

AVANT-PROPOS DU DISCOURS DE RENTREE 2016.

Je vous remercie Monsieur le Premier Président.

Monsieur le Premier Président,
Monsieur le Ministre,
Madame le Greffier en chef,
Monsieur le Bâtonnier
Monsieur le Secrétaire en chef,
Chers collègues,
Mesdames et Messieurs,

Avant toute chose je souhaite de tout cœur la bienvenue à cette audience aux membres invités de la famille de notre procureur général Patrick Duinslaeger, décédé le 27 juin 2016.

En cas d'empêchement du chef de corps, celui-ci est, conformément à l'article 319 du Code Judiciaire, remplacé par un autre magistrat du même rôle linguistique en tenant compte de l'ancienneté de service. C'est dans ce contexte que je suis appelé aujourd'hui à remplacer notre défunt chef de corps.

Depuis fin 1999, je prends la parole devant votre Cour ; mes mots sont aujourd'hui l'expression de sentiments de tristesse, de consternation et d'impuissance.

Jamais le siège à côté du mien n'aurait dû rester vide, suite au décès soudain de Patrick.

Le procureur général Patrick Duinslaeger était un juriste exceptionnel qui, fort de ses multiples qualités, était prédestiné à exercer un jour le mandat de procureur général près la Cour de cassation.

Depuis des années, il a été associé étroitement aux travaux des divers procureurs généraux qui se sont succédé, que ce soit dans les relations avec le Parlement, avec le ministre de la Justice, avec la Cour Constitutionnelle, le Conseil d'État, et les autorités judiciaires étrangères . Ancien chef de cabinet du ministre de la Justice, il était parfaitement taillé pour la fonction.

Dès sa désignation comme premier avocat général, il a encore pris une part plus active, aux côtés de son chef de corps, à la direction générale et à la coordination des activités du parquet, notamment en participant aux réunions du comité directeur et de la Conférence permanente des chefs de corps, mais encore en dirigeant la section « affaires pénales ».

L'expérience ainsi acquise lui a permis de diriger le parquet en expert, avec une gestion visionnaire qui força le respect tant au sein qu'à l'extérieur de la magistrature. Le procureur général Patrick Duinslaeger a continué à exercer son mandat, ferme comme un roc, même quand il fut atteint par sa maladie, et ce jusque dans les derniers jours; il aurait certainement voulu que sa gestion, après son départ soudain, se poursuive avec la même force dans la continuité.

Par respect pour notre défunt chef de corps et pour sa famille, je veillerai, étant son remplaçant, à poursuivre, avec l'ensemble de mes collègues, la gestion qu'il a initiée et développée, certain de ce grand sentiment de solidarité qui règne au parquet en ces temps difficiles.

Je donne maintenant la parole au premier avocat général monsieur André Henkes qui a préparé cette année la Mercuriale, et qui prononcera ensuite les éloges funèbres, dont l'hommage au défunt procureur général Patrick Duinslaeger, avec qui il a pu collaborer de près en qualité de premier avocat général.

“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

Rentrée solennelle de la Cour de cassation – 1^{er} septembre 2016

Introduction¹

A. *De l'opportunité et du contenu du discours*

1. A la demande de feu Monsieur le procureur général DUINSLAEGER, il m'échoit cette année l'honneur de pouvoir prendre la parole en assemblée générale de la Cour à l'occasion de sa rentrée solennelle. J'ai décidé de soumettre à la Cour quelques réflexions axées sur la relation privilégiée entre le droit fiscal et l'ordre public d'une part, et du rôle que la Cour y joue, d'autre part.

Ce choix est certes discrétionnaire mais il n'est pas arbitraire: il se situe dans le droit fil de l'approche retenue par Monsieur le procureur général pour cet exercice annuel de notre office (1) et résulte d'une préoccupation croissante au regard de l'actualité législative et judiciaire fiscale (2).

1.- **De l'opportunité et du choix du sujet**

2. Dans le choix du contenu du présent discours je me suis laissé guider par les réflexions critiques que Monsieur DUINSLAEGER consacrait voici deux ans déjà à l'opportunité et au contenu de cet exercice annuel.

D'abord, est-il encore opportun de prononcer un tel discours alors que la charge de travail et un cadre incomplet commanderaient plutôt d'investir le temps de confection et l'énergie, considérables, consacrés à la rédaction d'une Mercuriale, prioritairement au traitement des requêtes en cassation et des multiples sollicitations parajudiciaires auquel le parquet de la Cour est entre-temps exposé?

La question est assurément permise, certainement dans les circonstances logistiques tendues que nous connaissons.

Je répondrai que nonobstant ces contraintes matérielles croissantes, qui entre-temps ne manquent de se répercuter sur le *core business* des avocats généraux, de leur premier avocat général ou de leur procureur général, l'exercice mérite d'être fait. Il est essentiel que le Pouvoir judiciaire continue, par les voies autorisées, d'intervenir dans le débat public et, partant, que ses organes saisissent chaque occasion pour faire entendre sa voix. L'existence autonome mais non souveraine du Pouvoir judiciaire participe de l'équilibre subtil réalisé dans la Constitution afin de garantir le fonctionnement harmonieux de l'Etat et, *in fine*, protéger les citoyens. Placé par les pères de la Constitution de 1831 à la tête de la structure juridictionnelle du pouvoir étatique, la Cour de cassation est servie par un procureur général, qui devient ainsi une de ces autorités, et le discours que la loi l'invite de prononcer à l'occasion de l'audience solennelle de rentrée de la Cour est de toute évidence une de ces occasions.

Ensuite, Monsieur le procureur général DUINSLAEGER soulignait à raison la difficulté devant

¹ La présente mercuriale doit beaucoup aux travaux de Monsieur le référendaire D. PATART, spécialisé en matière fiscale et, à ce titre, régulièrement impliqué dans l'œuvre interprétative de la Cour en cette matière. Qu'il soit ici remercié pour son aide importante et sa grande disponibilité.

laquelle l'article 345 du Code judiciaire place l'auteur du discours de définir ce qui constitue un sujet adapté à la circonstance. Il évoquait à ce propos le dilemme auquel cet auteur est confronté, étant appelé à choisir entre un sujet doctrinal, à l'audience forcément limitée, et un sujet politique, à destination d'un public nécessairement plus large, mais susceptible de donner lieu à controverses.

Cette observation est assurément exacte.

J'ajouterai une réflexion des plus classiques: le droit, en tant que vœu impératif assorti d'une sanction² est un fait social, c'est-à-dire le produit formalisé des interactions entre les composantes, individuelles ou collectives, le plus souvent organisées, de la société. Les normes juridiques, tant au niveau de leur formulation que de leur contenu, dépendent de l'organisation sociale dans laquelle elles sont acceptées ou établies: "La communauté politique qui, aujourd'hui, crée le droit est l'Etat"³; "Le droit", a-t-on écrit, "ne domine pas la société, il l'exprime"⁴.

Aussi, tout discours consacré au droit, fût-il particulièrement technique, renvoie à l'idée que l'auteur se fait, sur la base des choix qui lui sont propres, de ce que le droit est ou devrait être. De la sorte, la réflexion devient politique, au sens de *Politeia*, qui renvoie à la Constitution et concerne donc la structure et le fonctionnement (concret et théorique) d'un groupe social, d'une communauté, d'une société.

La politique ainsi entendue porte sur les actions, l'équilibre, le développement interne ou externe du corps social envisagé, ses rapports internes et ses rapports à d'autres ensembles. Dans cette optique le concept est général et embrasse tous les champs d'activités dudit corps social: l'économie, le droit, l'administration, etc.

Le thème dont j'ai choisi de vous entretenir illustre à merveille, me paraît-il, cette nécessaire interdépendance entre droit et politique. Il ne doit pas y avoir beaucoup de questions a priori plus techniques que celle des relations entre le droit fiscal et la notion juridique "l'ordre public". Et pourtant, à l'analyse, pareil sujet s'avère finalement des plus politiques.

2.- De l'ordre public fiscal

3. L'actualité fiscale est, à certains égards du moins, à ce point interpellant, qu'à l'aune des considérations faites ci-dessus, l'examen de la relation entre le droit fiscal et le concept politique, transformé en notion juridique, qu'est "l'ordre public", est un sujet qui me paraît répondre au vœu de l'article 345 du Code judiciaire. Une fois de plus, c'est dans la jurisprudence de la Cour que je trouve les matériaux concrets à la base de mes réflexions.

Je m'explique.

Qui n'a pas entendu parler ces derniers mois des "*Luxleaks*" luxembourgeois et des "*excess*

² Pour une précision sur les composantes de cette définition, v. L. FRANCOIS, *Introduction à un cours d'évolution de la philosophie du droit à l'époque contemporaine*, Librairie Fernand GOTHIER, Liège, 5^{ème} éd., 1973.

³ G. VEDEL, *Justice et Droit*, Ed. Grammont S.A., Lausanne, 1975, p. 47.

⁴ J. CRUET, *La vie du droit et l'impuissance des lois*, Paris, Flammarion, 1912, p. 336.

profit rulings” belges, par exemple? Ce que l’on doit en retenir pour les besoins du présent discours, c’est que, dans le premier cas, il s’agit de la divulgation d’une pratique des autorités luxembourgeoises accordant à des sociétés, en majorité des entreprises multinationales (Coca-Cola, Amazon, Ikea, BNP Paribas etc.), des “*rescrits fiscaux*” (accords fiscaux) très avantageux, relatifs à des bénéficiaires qualifiés d’“apports cachés”, qui réduiraient l’imposition jusqu’à 2 ou 3 % au lieu de 29 %⁵. Dans le second cas, c’est un mécanisme belge similaire, fondé sur l’article 185, § 2, du Code des impôts sur les revenus (base de l’impôt), consistant, en substance, à taxer dans le chef d’une filiale belge d’une multinationale non pas ses bénéficiaires réels mais un montant fictif inférieur, l’excédent exonéré étant le “bénéfice excédentaire”, ce qui, lit-on, aurait pour conséquence de diminuer la fiscalité parfois de 50 à 90 %, équivalent en 10 ans une perte pour le trésor belge égale à quelques 7 milliards d’euro⁶! Suivant l’agence Belga (11 janvier 2016), la Commission européenne juge ces avantages fiscaux illégaux au regard du droit européen de la concurrence et exige que la Belgique récupère près de 700 millions d’euros auprès de 35 entreprises multinationales!⁷ Aux dernières nouvelles, le gouvernement Belge ne paraît pas avoir l’intention de se plier à cette condamnation, soutenu dans cette attitude par l’association patronale flamande (Voka) et la Fédération des entreprises de Belgique (FEB)⁸.

D’un même contexte l’on pourrait aussi parler de la déduction pour capital à risque, dit “intérêts notionnels”, ou de la déduction pour revenus de brevets (articles 205/1 à 205/4 du Code des impôts sur les revenus)⁹. *Prima facies* ces mécanismes ont en commun de pouvoir être perçus comme des instruments susceptibles de favoriser l’activité entrepreneuriale et la recherche, tant fondamentale qu’appliquée, qui soutient cette activité, laissant ainsi aux entreprises bénéficiaires des fonds considérables pour mener à bien leur activités commerciales et contribuer à la plus-value économique de la Nation, indispensable au développement de celle-ci¹⁰.

4. Il est cependant ennuyeux qu’entre-temps ils fassent l’objet de vives critiques qui y

⁵ Le 5 novembre 2014, l’enquête de l’*International Consortium of Investigative Journalists* est rendue publique en collaboration avec une quarantaine de journaux, dont *Le Monde*, *The Guardian*, la *Süddeutsche Zeitung*, l’*Asahi Shinbun* et *Le Soir*. Ce sont 28.000 pages d’accords fiscaux issues du cabinet *PricewaterhouseCoopers* (PwC) que la fuite (*leak* en anglais) met au jour. Ces 548 accords fiscaux montrent l’organisation de l’exil fiscal de 343 entreprises avec l’approbation de l’administration luxembourgeoise des impôts. Au regard de la loi fiscale luxembourgeoise, les *rescrits fiscaux* sont légaux. Néanmoins, leur légalité est questionnée au niveau européen car ils peuvent être assimilés à des aides d’État allant à l’encontre des politiques de concurrence (extraits de texte à cons. sur https://fr.wikipedia.org/wiki/Luxembourg_Leaks).

⁶ TH. DENOËL, “Un cadeau fiscal belge de 7 milliards”, dans *Le Vif-L’Express*, 4 décembre 2015, n° 49.

⁷ Pour plus de détails, cons. le communiqué de presse de la Commission européenne du 11 janvier 2016 sur http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_fr.htm (cons. 21 mai 2016).

⁸ “La Belgique menace d’interjeter appel”, *Le Soir*, 15 janvier 2016, p. 16.

⁹ Ce système, qui est parfois désigné sous le terme “*depatent boxes*” – boîte à brevets – existe aussi aux Pays-Bas, au Luxembourg, en France et au Royaume-Uni.

¹⁰ Peut-être la gestation de ces lois fiscales spéciales mériterait à elle seule un examen approfondi pour s’assurer que les affirmations, selon lesquelles des multinationales se seraient chargées elles-mêmes de rédiger ces mécanismes dérogatoires au droit fiscal ordinaire, libellées à leur profit, et où le ministre des finances ne serait que leur *missi dominici*, sont bien du domaine de la rumeur infondée, tant le contraire soulèverait assurément la question, grave à mes yeux, de l’autonomie décisionnelle d’un parlement belge, réduit à entériner des impositions partisans faites sur mesures en dehors de l’intérêt général, et donc aussi celle d’un éventuel déficit démocratique majeur.

voient des procédés sophistiqués d'évasion fiscale, dans le collimateur à la fois de la Commission européenne et de l'OCDE¹¹.

Le phénomène de l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, qui résultent de l'utilisation par les entreprises multinationales des brèches subsistant dans les règles internationales actuelles, a entre-temps pris une telle ampleur que l'OCDE a décidé de réagir en adoptant en 2013 le Plan d'action concernant le BEPS (*Base erosion and profit shifting*). Les travaux visant à éliminer les pratiques de BEPS, entrepris à la demande des dirigeants du G20, recensent quinze actions permettant de neutraliser l'évasion fiscale internationale. Ce Plan d'action s'articule autour de trois grands objectifs: assurer la cohérence des règles nationales applicables aux activités transnationales, renforcer les critères de substance dans les normes internationales, afin que le lieu d'imposition soit bien celui où se déroulent les activités économiques et la création de valeur, et accroître les niveaux de transparence et de sécurité offerts aux entreprises et aux administrations fiscales¹².

L'Union européenne n'est pas en reste. Dans le cadre d'un ambitieux programme pour lutter contre l'évasion fiscale, la Commission a en janvier 2016 présenté un "paquet" pour une fiscalité des entreprises "plus juste¹³, plus simple et plus efficace au sein de l'Union"¹⁴. Ce paquet "comprend des mesures concrètes pour lutter contre la planification fiscale agressive, améliorer la transparence fiscale et instaurer une concurrence fiscale équitable pour l'ensemble des entreprises dans l'Union. Ce paquet aidera les Etats membres à prendre des dispositions fermes et coordonnées contre l'évasion fiscale et permettra de faire en sorte que les entreprises paient l'impôt là où elles réalisent des bénéfices au sein de l'Union"¹⁵. Ce paquet est la réponse de l'Union au Plan d'action BEPS évoqué ci-dessus. Ce paquet de l'Union comprend notamment une proposition de "directive du Conseil établissant des règles

¹¹ Le "Projet OCDE/G20 relatif à l'érosion de la base d'imposition et au transfert de bénéfices (BEPS)" constitue un nouveau cadre pour permettre à l'ensemble des pays et juridictions intéressés de participer aux efforts visant à adapter les règles fiscales internationales aux réalités du 21^e siècle. Le paysage de la fiscalité internationale connaît depuis quelques années une mutation profonde. La crise financière et la planification fiscale agressive de la part des entreprises multinationales ont fait de la lutte contre les problèmes d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices une priorité pour l'action des gouvernements. Ces pratiques étant à l'origine d'une perte de recettes fiscales allant de 100 à 240 milliards USD chaque année, selon des estimations prudentes, les enjeux sont considérables pour les gouvernements du monde entier. A ce jour plus de 60 pays, dont la Belgique, et organisations fiscales régionales ont été directement impliqués dans les travaux techniques. Ce nouveau cadre (inclusif) a été approuvé par les ministres des Finances des pays du G20 (dont la Belgique ne fait pas partie mais qui s'y retrouve indirectement via l'Union Européenne qui en est membre) lorsqu'ils se sont réunis les 26 et 27 février 2016 à Shanghai (Chine). La première réunion du cadre inclusif aura lieu les 30 juin et 1^{er} juillet 2016 à Kyoto (Japon). Au cours de cette réunion, des représentants de haut niveau des pays membres du cadre prendront des décisions essentielles concernant la gouvernance, la structure et le programme de travail du cadre, et notamment le processus de suivi des quatre standards minimums et le calendrier de mise en oeuvre des autres éléments des mesures issues du Projet BEPS (<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/note-information-cadre-inclusif-pour-la-mise-en-oeuvre-du-projet-beps.pdf>/cons. le 19 et 20 mai 2016; extraits et résumé)

¹² <http://www.oecd.org/fr/presse/l-ocde-presente-les-mesures-issues-du-projet-beps-ocde-g20-qui-seront-examinees-lors-de-la-reunion-des-ministres-des-finances-du-g20.htm>; extrait. A en croire d'aucuns, il y a parfois, dans notre Royaume, pour ce qui est de la lutte contre la criminalité financière, tous les ingrédients d'un bien triste et même scandaleux scénario de "Far West"! Voir M. CLAISE, *Essai sur la criminalité financière— Le club des Cassandre*, Racine, Bruxelles, 2015.

¹³ Je souligne.

¹⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_fr.htm

¹⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_fr.htm. Ce site présente de façon bien structurée l'ensemble des mesures envisagées.

pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur"¹⁶. Celle-ci reflète le BEPS et suit les recommandations énoncées par le Parlement en novembre 2015 (rapport TAXE 1)¹⁷ et décembre 2015 (recommandations juridiques des rapporteurs du PE Dodds et Niedermayer)¹⁸.

Le Parlement européen, entre-temps particulièrement sensibilisée à ces objectifs¹⁹, avait déjà en novembre 2015 adopté une résolution présentant ses propositions "pour rendre les impôts sur les sociétés plus justes en Europe"²⁰; elle vient de voter en janvier 2016 une résolution saluant la proposition de directive précitée²¹. Suivant le rapporteur, "Il est inconcevable d'exiger toujours plus d'efforts de la part des travailleurs, des retraités et des petites et moyennes entreprises, quand, au même moment, les riches et les multinationales esquivent et ne contribuent pas de manière juste à l'impôt. Aujourd'hui, la lutte contre l'évasion fiscale est devenue une priorité urgente. Elle constitue un défi majeur, non seulement pour regagner la confiance de nos citoyens mais également pour le futur du projet européen"²².

Après s'être opposée à ce projet de directive, la Belgique, isolée dans cette position de repli et aussi accusée de bloquer le projet de taxe Tobin, a finalement décidée, semble-t-il, de rejoindre les autres vingt-sept pays membres de l'Union dans cette tentative d'obtenir à l'échelle de l'Union et de son marché une fiscalité des entreprises "plus juste, plus simple et plus efficace"²³. A l'en croire les médias, le Ministre des Finances se serait en particulier opposé à la disposition visant la limitation de la déduction fiscale des intérêts à maximum 30 % du résultat avant impôt de la société. L'objectif poursuivi par cette disposition de la directive est d'éviter que des entreprises multinationales épongent leur base imposable par le jeu de prêts entre filiales d'un même groupe. Or, dès lors que le régime fiscal belge actuel est nettement plus favorable, les autorités belges craignaient sans doute, comme à l'accoutumée, une fuite des entreprises multinationales.

5. Ce qui peut choquer d'aucuns, c'est que parallèlement à ce qui est ainsi qualifié d'évasion fiscale ou de réduction de l'assiette fiscale, qui n'est pas nécessairement *ipso facto* illicite en droit fiscal interne, dès lors que peut s'exprimer de la sorte le choix licite, mais

¹⁶ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?qid=1454056979779&uri=COM%3A2016%3A26%3AFIN>

¹⁷ <http://www.europarl.europa.eu/news/fr/news-room/20151120IPR03607/Le-Parlement-appelle-%C3%A0-une-refonte-de-la-fiscalit%C3%A9-des-entreprises>

¹⁸ <http://www.europarl.europa.eu/news/fr/news-room/20151210IPR06812/Mesures-1%C3%A9gales-pour-lutter-contre-l'optimisation-fiscale-agressive-des-soci%C3%A9t%C3%A9s>

¹⁹ V. également la résolution énonçant les mesures juridiques pour lutter contre l'optimisation fiscale "agressive" des sociétés et contre l'évasion fiscale, laquelle fait suite aux révélations Luxleaks de 2014 sur les accords fiscaux du Luxembourg avec ces multinationales, <http://www.europarl.europa.eu/news/fr/news-room/20151210IPR06812/Mesures-1%C3%A9gales-pour-lutter-contre-l'optimisation-fiscale-agressive-des-soci%C3%A9t%C3%A9s>

²⁰ <http://www.europarl.europa.eu/news/fr/news-room/20151120IPR03607/Le-Parlement-appelle-%C3%A0-une-refonte-de-la-fiscalit%C3%A9-des-entreprises>

²¹ <http://www.europarl.europa.eu/news/fr/news-room/20160603IPR30204/Le-Parlement-appelle-%C3%A0-la-r%C3%A9pression-de-l%C3%A9vasion-fiscale-des-entreprises>

²² 21 juin 2016, <http://www.lalibre.be/economie/actualite/la-belgique-renonce-a-s-opposer-a-la-directive-contre-l-evasion-fiscale-5768409135705701fd8b1d27>

²³ 21 juin 2016, <http://www.lalibre.be/economie/actualite/la-belgique-renonce-a-s-opposer-a-la-directive-contre-l-evasion-fiscale-5768409135705701fd8b1d27>

peut-être plus discutable éthiquement, de la voie la moins imposée²⁴, le gouvernement fédéral belge peine à boucler son budget²⁵, imposant des économies linéaires aveugles dans tous les services de l'Etat, qui, à croire les intéressés, à voir leurs réactions courroucées voire violentes et à écouter l'impressionnant défilé de commentateurs et autres experts, mettraient pour la plupart d'entre eux à mal leur capacité opérationnelle²⁶. De même, s'il est exact que d'ici 2018, la Belgique devra fournir un effort budgétaire supplémentaire de 8 milliards, ne doit-on pas manquer de sursauter en apprenant que depuis 2011 le Fisc a dû comptabiliser un manque de rentrées d'impôts de l'ordre de 5,8 milliards d'euros, dont les causes ne sont principalement pas à rechercher dans l'absence d'un arsenal juridique adéquat²⁷?

6. Et tout ceci a lieu en rapport avec un corpus de normes dont il est dit qu'il est d'ordre public, c'est-à-dire qui est revêtu de la plus haute et plus noble distinction à laquelle une norme juridique peut être élevée! Un statut élitaire, qui est justifié par l'importance fondamentale de ladite norme pour le fonctionnement harmonieux du corps social et qui, pour cette raison, fait obligation aux juristes et en particulier aux magistrats, dans leurs diverses fonctions juridictionnelles, de la traiter avec un maximum d'égards!

Comment alors expliquer ces éléments de l'actualité fiscale et une série de mécanismes de

²⁴ A l'origine de la jurisprudence consacrant le principe de la liberté du choix de la voie la moins imposée se trouve l'arrêt de la Cour du 8 juin 1961 (Cass. 8 juin 1961, *Bull. et Pas.*, I, 1483, mieux connu sous la dénomination "arrêt Brepols". L'attendu clé s'énonce comme suit: "il n'y a ni simulation prohibée à l'égard du fisc, ni partant fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont elles acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donne n'est pas la plus normale". Mon propos n'est pas d'exposer les divergences de vues relatives à l'interprétation de cet attendu apparemment "clair" [v. not. la lecture qu'en font feu le professeur et bâtonnier émérite du Barreau de cassation J. KIRKPATRICK ("L'opposabilité au fisc des conventions illicites non simulées", *JT*, 2000, p. 193), TH. AFSCHRIFT (*L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Larcier, 1994, 47 à 61), ou encore C. CHEVALIER, ("Kapitaalvermindering door terugbetaling na kapitaalverhoging door opnemning van reserves: geen simulatie", *TRV*, 1997, n° 16, p. 85) et S. HUYSMANS (*Fiscale winst, theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Biblio, 1994, p. 361), d'une part, et, d'autre part des auteurs tel que S. VAN CROMBRUGGE, ("De fiscale aspecten van het gebruik van vennootschappen met rechtspersoonlijkheid", dans *De ik-vennootschap*, Biblio, 1987, n° 88), J.-PH. BONTE (*De fiscale en sociaalrechtelijke erkenning van de managementvennootschap*, 1998, p. 14), B. PEETERS en W. WUSTENBERS ("De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtzekerheidsbeginsel", *AFT*, 1999, n° 12, p. 94) ou T. BONTE ("Réalité économique et ruling", *DAOR*, 1995, p. 35)]. Ce sur quoi les *hard-liner* de la doctrine Brepols insistent, c'est que l'élément moral de l'action du contribuable, son intention ou le but poursuivi de son choix d'éviter l'impôt, fût-ce au prix de montages fiscaux extravagants, est sans importance sur la licéité juridique de ces derniers. Monsieur le professeur AFSCHRIFT le formule comme suit: "lorsqu'un même résultat économique peut être obtenu en recourant à plusieurs procédés juridiques, la liberté des conventions permet de choisir celle qui est la plus favorable du point de vue fiscal, sans qu'il y ait à rechercher la voie la plus normale" (*Le droit du contribuable au choix licite de la voie la moins imposée (en droit interne)*, IDEFISC-Actualité des idées fiscales, <http://www.idefisc.be/themes/choix-licite.html>).

²⁵ "Deux milliards, l'incroyable dérapage budgétaire", 4 mars 2016, sur <http://trends.levif.be/economie/politique-economique/deux-milliards-l-incroyable-derapage-budgetaire/article-normal-474763.html>

²⁶ Le département de la Justice, que ce soit l'appareil judiciaire ou le monde pénitentiaire, n'est pas en reste; v. p. ex. parmi tant d'autres, les réactions publiques telles que M. CADELLI et crts., "Qu'avez-vous fait de la dignité des détenus?", *LLB*, 19 mai 2016, pp. 52 à 53; J.-C. M., "Le Collège des cours et tribunaux conteste les chiffres avancés par le ministre GEENS", *LLB*, 19 mai 2016, p. 7; lettre ouverte des associations de magistrats (M&M, U.P.M., N.V.M, ASM, U.R.J.P.P.), communiquée le 1^{er} juin 2016 et appelant à une action nationale, plutôt symbolique il est vrai, le 7 juin 2016.

²⁷ <http://www.lesoir.be/1156799/article/economie/2016-03-21/58-milliards-d-euros-d-impots-n-ont-pas-pu-etre-recouvres-depuis-2011>

réduction d'impôt, officiellement condamnés ou à tout le moins fortement critiqués par des économistes de renom, ou des accords entre le Fisc et des contribuables pesant lourds économiquement et fiscalement? Ce contexte ne donne-t-il pas l'impression que ce corpus normatif élitaire est en quelque sorte à la disposition de contribuables puissants, écornant ainsi l'image qui lui est communément associée de norme quasi-sacrée où les principes de légalité et d'égalité sont rois?²⁸ Ou bien se fait-on une fausse idée à propos de ce statut élitaire de "loi d'ordre public"?

B.- L'ordre public fiscal et le juge.- Les enjeux cachés ou non

1.- De la conscience des enjeux

7. Se pencher sur l'ordre public fiscal conduit nécessairement à s'interroger sur la place qu'y occupe son premier interprète: le magistrat, dont on se demande s'il faut le voir comme la bouche indifférente de la loi ou le valideur de modèles fiscaux? Il n'est, bien évidemment, ni l'un ni l'autre²⁹. Mais le corps des magistrats et parmi ceux-ci tout spécialement les

²⁸ Le régime de la Déclaration libératoire unique (DLU) ne manque pas non plus, pour d'aucuns, de soulever un questionnement mais il est d'un autre ressort, la matérialité de l'infraction fiscale n'étant pas en cause, et n'entre pas dans la préoccupation de la présente réflexion. Pour mémoire, il s'agit d'une procédure de régularisation fiscale et sociale des revenus et capitaux non-déclarés offrant aux contribuables la possibilité de déclarer volontairement et spontanément leurs revenus et capitaux non-déclarés afin de régulariser leur situation tout en bénéficiant d'une amnistie fiscale et pénale.

Le système a été mis en place en 2004, d'abord à titre provisoire et puis, à partir du 1^{er} janvier 2006, il a été remplacé par une procédure de régularisation fiscale permanente auprès du "Point de contact-Régularisations", tenu au sein du Service des Décisions Anticipées en matière fiscale (DLU^{bis}). Depuis le 1^{er} janvier 2014, plus aucun système de régularisation n'existe. En 2015, le Gouvernement fédéral a décidé de réintroduire le mécanisme dans l'arsenal juridique. L'avant-projet de loi a été recalé au Conseil d'Etat, qui a considéré que ce projet portait atteinte aux compétences fiscales des Régions. Si le projet de loi s'inspire largement du système de régularisation précédent applicable jusqu'au 31 décembre 2013, il s'en distingue assez nettement sur les points suivants: absence de différenciation entre la fraude fiscale ordinaire et la fraude fiscale grave; modification des règles relatives à la charge de la preuve; inclusion de la taxe sur les contrats d'assurances, mention expresse des fonds placés dans des constructions juridiques et des produits d'assurance étrangers ainsi que des fonds placés sur des comptes étrangers. Cela étant, l'on pouvait lire que "Le volet fédéral de l'amnistie fiscale démarrera de toute façon le 1^{er} janvier 2016, avec ou sans l'accord des Régions"; "Selon le ministre VAN OVERTVELDT (N-VA), les discussions avec les Régions ont déjà démarré. Il aspire à un accord "parce que cela procurera des avantages aux citoyens". Il souligne que le gouvernement fédéral ne ralentira de toute façon pas ses plans, même si les entités fédérées se montraient peu coopératives. Avec cette amnistie fiscale, la quatrième, le gouvernement espère obtenir 250 millions d'euros chaque année" (<http://trends.levif.be/economie/politique-economique/la-regularisation-fiscale-aura-lieu-avec-ou-sans-l-accord-des-regions/article-normal-433065.html>).

Cela dit, les membres de la commission des Finances de la Chambre se sont accordés pour demander un nouvel avis du Conseil d'Etat sur le texte et le ministre wallon du Budget souligne qu'"au-delà du caractère permanent (de cette DLU^{quater}), de l'immunité pénale induite, le tout incitant une planification de la fraude, le gouvernement wallon n'a eu de cesse d'insister sur le fait que les revenus d'origine indéterminée ne pouvaient en aucun cas faire l'objet d'une régularisation fiscale" (<http://www.lecho.be/actualite/archive/>"La régularisation fiscale repassera par la case Conseil d'Etat").

²⁹ Quand bien même la fonction de juger s'exprimerait dans la réalité par des contours nets, il est des auteurs contemporains qui voient cette fonction en proie à une nouvelle mutation. D'abord, et jusqu'à la fin de XIX^e siècle, porte-parole d'une loi réputée être l'expression parfaite de la volonté du peuple, puis progressivement interprète de celle-là pour mieux dégager ce que celle-ci aurait voulu comme solution dans l'espèce à examiner, le juge, maintenant, se voit reconnaître "un réel pouvoir normateur" (L. LENOBLE, "Crise du juge et transformation nécessaire du droit", dans La crise du juge, Story-Scientia, Bruxelles, 1980, p. 141). Ainsi: "le travail du juge n'est ni contraint par un conceptualisme et littéralisme rigide ni par un pur fonctionnalisme téléologique ou sociologique comme le pensaient maints réalistes ou partisans de l'Ecole du droit libre de la première moitié du XX^e siècle a (*ibid.*). Comme le disait de façon convaincante Ch. PERELMAN, "nous assistons depuis quelques dizaines d'années à une réaction qui, sans aller jusqu'à un retour au droit naturel, (...) confie

femmes et hommes au service de la juridiction suprême de l'ordre judiciaire, doit être vigilant: nous le savons tous, le droit dont il nous incombe de préciser le(s) sens en cas de difficultés y relative (tendance croissante), n'est pas neutre, et le droit fiscal l'est encore moins que les autres. Nous devons y avoir égard lorsque, face à une norme dont il est prétendu qu'elle est claire, mais néanmoins pas suffisamment pour éviter le détour par la Cour de cassation, nous choisissons des solutions que nos arrêts³⁰ présentent comme n'ayant été trouvés que dans la seule lettre du texte discuté.

Pour le dire de façon métaphorique: la loi n'est qu'une succession de mots couchés solennellement sur du papier, exprimant une construction intellectuelle, une vue de l'esprit, et telle une partition, qui n'est qu'une succession de notes devenant musique par le talent de l'interprète, la loi ne devient un droit vivant que par l'intervention des interprètes qu'en sont les hommes de loi.

La mission de la Cour est de veiller à l'interprétation et à l'application exacte de la loi et, par là, d'assurer l'unité de la jurisprudence et de veiller à la protection des droits individuels. C'est une garantie fondamentale, d'une part, du maintien de l'Etat de droit et, d'autre part, de l'égalité des citoyens devant la loi, éléments essentiels d'une véritable démocratie, elle-même un des socles de cet Etat de droit. C'est aussi le gage de la sécurité juridique.

Mais plus déterminant pour mon propos, dans ses missions, est la circonstance que par sa jurisprudence, la Cour contribue aussi à la formation du droit en tendant à assurer l'évolution harmonieuse et équilibrée de celui-ci grâce à des décisions qui peuvent à la fois promouvoir le progrès tout en posant les balises de cette évolution.

néanmoins au juge la mission de rechercher, pour chaque litige particulier, une solution équitable et raisonnable tout en lui demandant de rester, pour y parvenir, dans les limites de ce que son système de droit l'autorise à faire(...). Cette nouvelle conception accroît l'importance du droit prétorien, en faisant du juge l'auxiliaire et le complément indispensable du législateur" ("Logique juridique", dans *Nouvelle rhétorique*, Dalloz, 1976, p. 137, cite par R. ANDERSEN, "Crise du juge et contentieux administratif en droit beige", dans *La crise du juge*, *op. cit.*, p. 111.). Et d'aucuns de conclure que: "l'un et l'autre (le juge et le législateur) participent à leur façon à la création du droit. L'action du juge est complémentaire de celle du législateur" (*ibid.*). M. le professeur J. LENOBLE, au terme d'une réflexion menée sur la "Crise du juge et transformation nécessaire du droit" constate que le juge lui-même, aidé en cela par le législateur, s'est lancé un défi: devenir acteur responsable dans certains des conflits les plus aigus, soit par leur impact concret, soit par l'enjeu des conflits de valeur qu'ils soulèvent et en déduit que "le positivisme juridique est définitivement mort" (*o. c.*, p. 156). Au demeurant, au-delà de ces termes qui peuvent attiser la crainte du gouvernement des juges (J. LENOBLE, "Introduction", dans *La crise du juge: mythe ou réalité?* *op. cit.*, pp. 2 à 3) chez des esprits inquiets du respect de l'imaginaire pureté de la séparation des pouvoirs, le juge dispose tant qu'à présent en droit positif d'un certain pouvoir d'appréciation. Il lui est indispensable, non pas pour décider en lieu et place du droit, ce que celui-ci lui interdit d'ailleurs formellement, mais pour déterminer, à partir de critères qu'il est tenu de respecter, ce qu'est la règle de droit. Il lui est tout aussi indispensable pour qualifier juridiquement un fait ou pour prendre une décision (constitutive de droit subjectif. En ces cas, le pouvoir d'appréciation est accordé au juge pour matérialiser le prescrit de la règle de droit, non pour agir comme une autorité administrative en fonction de l'intérêt général et pour le bien public (F. DUMON, "La Cour d'arbitrage - Juridiction - Non autorité politique", *JT*, 1983, n° 36, p. 536).

³⁰ L'on ne peut que regretter qu'à l'exception de la littérature professionnelle de qualité, les commentateurs de tout bord d'un arrêt de la Cour, en particulier lorsqu'il n'est pas rendu en matière fiscale, isolent celui-ci des conclusions écrites du ministère public qui le précèdent, et qu'ils ne paraissent pas consulter. Pourtant elles éclairent l'arrêt et lui donnent toute sa densité. Le feraient-ils, ces commentateurs s'en trouveraient mieux informés, leurs communications s'en trouveraient plus exactes et le débat public plus riches. Evidemment, lire ces conclusions (notamment) demande un peu de temps...

Monsieur le président honoraire de la Cour, I. VEROUGSTRAETE écrit: “Het wordt de hoofdtaak van het Hof van Cassatie de talrijke soms onder elkaar conflicterende normen niet alleen harmonisch uit te leggen maar ook de nodige ingrepen coherent en leesbaar te maken. Cassatiearresten moeten niet alleen zelf leesbaar zijn, maar moeten daarenboven wetgevingen leesbaar maken”³¹.

Cela ne se fait pas en se bornant, enfermé dans la seule rationalité positiviste, à s’enchaîner aux mots que le législateur a choisis pour exprimer la règle discutée. J’y reviendrai plus longuement dans la seconde partie.

2.- Illustration jurisprudentielle

8. Un fort bel exemple, me paraît-il, de cette nécessité de devoir dépasser la lettre du texte légal, est un arrêt du 21 novembre 2009³², qui devait se pencher sur un litige mettant en cause l’Etat belge, Ministre des Finances, et une contribuable, à propos d’un avis de rectification adressé à celle-ci, devenue partie défenderesse devant la Cour. La Cour était invitée à régler une question de procédure causée par la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale.

Face au silence embarrassant du texte, la Cour résolut la difficulté, d’une part, en prêtant au législateur une intention, qui toutefois ne se vérifiait pas expressément, et, d’autre part, en recherchant dans le système juridictionnel hébergent cette faculté procédurale de l’administration fiscale, ce qui était au centre de la saisine de la cour d’appel et qui fondait ladite faculté de l’administration, à savoir le recours judiciaire du contribuable contre une cotisation discutée.

9. Dans les conclusions qui précédèrent l’arrêt de la Cour³³, le ministère public avait considéré que “de la rédaction manifestement similaire des deux versions de l’article 356 quant au but poursuivi (permettre, par une économie procédurale, la discussion judiciaire d’un nouvel impôt en lieu et place de celui contesté devant le juge) et du moyen technique mis en œuvre à cette fin (saisine directe de la juridiction qui connaît du litige auquel est liée la cotisation subsidiaire dénoncée d’office par l’administration fiscale), il peut être déduit que, nonobstant la circonstance que la cour d’appel soit en l’espèce saisie du litige en vertu de la nouvelle réglementation de la procédure du contentieux fiscale, soit donc en degré d’appel d’un recours contre une décision d’un premier juge, elle est valablement saisie de la dénonciation judiciaire d’une cotisation subsidiaire sur la base de l’article 356 CIR 92 ancien. En effet, même si, à l’inverse de la règle ancienne, en raison du nouveau double degré de juridiction, la cour d’appel ne statue plus “directement” (c’est-à-dire sans instance préalable) sur les mérites de la décision administrative, c’est, au fond, toutefois bien sur le refus du directeur compétent de faire droit au recours du contribuable contre la cotisation litigieuse qu’elle est appelée à se prononcer au travers du jugement entrepris devant elle, a telle enseigne d’ailleurs que l’arrêt se clôture par une décision de validation ou d’invalidation de

³¹ I. VEROUGSTAETE, “Cassatie: vereenvoudiging, gezag en democratie”, in *Cour de cassation de Belgique – Hof van Cassatie van België – Kassationshof von Belgien, 175^e anniversaire*, Larcier, 2009, p. 207.

³² Cass. 27 novembre 2009, RG F.08.0079.F, *Pas.* 2009, n° 703.

³³ Conclusions écrites précédant Cass. 27 novembre 2009, RG F.08.0079.F, *Pas.* 2009, n° 703.

ladite cotisation”.

Cette affaire permet également au ministère public d'énoncer la règle de conduite sollicitée à l'appui de la solution suggérée. En réponse à la défenderesse, qui voyait dans la solution proposée par le fisc un raisonnement par voie d'analogie interdit en matière fiscale, le ministère public soutenait, s'appuyant sur des arrêts de la Cour³⁴, “que la Cour revisite une règle de droit lorsque le dispositif normatif a à la base des éléments qui entre-temps se sont modifiés sans que pour autant le législateur n'ait adapté ledit dispositif, et que donc il y a un décalage entre la règle et le cas qu'elle est censée régler. Dans cette démarche régulatrice, qu'elle entreprend dans la plupart des matières, à l'exclusion, par exemple, des peines pénales, la Cour corrige l'apparent décalage dès lors qu'elle peut avoir l'assurance, au regard des éléments de droit de la cause, de ne pas trahir ou de secourir une volonté législative imparfaitement exprimée dans les dispositions fiscales applicables, que sa réponse s'inscrit parfaitement dans le prolongement du dispositif normatif discuté et qu'elle s'intègre exactement dans l'architecture globale du régime juridique dont la disposition relève”.³⁵

C.- *Plan d'examen*

10. C'est au départ de telles démarches dans une matière dite d'ordre public, où d'aucuns pourraient voir une infraction commise par la Cour à la règle selon laquelle le droit fiscal est de “stricte interprétation”, et au vu des réalités fiscales façonnées par des mécanismes marginalisant l'impôt dû *a priori* dans le chef de certains contribuables, donnant ainsi l'impression d'une mise à la disposition au plus offrant, que j'ai entamé une réflexion sur ce que peut bien vouloir signifier pour le droit fiscal ce statut élitaire de norme d'ordre public qu'on lui prête, revêtue du manteau sacré de l'intouchabilité. Ce droit, vu ce statut, est-il traité différemment, y est-on plus rigoureux dans son interprétation? Et que dire de la Cour, gardienne de la légalité et interprète judiciaire national ultime?

Mes interrogations et esquisses de réponses qui suivent se déclinent en deux temps.

La *première partie* (I) est consacrée à une introduction générale de ce qu'est l'ordre public en droit fiscal, soit l'instrument juridique d'une casuistique politique. Cette introduction se penche donc d'abord sur le concept de l'ordre public, en tant que tel, qui est **l'instrument d'un certain ordre** (A), ce qui se dégage d'un examen de la notion et de ses champs d'application (1) ainsi que du constat qu'il est le vecteur juridique de la place de l'Etat dans

³⁴ Pour des exemples récents, voir en matière civile, Cass. 2 septembre 2004, RG C.01.0186.F, *Pas.* 2004, n° 375, Cass. 5 mai 2006, RG C.03.0068.F, *Pas.* 2006, n° 257 et les conclusions écrites du ministère public, ainsi que ses conclusions additionnelles (note d'audience) et Cass. 16 novembre 2006, RG C.05.0124.F, *Pas.* 2006, n° 568; en matière pénale, voir les conclusions du ministère public précédent Cass. 12 août 2008, RG P.08.1065.N, *Pas.* 2008, n° 430; en matière fiscale, voir Cass. 14 décembre 2007, RG F.05.0098.F, *Pas.* 2007, n° 635 et les conclusions du ministère public, Cass. 14 juin 2007, RG F.06.0044.F, *Pas.* 2007, n° 328 et les conclusions du ministère public, Cass. 15 février 2007, RG F.05.0105.F, *Pas.* 2007, n° 95 et les conclusions du ministère public, Cass. 7 octobre 2004, RG C.03.0144.F, *Pas.* 2004, n° 466 et les conclusions du ministère public. Il n'en va pas de même de la question d'une éventuelle lacune législative soulevée en la cause RG F.08.0083.F, qui porte sur l'application dans le temps des articles 355 CIR 92 ancien et nouveau (réimposition hors délais ensuite d'une annulation judiciaire), dès lors que ni le libellé des dispositions concernées et leurs interactions ni les conséquences procédurales aléatoires qu'une interprétation conciliante entraînerait, autorisent celle-ci.

³⁵ Conclusions écrites précédant Cass. 27 novembre 2009, RG F.08.0079.F, *Pas.* 2009, n° 703.

les relations juridiques qui se nouent entre les divers sujets de droit (2). Ensuite nous aborderons **l'ordre public fiscal à proprement parler** (B), un des champs d'action de l'ordre public, en commençant par rappeler quelques définitions du droit fiscal et en mettant l'accent sur quelques aspects saillants de celui-ci, habituellement laissés dans l'ombre par la doctrine spécialisée, qui les lui dénie (1); puis nous vérifions l'assertion que le droit fiscal est d'ordre public mais voyons aussi que l'ordre public fiscal est polymorphe (2). Enfin, partant de ce qu'au quotidien le juriste fiscaliste rencontre d'abord l'ordre public en droit fiscal comme **instrument coercitif de régulation** (C), nous relevons *a priori* et succinctement au moins trois fonctionnalités de l'ordre public fiscal, qui pour les besoins de l'exposé sont qualifiées d'ordre public contractuel (1), d'ordre public procédural (2) et d'ordre public-légalité (3).

La *seconde partie* (II) a pour objectif de documenter et d'analyser plus en avant dans les lois, dans leur mise en œuvre administrative ainsi que dans la jurisprudence de la Cour les trois fonctionnalités précitées: **l'ordre public contractuel** (A), qui se manifeste dans les accords que le contribuable conclut avec l'administration fiscale sur l'application de la loi (1) ou sur la solution des litiges (2); **l'ordre public procédural** (B), qui tantôt déroge aux solutions de droit commun en jugulant l'action dans le procès (1), tantôt pourrait favoriser chez le juge une tentation inquisitoire (2); **l'ordre public-légalité**, qui se traduit par le commandement de l'interprétation dite "stricte" ou "restrictive" de la loi fiscale (C).

Une *conclusion* fera le point sur la récolte de l'étude de l'ordre public fiscal observé (A), s'interrogera sur d'éventuelles leçons pratiques à en tirer pour le travail jurisprudentiel de la Cour, afin de tenter d'améliorer la perception de la pertinence de ses enseignements (B) et, enfin, clôturera par une pensée pour le devoir de la Cour d'atteindre dans chaque solution un équilibre convaincant, entre immobilisme et progrès, entre retenue et intervention, entre clairvoyance créatrice et ambition intellectuelle gratuite (C).

I.- L'ordre public en droit fiscal – Instrument juridique d'une casuistique politique

A.- L'ordre public - Instrument d'un certain ordre

1.- L'ordre public – Notion et champs d'action

a.- Notion

11. *Critère définitionnel - Les sources.-* Vaste entreprise, quelque part peut être vouée à l'échec, que de vouloir embrasser dans toutes ses facettes cette notion fondamentale et capitale du et en droit qu'est l'"ordre public", cette éternelle nébuleuse³⁶.

³⁶ Une variation sur le même trait de caractère venant d'un autre temps mais que toutefois, par un clin d'œil à l'intention des lectrices et lecteurs indulgents, je ne résiste pas de reproduire: "Le professeur Hamson, Fellow du célèbre Trinity Collège de l'Université de Cambridge, et l'un des maîtres du droit comparé dans le monde, dénonçait récemment (...) — non sans une évidente admiration — le genre féminin de la "common law", qu'il décelait dans son caractère peu sensible à la logique et parfois d'apparence capricieuse, mais fondamentalement impératif. Ne peut-on pas porter ce jugement sur la notion de l'"ordre public"?" (W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "L'ordre public et les droits de l'homme", *JT*, 1968, p. 658). Chronologiquement d'une plus grande actualité est l'étude magistrale publiée dans le rapport annuel 2013 de la Cour de cassation de France, sobrement

L'on peut, paradoxalement, tenter une approche du contenu de cette notion à géométrie variable³⁷ en s'assurant de l'identité de son auteur car une certitude existe: la loi est la source principale de l'ordre public. Et ceci est la clé: "Le législateur peut décréter d'ordre public en toute matière en se fondant sur des considérations d'opportunité politique"³⁸; "Parce qu'il est fait d'opportunité politique et sociale, l'ordre législatif s'inspire des préoccupations d'un moment, d'un intérêt de l'Etat, variable par nature; il est un élément juridique instable"³⁹. Il s'agit, en substance, de l'ordre public législatif.

Mais cette volonté d'un ordre public ne se révèle pas expressément dans le texte de la loi par un ordre de faire ou de s'abstenir. C'est alors aux tribunaux à rechercher et à décider si des intérêts essentiels de la société sont impliqués dans cette législation⁴⁰. S'appuyant notamment sur une jurisprudence de notre Cour, qui dans le silence des textes qualifie une règle procédurale en droit fiscal d'ordre public,⁴¹ feu le Procureur général près la Cour de cassation GANSHOF VAN DER MEERSCH écrit que "le juge a la faculté de qualifier d'ordre public une loi dont le caractère impératif ou supplétif n'est pas indiqué, ou ne l'est pas avec certitude. Il jouit à cet égard d'une grande liberté, mais la qualification qu'il donnera à la loi est soumise au contrôle de la Cour de cassation". L'ordre public est, dans ce cas, 'judiciaire', c'est-à-dire 'reconnu par le Juge' en raison de la matière qui fait l'objet de la loi. Il est découvert par le juge, soit dans les textes qui ne s'expriment pas impérativement, soit dans les principes généraux non écrits. Cet ordre public reconnu par le juge, 'antithèse de la liberté contractuelle' reste substantiellement un élément de conservation sociale et de protection. Il est fondé sur un bien commun suffisamment impérieux 'pour permettre aux tribunaux de faire reculer devant ces règles la volonté individuelle'⁴². Ainsi, selon ce haut magistrat et éminent juriste, dans le silence de la loi, c'est au juge à déterminer la matière qui intéresse l'ordre public⁴³. Et l'étalon de mesure est "un bien commun suffisamment impérieux"; ce qui, soit dit en passant, présuppose chez les juges une unité de vue sur ce qu'est le "bien commun suffisamment impérieux" à protéger.

intitulée "l'Ordre public" (La documentation française, Paris, 2014, pp. 89 à 489), comptant pas moins de quatre cent pages et consacrée à la vie de cette notion dans la jurisprudence de la Cour! Tout y est: sources internationales, européennes et nationales, pluralité de notions et finalités de l'ordre public dans les différentes branches du droit sont examinés par une équipe forte de 57 chercheurs.... Toutefois la présente réflexion s'en distingue non seulement par la circonstance que nous ne sommes que deux chercheurs mais aussi et surtout par son angle d'attaque et son objectif.

³⁷ Sur la "géométrie de l'instance" en générale, v. M. GREGOIRE, note sous Cass. 24 mars 2006, RG C.05.0360.F, *RCJB*, 2008, pp. 10 et s. Du même auteur, v. plus spécifiquement sur "L'ordre public dans la jurisprudence de la Cour de cassation", dans *L'ordre public, concept et applications*, Collection de la faculté de droit de l'Université libre de Bruxelles, vol. III, Bruylant, Bruxelles, 1995, pp. 63 et s.

³⁸ W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "L'ordre public et les droits de l'homme", *loc. cit.*, p. 659.

³⁹ P. MALAURIE, *L'ordre public et les bonnes moeurs*, Trav. Ass. H. Capitant, 1952. pp. 755, 756 et 757, cité par W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "L'ordre public et les droits de l'homme", *JT*, 1968, p. 659 (réf. 37).

⁴⁰ W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "L'ordre public et les droits de l'homme", *loc. cit.*, p. 660, citant également le doyen Carbonnier.

⁴¹ Cass. 13 juin 1955, *Bull. et Pas.*, 1955, I, 1116; Cass. 17 décembre 1956, *ibid.*, 1957, I, 414; Cass. 27 juin 1963. *ibid.*, I, 1131; Cass. 15 juin 1965, *ibid.*, I, 1118; Cass. 21 octobre 1966, *ibid.*, 1967, I, 243; Cass. 3 novembre 1966, *ibid.*, 1967, I, 300: "La règle, suivant laquelle la voie de l'appel n'est pas ouverte contre une décision qui est, en vertu de la loi, rendue en dernier ressort, est d'ordre public".

⁴² W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "L'ordre public et les droits de l'homme", *loc. cit.*, p. 660, et les nombreuses références.

⁴³ *Ibid.*

La Cour de cassation ne reste pas en retrait. Ainsi, par exemple, elle décide que l'article 748bis du Code judiciaire est d'ordre public parce que, ainsi qu'il ressort des travaux parlementaires de la loi du 26 avril 2007, il a pour but d'améliorer la bonne conduite du procès et d'accélérer le cours de la justice en allégeant et en précisant le travail du juge. La conséquence est, que le juge ne peut, en principe, tenir compte que des dernières conclusions de synthèse⁴⁴.

12. *Critère définitionnel - L'objectif.*- Une autre approche définitionnelle est le champ d'activité de ladite notion et l'objectif y poursuivi. Ainsi, écrit GANSHOF VAN DER MEERSCH, au XIX^e siècle, l'ordre public avait un "caractère politique". Il comprenait les lois concernant l'organisation de l'Etat, les *lois fiscales* et pénales, les lois réglant la structure, la famille⁴⁵; autrement dit, ce qui est "ordonné en vue de l'existence même de l'Etat et pour le bien de la chose publique"⁴⁶. De la sorte, "l'ordre public, embrasse l'ordre qui doit exister 'dans l'Etat' (ordre politique) et qui doit exister 'dans la société' (ordre social)"⁴⁷. Dès lors, "est publique toute solution des rapports entre particuliers inspirée, en tout ou en partie, par souci de justice sociale, de bien commun plutôt que de justice particulière, ou distribuée"⁴⁸.

Selon DE PAGE, "la loi d'ordre public est celle qui touche aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité, ou qui fixe dans le droit privé les bases juridiques fondamentales sur lesquelles repose l'ordre économique et moral d'une société déterminée"⁴⁹.

Cette définition, qui ne met pas exclusivement l'accent sur les lois d'organisation de l'Etat, mais étend l'ordre public au droit privé, est plus complète que celle qu'en donne la Cour de cassation, qui, d'abord, considère que "La loi d'ordre public est celle dont les dispositions sont ordonnées en vue de l'existence même de l'Etat et pour le bien de la chose publique"⁵⁰, pour ensuite, s'appuyant sur DE PAGE, préciser que "n'est d'ordre public que la loi qui touche aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité, ou qui fixe, dans le droit privé, les bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre moral, politique ou économique de la société"⁵¹. C'est dorénavant dans une jurisprudence constante la formule consacrée⁵².

⁴⁴ Cass. 6 février 2015, RG C.13.0612.N, *Pas.* 2015, n° 90; Cass. 24 janvier 2013, RG C.11.0371.F, *Pas.* 2013, n° 57.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 658.

⁴⁶ H. CAPITANT, *Introduction à l'étude du droit civil*, 1923, p. 64.

⁴⁷ J. DABIN, "Autonomie de la volonté, lois impératives, ordre public et bonnes mœurs, sanction de la dérogation aux lois, en droit privé interne", *Annales de droit et de sciences politiques*, Louvain, t. VIII, n° 34, avril 1940. p. 216.

⁴⁸ J. DABIN, *op. cit.*, p. 249.

⁴⁹ DE PAGE, *Traité*, 1962, I, n° 91, p. 111. Cons. Cass. 9 décembre 1948, *RCJB*, 1954. p. 251 et la note.

⁵⁰ Cass. 21 avril 1921, *Bull. et Pas.*, I, 335; Cass. 30 oct.1924, *Bull. et Pas.*, I, 561; Cass. 30 novembre 1933, *Bull. et Pas.*, 1934, I, 88; Cass. 8 mars 1934, *Bull. et Pas.*, I, 211; Cass. 22 décembre 1949, *Bull. et Pas.*, 1950, I, 266. Voy. aussi les décisions et les autorités citées devant Cass. 1^{er} février 1951, *ibid.*, I. 359, notes 1 et 2. signée W.G.

⁵¹ Cass. 9 décembre 1948, *Bull. et Pas.*, I, 699, et *RCJB*, 1954, p. 251 et la note.

⁵² Cass. 5 mai 1949, *Bull. et Pas.*, I, 335; Cass. 22 décembre 1949, *Bull. et Pas.*, 1950, I, 266; Cass. 14 janvier 1954, *Bull. et Pas.*, I, 502; Cass. 12 octobre 1967, *Bull. et Pas.*, 1968, I; Cass. 15 mars 1968, *Bull. et Pas.*, I, 884; Cass. 28 septembre 1979, *Bull. et Pas.*, 1980, I, 131; Cass. 10 octobre 1994, *Pas.* 1994, 237; Cass. 13 décembre 2002, *Pas.* 2002, n° 671. Cette définition, qui vise l'ordre public au sens des articles 6 et 1133 du Code civil, reste d'actualité; v. not. Cass. 13 décembre 2002, RG C.99.0485.N, n° 671. Pour un examen d'ensemble de cette notion, qui ne connaît pas de définition légale (Cass. 28 janvier 1859, *Bull. et Pas.*, I, 1860, 359; Cass. 3

b.- Champs d'action

13. Le domaine d'application de cet "ordre" si intensément voulu va naturellement s'étendre à toutes les branches du droit, dès lors que la notion d'ordre public peut s'envisager dans ses effets et dans son objet. Comme l'écrit M. MALAURIE, faisant allusion successivement à la fonction de l'ordre public et à ses effets, en France "plus que sur l'article 6 du Code civil, la jurisprudence a édifié la théorie de l'ordre public sur l'article 1133", qui définit la cause illicite⁵³. Ne serait-ce que parce que l' "Etat" intervient constamment dans la régulation des rapports au sein des strates et ensembles qui composent son corps social, le concept de "disposition d'ordre public" est progressivement utilisé dans les domaines les plus divers. "En droit interne, la mesure et la nature de l'ordre public varient. Il a des exigences différentes selon les branches du droit où il intervient. Ainsi, l'ordre public régit de façon absolue le droit pénal, où tout est règle impérative ou prohibitive. Il régit le droit public, le droit administratif et le droit fiscal. Il domine le droit social. Il est familial. Il est professionnel"⁵⁴. En outre, non sans surprise, les droits de l'homme relèvent de cette notion d'ordre public. En effet, "les droits de l'homme, qu'il s'agisse des libertés publiques d'ordre privé, des droits politiques ou des droits économiques et sociaux, intéressent au premier chef l'ordre moral et politique; ils intéressent dans une certaine mesure l'ordre économique"⁵⁵.

2.- L'ordre public - Vecteur juridique de la place de l'Etat

14. Lorsque l'on s'intéresse à l'ordre public et que l'on constate qu'il est intrinsèquement l'expression d'un certain ordre, intensément voulu par le normateur, l'on ne peut faire l'économie d'un autre constat, consubstantiel au premier: l'ordre public est le vecteur juridique d'une vision de la place de l'Etat dans les rapports de droit qui se nouent entre les divers sujets de droit, laquelle vision oscille entre le culte de la puissance publique et la limitation des pouvoirs de l'Etat-souverain.

Dans le premier cas l'ordre public vient perturber les relations entre des citoyens; il s'identifie à l'intérêt général, celui de la collectivité.⁵⁶ C'est de cela qu'il s'agit lorsque le doyen CARBONNIER dit que l'ordre public exprime le vouloir-vivre de la nation que menaceraient certaines initiatives individuelles en forme de contrats⁵⁷; ce sont les freins

février 1898, *Bull. et Pas.*, 79; Cass. 1^{er} février 1951, *Bull. et Pas.*, I, 359), cons. ég. J.-F. ROMAIN, "L'ordre public (notion générale) et les droits de l'homme", dans *L'ordre public. Concept et applications*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 6 à 61.

⁵³ P. MALAURIE, *L'ordre public et le contrat*, Paris, 1953, p. 761; Code civil, article 6: On ne peut déroger, par des conventions particulières, aux lois qui intéressent l'ordre public (et les bonnes mœurs); article 1133: La cause est illicite, quand elle est (prohibée par la loi, quand elle est) contraire (aux bonnes mœurs ou) à l'ordre public.

⁵⁴ W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "L'ordre public et les droits de l'homme", *loc. cit.*, p. 659 et les références.

⁵⁵ *Ibid.*, p. 657 et p. 663: "La matière des droits de l'homme est d'ordre public (...)"; du même, cons. "La convention européenne des droits de l'homme a-t-elle en droit interne valeur d'ordre public?", in *Les droits de l'homme en droit interne et en droit international*, Bruxelles, P.U., 1968.

⁵⁶ Cela ne signifie évidemment pas qu'il ne puisse y avoir de discussion quant à savoir ce que recouvre exactement cet intérêt général. Voy. par exemple, en droit privé, la contribution de J. GHESTIN, "L'ordre public, notion à contenu variable en droit privé français", dans *Les notions à contenu variable en droit*, sous la dir. de CH. PERELMAN et R. VANDER ELST, Bruxelles, Bruylant, 1984, pp. 77-97. L'auteur y expose les évolutions de la notion qui ont été commandées par le développement économique et social des sociétés industrialisées.

⁵⁷ Cité par W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "L'ordre public et les droits de l'homme", *JT*, 1968, 658.

légaux à l'autonomie de la volonté tant dans le droit substantiel que procédural, parce qu'une circulation juridique honorable des biens et services ou une administration stable et prévisible du statut des personnes est de l'intérêt de tous.

Dans le second cas, il intervient dans une relation mettant aux prises l'Etat et les citoyens, au profit de ces derniers. Ici l'intérêt général ne se confond plus avec la satisfaction des intérêts immédiats de la puissance publique, de l'Etat, en sa qualité de partie litigante.

Depuis les origines de l'Etat belge, ce balancier s'explique par l'existence concomitante, dans l'inconscient collectif, de représentations divergentes de la place de l'Etat. Les lignes qui suivent ont pour objet l'examen de ce balancier, empruntant, selon le cas, au culte de la puissance publique (1) ou à des représentations issues de l'expérience de la limitation des pouvoirs du souverain (2), parvenant sectoriellement et provisoirement à des points d'équilibre, clé de lecture possible de l'ordre public fiscal (3).

a.- Le culte de la puissance publique

15. Comment rendre mieux compte de la vigueur et de l'importance qu'a pu avoir le culte de la puissance publique qu'en se référant aux écrits de l'un de nos illustres prédécesseurs, le procureur général MATHIEU LECLERCQ?

Dans sa communication à l'académie royale intitulée "Un chapitre du droit constitutionnel des Belges"⁵⁸, cet éminent juriste s'essayait à définir la portée des articles 92 et 93 de la Constitution, qui réservent aux tribunaux la connaissance des contestations ayant pour objet des droits civils et leur confient en principe la connaissance de celles qui ont pour objet des droits politiques.

S'attachant à dégager le sens du terme "contestation", il écrivait à ce propos:

"la contestation suppose, quant à l'objet dont il s'agit ici, un intérêt de personne engagé de part et d'autre. S'il en est autrement, il n'y a plus de prétentions, il y a ou une discussion purement théorique, dans laquelle l'autorité publique n'a que faire, ou, d'une part, des prétentions et, d'autre part, une manifestation de la volonté nationale faite par les délégués de la nation investis du pouvoir législatif ou exécutif, et dans laquelle ces délégués sont personnellement désintéressés au point de vue des droits civils ou politiques; il y a du chef de l'un ou l'autre pouvoir un acte de souveraineté; à ce titre, obéissance lui est due par ceux auxquels ces deux pouvoirs commandent; aucun débat direct n'est donc possible entre eux; le pouvoir judiciaire d'ailleurs, qui n'émane de la nation que comme le pouvoir législatif et le pouvoir législatif eux-mêmes en émanent, c'est-à-dire ni plus ni moins qu'eux, ne pouvait par cela même, sans y porter atteinte et commettre une usurpation, permettre qu'on attraise devant lui ceux qui en sont investis, aux fins directes de débattre de leurs actes avec eux et d'en obtenir l'annulation".⁵⁹

En matière fiscale, cette conception impliquait qu'aucune contestation susceptible d'être

⁵⁸ Cette communication, faite le 11 octobre 1852, a reçu une large audience à la fin du XIX^e siècle, où elle fut republiée dans la Belgique judiciaire (*BJ*, 1889, col. 1265).

⁵⁹ *BJ*, 1889, col. 1275-1276.

déférée aux tribunaux ne puisse voir le jour avant l'établissement de l'impôt. Selon M. Leclercq, "l'acte qui (.) contient (la répartition de l'impôt) est un acte d'autorité, émané des délégués de la nation, obéissance lui est due à ce titre. Il ne peut, en conséquence, engendrer des prétentions contraires dans lesquelles seraient engagées, de part et d'autre, des intérêts de personnes sur des droits civils ou politiques; par suite, il ne peut donner lieu à des procès ou contestations sur des droits civils ou politiques".⁶⁰

16. Les propos du procureur général MATHIEU LECLERCQ sont une révérence d'époque face au souverain, qui se mue en dogme de l'*imperium*. Il est frappant de constater que, dans la logique de l'auteur, si l'obéissance au souverain est requise, elle l'est en tant que telle, eu égard à la qualité de ce dernier, et non point parce qu'il serait, par essence, l'interprète autorisé du bien commun.

Cependant, parce qu'elle force le trait, l'analyse a des vertus pédagogiques. Elle oblige à prendre conscience des représentations qui ont structuré notre conception du droit et permet de constater qu'aujourd'hui encore, certaines règles, certains principes ou certaines décisions sont motivées par une version plus ou moins atténuée de l'impératif de respect du souverain.

On m'objectera peut-être, sur ce point, que l'arrêt *Flandria*⁶¹ a mis un terme à la distinction entre l'Etat, puissance publique et l'Etat, personne privée. Mais l'arrêt *Flandria*, pour fondateur qu'il soit d'une doctrine de la responsabilité de l'Etat⁶², n'a jamais signifié la fin du

⁶⁰ *Ibidem*, col. 1277.

⁶¹ Cass. 5 novembre 1920, *Pas.*, 1920, I, 193.

⁶² La règle de la responsabilité aquilienne de l'Etat est, on le sait, avant tout jurisprudentielle et est le résultat de trois arrêts majeurs de la Cour de cassation. Il suffit pour le présent propos de mettre en évidence l'enseignement et les conséquences des arrêts "La Flandria", (Cass. 5 novembre 1920, *Pas.*, 1920, I, pp. 193 et s., et les conclusions du Procureur général P. LECLERCQ), "Anca" (Cass. 19 décembre 1991, *Pas.*, 1992, I, pp. 316 et s., *JT*, 1992, p. 142 et s., et les conclusions du Procureur général Baron VELU, alors premier avocat général) et "Ferrara" (Cass. 28 septembre 2006, *JT*, 2006, p. 596 et s. et les conclusions du Procureur général J.-F. LECLERCQ, alors premier avocat général, www.juridat.be). Ainsi, la responsabilité des autorités publiques pour des actes dommageables causés par elle, a d'abord été reconnue dans le chef des autorités administratives, puis dans celui des autorités judiciaires et, finalement, à charge du législateur lui-même (i) - *La responsabilité de l'Etat du fait de la fonction exécutive* - Par l'arrêt *La Flandria* du 5 novembre 1920, la Cour de cassation a définitivement reconnu aux cours et tribunaux le pouvoir de juger toutes les demandes de réparation de dommages causés par les organes des personnes morales de droit public, qui par l'usage fautif de leur pouvoir réglementaire, ont pris des décisions administratives dommageables, engageant de ce fait leur responsabilité civile. Un arrêt du 14 janvier 2000 de la Cour de cassation (Cass. 14 janvier 2000, RG C.98.0477.F, *RAGB*, 2003, p. 851) nous donne le dernier stade de cette jurisprudence. Selon cet arrêt, est tenu comme faute commise par une autorité administrative, tout règlement approuvé qui méconnaît soit des dispositions de droit international avec effet direct, soit des règles constitutionnelles ou légales lui imposant de s'abstenir ou d'agir d'une certaine façon déterminée. Par conséquent une abstention d'agir par une autorité administrative peut donc mettre en cause sa responsabilité. Et, conformément au droit commun de la responsabilité délictuelle, pour que cette faute engage la responsabilité civile de l'autorité administrative il faut qu'elle soit la cause du dommage. (ii) - *La responsabilité de l'Etat du fait de la fonction juridictionnelle* - Après avoir reconnu le principe de la responsabilité civile de l'Etat pour des actes fautifs dommageables des autorités administratives, la Cour de cassation, dans son arrêt *Anca* du 19 décembre 1991 (Cass. 19 décembre 1991, *Pas.* 1992, I, p. 316), détermine le régime de la responsabilité civile de l'Etat due à une faute commise par la fonction de juger. Sur la base des articles 1382 et 1383 du Code civil, l'Etat peut être tenu comme responsable pour le dommage résultant d'une faute commise par un juge ou un officier du ministère public, lorsque cette faute a été faite dans l'exercice et dans la limite de leur fonction. (iii) - *La responsabilité de l'Etat du fait de la fonction législative* - Finalement, par l'arrêt *Ferrera* du 28 septembre 2006 (Cass. 28 septembre 2006, RG C.02.0570.F, *Pas.* 2006, n° 445), la Cour de cassation reconnaît également le principe de la responsabilité civile de l'Etat pour des actes dommageables accomplis dans la fonction législative. L'Etat sera tenu pour responsable de l'exercice fautif

traitement différencié de l'action de la puissance publique. Il a sans conteste consacré un réinvestissement par les tribunaux du contrôle de l'action publique. Cependant, ce réinvestissement fut lent – il n'empêcha ainsi pas la création du Conseil d'Etat – et sectoriel – produisant essentiellement ses effets dans le domaine de la responsabilité. Il ne saurait donc se déduire de l'arrêt *Flandria* que le culte de la puissance publique aurait définitivement déserté notre système juridique.

17. Un exemple parmi d'autres de sa persistance, sous des formes plus ou moins atténuées, peut être trouvé dans le fait que, jusqu'il y a peu, il a été admis sans hésitation que le directeur régional des contributions directes, lorsqu'il statue sur la réclamation du contribuable, agit en qualité de juge administratif.

En 1881, le soin de trancher les réclamations des contribuables avait été confié au directeur des contributions. Pendant longtemps, la nature exacte des pouvoirs directoriaux n'a pas été débattue: il était tout simplement normal que les contestations relatives aux lois de financement de l'Etat qu'étaient les impôts, soient confiées, en premier lieu, à une autorité dudit Etat. Au cours du vingtième siècle, on a fini par s'interroger sur le rôle joué par le directeur et l'on s'est demandé s'il intervient en tant qu'autorité administrative ou comme juge. Après que l'on se soit prononcé, dans un premier temps, en faveur de la première solution⁶³, la Cour a rendu à partir des années cinquante plusieurs arrêts en sens contraire.⁶⁴

N'aurait-on pas immédiatement dû poser la question de savoir, si un fonctionnaire du trésor érigé en juge de la contestation fiscale, fût-ce en qualité de juge administratif, ne pose pas un problème au regard des exigences d'impartialité et d'indépendance requises pour l'exercice de la fonction juridictionnelle?

Il faudra attendre la dernière décennie du vingtième siècle pour que ces exigences soient prises en compte. La Cour décida que l'indépendance et l'impartialité sont violées lorsque le fonctionnaire qui statue sur la réclamation a connu de l'affaire à un stade antérieur, soit comme taxateur, soit comme fonctionnaire chargé de l'instruction.⁶⁵

C'est à la Cour d'arbitrage que revient d'avoir donné le coup de grâce au caractère juridictionnel de l'intervention du directeur, ce à l'occasion d'un dossier particulièrement interpellant où un avocat avait subi un redressement fiscal à l'initiative des collègues d'un

dommageable de la fonction législative pour la contrariété à une norme de droit communautaire qui attribue un droit subjectif ou l'inconstitutionnalité de la règle législative.

⁶³ *RPDB*, t. V, v° *Impôts*, Bruxelles, Bruylant, 1933, p. 789, n° 650, et les références citées.

⁶⁴ Voy. Cass. 31 janvier 1956, *Pas.*, 1956, I, p. 559; Cass. 28 février 1957, *Pas.*, 1957, I, p. 778; Cass. 21 février 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 676, qui se bornent à considérer que les décisions du directeur ont autorité de chose jugée. Par la suite, la Cour sera plus explicite, indiquant expressément que le directeur fait œuvre juridictionnelle: Cass. 14 décembre 1989, *Pas.*, 1989, I, p. 481; Cass. 23 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 867; Cass. 18 novembre 1993, *Pas.*, 1993, I, p. 962, et les conclusions de M. le procureur général PIRET, alors avocat général; Cass. 21 novembre 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 1145, qui concernent l'exigence d'indépendance et d'impartialité du titulaire d'une fonction juridictionnelle. Voyez aussi Cass. 26 juin 1998, *Bull.*, 1998, p. 832, où la Cour examine la question de la responsabilité de l'Etat, du fait de la faute commise par le directeur dans l'exercice de ses fonctions juridictionnelles.

⁶⁵ Cass. 14 décembre 1989, *Pas.*, 1989, I, p. 481; Cass. 23 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 867; Cass. 18 novembre 1993, *Pas.*, 1993, I, p. 962, et les conclusions de l'avocat général PIRET; Cass. 21 novembre 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 1145.

taxateur indélicat dont il avait provoqué l’incarcération. Sur question préjudicielle du juge des référés, à qui était demandé d’ordonner que l’examen de la réclamation soit confié à un service n’ayant pas eu de lien avec le fonctionnaire incarcéré, la Cour d’arbitrage considéra qu’il existe une différence de traitement inadmissible entre le contribuable, qui voit son recours tranché par un juge qui est également l’organe de son adversaire, et les justiciables d’autres juridictions administratives, dont les juges n’ont pas de lien fonctionnel avec une des parties contendantes.⁶⁶

Acculé, le législateur se résolut à réformer la procédure. La loi du 15 mars 1999 a fait disparaître le rôle juridictionnel du directeur: si la procédure de réclamation a survécu à la réforme – les habitudes ont la vie dure –, elle ne constitue plus aujourd’hui qu’une simple procédure administrative.

L’intérêt de cette controverse pour notre propos est qu’elle illustre la manière dont le droit, en général, et le droit fiscal, en particulier, restent imprégnés par le culte de la puissance publique; pour ce dernier, ce constat ne fait que renforcer la tentation de le sacraliser en l’élevant au rang de corpus d’ordre public.

b.- La limitation des pouvoirs du souverain

18. En vertu de l’article 1^{er} (Protection de la propriété) du Protocole additionnel à la Convention de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales (Paris, 20.III.1952), toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d’utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Ceci ne porte toutefois pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu’ils jugent nécessaires pour réglementer l’usage des biens conformément à l’intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d’autres contributions ou des amendes.

Toutefois, les racines historiques des représentations de l’ordre public en droit fiscal comme rempart contre les excès du souverain remontent plus loin que celles du culte de la puissance publique. Ce dernier est un produit de la société du dix-neuvième siècle, alors que l’affirmation du Droit comme un remède à l’absolutisme nous vient des Lumières.

Sous l’ancien régime, la matière fiscale fut, à l’instar de la chose pénale, un des domaines où le souverain céda plus qu’à son tour à la tentation de la tyrannie. Des prélèvements exorbitants et, surtout, mal répartis, un déséquilibre flagrant entre le train de vie à la cour du Roi et le dénuement des populations entraînèrent des réactions qui prirent parfois les formes virulentes de la révolution.

⁶⁶ C.A., n° 67/98, 10 juin 1998, *Arr. C.A.*, 1998, p. 817. Voyez également M. MORIS, “La procédure de réclamation devant le directeur régional des contributions après l’arrêt de la Cour d’arbitrage du 10 juin 1998”, *R.G.F.*, 1998, p. 331; T. AFSCHRIFT et M. IGALSON, “La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999”, *JT*, 1999, p. 490; L. HERVE, *La nouvelle procédure fiscale issue de la réforme de 1999*, Bruxelles, Kluwer, 2001, pp. 19 et suiv., P. VAN ORSHOVEN, “Gerechtelijke geschillenregeling”, dans *De hervorming van de fiscale procedure*, Antwerpen, Maklu, 1999, p. 205.

Lorsqu'on l'inscrit dans cette perspective, l'ordre public en droit fiscal s'identifie non pas à la satisfaction du souverain, censée garantir l'intérêt général, mais au contraire au maintien de son intervention dans de strictes limites. Poussée à l'extrême, c'est une conception quasi-libertarienne qui se dessine, où l'existence du pouvoir public et du prélèvement fiscal est conçue comme la négation des libertés individuelles.

19. Cette idée imprègne, de manière plus ou moins marquée, quantité de réflexions juridiques relatives à l'impôt. Elle est notamment à la base du rejet, par la Cour de cassation, dans son si célèbre arrêt du 6 juin 1961, communément appelé "arrêt Brepols", de la théorie dite de la "fraude à la loi".⁶⁷ Ainsi que le montre le procureur général Baron KRINGS, le rejet s'inscrit dans une logique de protection de la liberté des contribuables, que l'on entend prémunir contre l'intrusion du souverain⁶⁸. Dans un autre ordre d'idées, le même souci de protection du contribuable se retrouve dans une législation telle la loi-programme du 4 août 1986, communément appelée "Charte du contribuable"⁶⁹, dont on a écrit qu'elle contenait des mesures "hautement symboliques d'une volonté de ne plus concevoir une administration fiscale aux pouvoirs *a priori* exorbitants".⁷⁰

c.- La variabilité du point d'équilibre – Clé de lecture de l'ordre public fiscal

20. Les deux impératifs que constituent la satisfaction du souverain, d'une part, et la protection du citoyen, d'autre part, sont-ils susceptibles d'être conciliés? Est-il possible de dégager dans les textes concernés un moyen terme qui permette de les prendre tous deux en considération?

Ces questions appellent une réponse positive; encore faut-il, cependant, s'entendre sur la nature exacte de la synthèse d'exigences aussi contradictoires.

Le risque que l'on court, lorsqu'on s'essaye à pareil exercice, est de retomber dans l'écueil de la croyance en l'existence d'une interprétation sémantique unique. Il est tentant de considérer que la synthèse espérée se réalise par l'identification de la portée exacte du texte, telle qu'elle résulte de l'intention du législateur.

Cependant, toute tentative de se référer au sens de la loi, pour prétendre y trouver les conditions de l'équilibre voulu par le législateur entre l'intérêt du souverain et celui du contribuable présente deux difficultés.

La première difficulté est que ce procédé de renvoi au texte de la loi, ainsi qu'on l'a évoqué plus haut, nie l'impact qu'ont sur l'interprétation les aspirations subjectives de l'interprète. Comme l'écrit Paul Martens, s'inspirant d'Umberto Eco, "c'est un leurre et en tout cas un anachronisme de croire qu'il est encore possible d'être le lecteur naïf d'un texte et de

⁶⁷ Cass. 6 juin 1961, *Pas.*, 1961, I, p. 1082.

⁶⁸ E. KRINGS, "Le problème des lacunes en droit fiscal", dans *Le problème des lacunes en droit*, Travaux du centre national de recherches logiques, Bruxelles, Bruylant, 1968, pp. 463-469.

⁶⁹ *MB* 20 août 1986, p. 11.408.

⁷⁰ Y. HOUGARDY, "La charte du contribuable", dans *Les dialogues de la fiscalité, anno 2012*, Bruxelles, Larcier, 2013, p. 451.

s'interdire d'en être le lecteur critique".⁷¹ Le processus interprétatif est créateur: il ne révèle nullement un sens du texte qui préexisterait à l'interprétation, mais y place celui que l'interprète estime devoir y trouver,

La seconde difficulté est que l'idée selon laquelle le législateur pourrait lui-même fixer ce point d'équilibre de manière précise et univoque, est une illusion. L'œuvre législative est profondément ambivalente. Il n'est que de se référer, à titre d'illustration, aux exemples que l'on vient d'évoquer en rapport avec la finalité de protection des libertés individuelles du droit fiscal.

Le rejet de la "fraude à la loi", dont on a indiqué plus haut qu'il a été consacré par l'arrêt *Brepols*, a connu quelques flottements par la suite⁷² et, surtout, a entraîné une réaction législative qui a pris la forme de la désormais célèbre mesure anti-abus de droit. Dans le même ordre d'idées, la charte du contribuable s'est lentement délitée au fil du temps, plusieurs des mesures qu'elle avait imposées étant soit rapportées, soit vidées de leur substance.⁷³

Il apparaît ainsi que la production du droit écrit elle-même a des allures d'un comportement chaotique, au sens mathématique, lequel, nous enseigne-t-on, est à la base de nombreux systèmes naturels, tels que la météo ou le climat. Le parlement, à l'instar de tous les acteurs de la sphère juridique, est imprégné des deux visions antithétiques et se trouve dans l'incapacité de déterminer la finalité ultime de son intervention. Il oscille entre les différentes visions, donnant parfois la priorité à la protection du contribuable pour lui préférer par la suite l'efficacité de l'action du souverain.

Cette ambiguïté de la loi est, pour une part importante, une conséquence d'un même phénomène d'indétermination que l'on retrouve aux degrés supérieurs de la hiérarchie des normes. En effet, comme nous le verrons ci-dessous (examen thématique), la Constitution elle-même consacre des impératifs contradictoires qui ont pour nom légalité et sécurité juridique⁷⁴.

21. Dans ces conditions, compte tenu à la fois de l'impact de la subjectivité de l'interprète et de l'ambiguïté de l'action législative, la synthèse des représentations contradictoires ne saurait prendre la forme d'un équilibre figé, parce que fixé une fois pour toute par une puissance hétéronome, entre les droits et les devoirs du citoyens, entre les obligations et les prérogatives de la puissance publique.

Cette synthèse sera nécessairement subjective et, de ce fait, sectorielle et provisoire.

Le caractère sectoriel est aisé à comprendre: toute interprétation se déploie nécessairement au départ d'un complexe de faits donnés, dans le cadre d'une problématique juridique

⁷¹ P. MARTENS, "La Cour de cassation et la Cour d'arbitrage. Les paradoxes du respect", dans *Imperat lex, Liber amicorum Pierre Marchal*, Bruxelles, Larcier, 2003, p. 100.

⁷² Voy. le résumé qu'en font M. DASSESSE et P. MINNE, *op. cit.*, pp. 74-75.

⁷³ Pour un aperçu du phénomène, voy. Y. HOUGARDY, *op. cit.*, pp. 451 et suiv.

⁷⁴ Voy. sur cette question, la remarquable synthèse de J. THEUNIS, *De exceptie van onwettigheid*, Brugge, Die Keure, 2011, 777 p.

déterminée. La synthèse des exigences contradictoires est dès lors liée à l'essence de cette problématique. Dès que l'on s'en écarte, l'interprète retrouve sa liberté et peut privilégier un point d'équilibre entre la protection du contribuable et l'efficacité de l'action du fisc qui diffère de celui retenu ailleurs.

Le caractère provisoire de la synthèse découle quant à lui de la possibilité de voir l'appréciation de l'interprète être remise en cause par un tiers. Pareille possibilité existe notamment lorsque le système judiciaire prévoit des voies de recours contre certaines décisions: l'interprétation du premier juge est alors toujours temporaire, du moins jusqu'à ce que sa décision soit passée en force de chose jugée. Il y a plus: si on ne limite pas strictement la perspective aux dossiers individuels, où existe ce que l'on peut qualifier de "pouvoir du dernier mot", il faut constater que l'interprétation de l'un ne lie jamais les autres, appelés à résoudre des questions similaires et qu'un même interprète peut toujours changer d'avis, comme le prouve l'existence des revirements de jurisprudence.

22. Cette variabilité indépassable du point d'équilibre entre les deux représentations des relations que nouent l'Etat et le citoyen, le fisc et le contribuable, est une clé de lecture indispensable pour qui veut cerner l'ordre public fiscal.

Il en résulte en effet que l'existence de solutions divergentes selon les matières et les époques ne doit pas être vue comme une aberration qu'il conviendrait d'éliminer, mais comme l'état naturel d'un droit en recherche perpétuelle de sens. C'est un élément qu'il faut avoir à l'esprit dans l'examen de l'ordre public fiscal que je me propose d'aborder ci-après.

B.- L'ordre public fiscal - Aperçu

1.- Le droit fiscal – Notion et quelques aspects saillants déniés

a.- Notion

23. La Cour définit l'impôt comme étant "*un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'Etat, les provinces, et les communes sur les ressources des personnes qui vivent sur leur territoire ou y possèdent des intérêts pour être affecté aux services d'utilité générale*"⁷⁵. C'est là un constat du mécanisme.

L'objectif de ce mécanisme est d'imposer, dans les limites et selon les modalités tracées par les dispositions légales qui le régulent, les revenus qu'ils déterminent, perçus par le contribuable qu'il vise, dans le but de permettre à l'Etat, gardien de l'intérêt général des collectivités groupées en son sein, de veiller à satisfaire à la fois les besoins collectifs et les conditions minimales de vie individuelle conforme à la dignité humaine. Pour ce faire l'Etat est chargé de garantir l'administration, par ses propres soins ou par des tiers, des services publics indispensables à l'accomplissement de cette tâche; il accompagnera la vie économique et, si nécessaire, agira sur elle dans un souci de prospérité générale. Ainsi, par

⁷⁵ Cass. 30 novembre 1950, *Bull. et Pas.*, 1951, I, 191. Un arrêt du 12 octobre 1954 (*Bull. et Pas.*, 1955, I, 106) ajoute la précision que ces personnes "*soient de droit public ou privé, des sociétés sans personnification civile et des associations de fait ou de communautés, existant sur leur territoire*". Il convient entre-temps d'y ajouter les Régions et Communautés.

une redistribution partielle des richesses, acquises au sein du corps social par chacun de ses membres, la fiscalité étatique a une fonction socio-économique fondamentale pour le bien-être matériel dudit corps social et de tous ceux qui le composent. En résumé donc, outre de fournir la couverture des services d'utilité générale au sens strict, le droit fiscal redistribue les ressources et, moyennant des mesures d'intervention dans la vie économique, participe de la politique sociale et économique⁷⁶ de l'Etat⁷⁷.

Ainsi, le droit fiscal apparaît d'emblée comme remplissant une triple fonction: alimenter le budget public à des fins de service public, réguler la vie socio-économique de la collectivité et contribuer à une plus grande justice sociale. Ces fonctions ont une même finalité générale: garantir à la collectivité dans son ensemble et à tous ceux qui la composent pris individuellement un environnement social, économique et culturel, source de bien-être général et particulier.

b.- De quelques aspects saillants déniés

24. *Ordre public et morale.*- HENRI CAPITANT donne de l'ordre public la définition suivante: "L'ensemble des institutions et des règles destinées à maintenir dans un pays le bon fonctionnement des services publics, sa sécurité et la moralité des rapports entre les particuliers et dont ceux-ci ne peuvent en principe écarter l'application dans leurs conventions"⁷⁸.

Chez nos voisins français, l'on peut lire qu'à tout le moins en droit administratif, l'ordre moral n'est pas étranger à l'ordre public. Il est, à côté du triptyque classique de tranquillité, sécurité et salubrités publiques "*la quatrième composante de la notion d'ordre public*" selon l'éminent spécialiste du droit public français, le professeur CHAPUS, et le respect de la dignité de la personne humaine⁷⁹. En tout cas, la doctrine française s'accorde pour assimiler l'ordre public à un ordre public éthique et social.

La Cour, s'inspirant de DE PAGE, considère que "n'est d'ordre public que la loi qui touche aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité, ou qui fixe, dans le droit privé, les bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre moral, politique ou économique de la société"⁸⁰.

Quelle que soit la définition de l'ordre public, l'on y retrouve toujours, d'une façon ou d'une autre, une référence à la "moralité" ou à l'"ordre moral", soit donc à la "théorie du bien et du mal, fixant par des énoncés normatifs les fins de l'action humaine"⁸¹.

⁷⁶ Voyez p. ex. l'arrêté royal n° 23 du 23 mai 1967 remplaçant l'article 263 du Code des impôts sur les revenus en vue d'assurer la relance économique, l'accélération de la conversion régionale et la stabilisation budgétaire.

⁷⁷ M. DASSESE et P. MINNE, *Principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruxelles, Bruylant, 2001, pp. 11 et s.

⁷⁸ Cité par W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "L'ordre public et les droits de l'homme", *JT*, 1968, p. 658 (2^{ème} col.).

⁷⁹ Cons. R. CHAPUS, *Droit administratif général*, Montchrestien, 2001, T. I. Cette moralité publique a été reconnue officiellement comme composante de l'ordre public par le fameux arrêt de Section du Conseil d'État en date du 18 décembre 1959 *Société "Les films Lutétia"*.

⁸⁰ Cass. 9 décembre 1948, *Bull. et Pas.*, I, 699, et *RCJB*, 1954, p. 251 et la note.

⁸¹ Définition de la morale dans *Le Petit Larousse illustré*, Paris, Larousse, 2003.

Si, en règle, la morale ne constitue pas une source formelle du droit, les différentes branches de celui-ci la consacrent au travers des notions telles que la bonne foi, les bonnes mœurs, l'enrichissement sans cause ou encore des principes généraux tels que "*Nemo auditur propriam turpitudinem allegans, In pari causa turpitudinis cessat repetitio, Frau omnia corrumpit*", etc.⁸²

Selon le professeur LUCIEN FRANÇOIS⁸³, la morale et le droit ne se voient pas réservés des domaines propres quant aux matières traitées ou aux desseins poursuivis et "aucune différence d'objet ne s'impose entre le droit et la morale. (...) l'Etat lui-même se mêle souvent des questions qui passent pour relever de la morale. (...) Beaucoup de nos lois étatiques s'inspirent d'une morale reconnue telle, d'autres non, et on peut remarquer que ce sont souvent celles dont on entend dire qu'elles forment de la réglementation plutôt que du droit: on a le sentiment qu'elles ne contiennent pas de "principes", (...) soit même qu'elles paraissent n'en exprimer aucune (...)"⁸⁴.

Ce qui peut dès lors étonner, c'est la circonstance que, ainsi que nous le verrons ci-après, s'il existe bien une belle unanimité pour doter le droit fiscal du statut de norme d'ordre public, et même pour d'aucuns sans aucune nuance, il est généralement dénié à l'ordre public fiscal tout fondement moral ou fonction répressive. Je pense que c'est là une vue de l'esprit réductrice du phénomène de la fiscalité.

25. *Droit fiscal et fondement moral.*- Dès lors que, ainsi que l'on vient de le voir à suffisance, l'ordre public se nourrit aussi et nécessairement d'aspirations morales, et qu'il existe un ordre public fiscal, il serait étrange que celui-ci soit totalement dénué de telles aspirations. Certes il ne s'agit pas de traces d'une moralité individuelle mais plutôt de touches de moralité publique, entendues comme étant la notion du bien et du mal qui guide le législateur dans la configuration d'une imposition censée réguler le comportement fiscal des contribuables en vue de l'intérêt général.

Quand bien même les lois fiscales apparaissent souvent n'être animées que par un unique souci budgétaire, il ne peut toutefois être dénié au législateur des considérations de moralité publique voire même une volonté moralisatrice lors de la confection de diverses lois fiscales. Il en va notamment ainsi lorsque l'impôt est établi "non pour obtenir des revenus, mais pour décourager les activités taxées"⁸⁵.

La traduction la plus courante de cette aspiration morale dans le droit fiscal est assurément la préoccupation régulière d'une imposition équilibrée, autant que faire se peut, entre les différentes catégories de contribuables, en prenant en compte notamment leur capacité de

⁸² Sur les principes généraux du droit dans la jurisprudence de la Cour, v. *Rapport de la Cour*, 2003, Bruxelles, Moniteur Belge, pp. 435 et s..

⁸³ L. FRANÇOIS, *Introduction à un cours d'évolution de la philosophie du droit à l'époque contemporaine*, 5^{ème} édition, Librairie FERNAND GOTHIER, Liège, 1973.

⁸⁴ L. FRANÇOIS, *op. cit.*, pp. 123 à 125.

⁸⁵ H.L.A. HART, *Le concept de droit*, Bruxelles, FUSL, 1976, p. 58.

contribution⁸⁶. La “juste” ou “exacte”⁸⁷ imposition, ressentie d’ailleurs de façon parfois bien différente tant par les auteurs de la taxation que par leur destinataire, est une constante et le fil rouge de maintes réformes du droit fiscal.

Faut-il rappeler la discussion voire la polémique sur la fiscalité équitable, née dans le monde économique et financier, tant sur le vieux continent qu’outre atlantique, suite à la publication par TH. PIKETTY, en 2013, de son livre d’économie intitulé “Le Capital au XXI^e siècle”⁸⁸. L’auteur étudie la dynamique de la répartition des revenus et patrimoines dans les pays développés depuis le XVIII^e siècle et, partant de la thèse que la répartition inégale des richesses constitue un problème politique fondamental pour la stabilité des sociétés démocratiques contemporaines, soutient qu’à défaut d’une régulation le capitalisme accentue les inégalités.

Il est aussi recouru à la fiscalité pour influencer sur le comportement du citoyen en des domaines aussi variés que l’environnement ou la santé. Nombre de mesures d’imposition de produits ou de modes de production, causes de pollution environnementale, ou de mesures d’allègement voire d’incitants fiscaux pour des investissements dans des produits et des modes de production plus écologiques, témoignent d’une volonté des pouvoirs publics de protéger au mieux les ressources naturelles non renouvelables et, de façon générale, de sauvegarder la qualité de la vie⁸⁹.

Il n’en est pas autrement, par exemple, pour la taxation des cigarettes⁹⁰ ou de l’alcool⁹¹ et, sans doute aussi mais dans une moindre mesure, des jeux de hasard.

La Cour de cassation n’est (ne fut) pas en reste, pas moins d’ailleurs que la Cour

⁸⁶ Voir G. ADRIAANSEN-KEULERS, *Rechtvaardigheid bij belastingen. Een theoretisch-praktisch onderzoek naar de wensen en problemen bij belastingen*, Deventer, Kluwer, 1996; F. LOECKX et R. VAN DIONANT, *Overzicht van de belastingwetenschap*, t. I, Bruxelles, ministre des Finances, 1980, p. 93 à 201.

⁸⁷ Voyez p. ex. l’arrêté royal n° 23 du 23 mai 1967 remplaçant l’article 263 du Code des impôts sur les revenus en vue d’assurer une perception plus exacte des suppléments d’impôts enrôlés en application de l’article 263, al. 1^{er}, du C.I.R., dont la Cour eût à examiner la légalité (14 novembre 1985, RG F.681.F, n° 173 et note 1).

⁸⁸ TH. PIKETTY, *Le Capital au XXI^e siècle*, éd. Le Seuil, coll. “Les Livres du nouveau monde”, 5 septembre 2013.

⁸⁹ Pour un exemple récent v. la cotisation environnementale sur les sacs et sachets jetables en plastique, créée par la loi-programme du 27 avril 2007 (*MB* 8 mai 2007, 3^{ème} éd.), sous la forme d’une taxe assimilée à une accise qui touche quatre catégories de produits “en raison des émissions de CO2 produites lors de la fabrication” (nouvel art. 369, 20° et 21° et nouveaux art. 381 et s. de la loi du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l’Etat).

⁹⁰ *Doc. Parl.*, Sén., 1992-93, n° 532/1 et *Fiscoloog* 1993, n° 411, p. 5.

⁹¹ Cette législation est d’ailleurs un exemple phare d’une imposition fortement inspirée par une volonté de réprimer des penchants néfastes; v. *Doc. Parl.*, Ch., 1882-83, p. 269, cité par P. JANSSENS, H. VERBOVEN et A. THIBERGIEN, *Drie eeuwen Belgische belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, 1990, pp. 225 à 227: “L’eau de vie, comme article de grande consommation, est susceptible de donner un fort revenu au trésor; d’un autre côté les nombreux inconvénients qu’entraîne l’abus de cette boisson la font ranger, avec raison, parmi les matières essentiellement imposables”. De manière encore plus marquée, l’on peut lire à propos de la loi du 29 août 1919 concernant une taxe de consommation sur l’alcool que “Le projet de loi fiscal de l’alcool tel qu’il est sorti des délibérations de la Chambre a une portée bien plus étendue que les lois antérieures sur le même objet. De fait ce n’est pas seulement l’industrie de la fabrication de l’alcool qui est visée (...) mais l’emploi même de l’alcool. Il est permis de reléguer l’aspect fiscal de la question au second plan, tandis que le souci de réagir efficacement contre l’alcoolisme apparaît comme la pensée maîtresse dans l’économie de la loi. La loi répond à une préoccupation élevée” (*Doc. Parl.*, Sén., 1918-1919, n° 162).

constitutionnelle, le Conseil d'Etat⁹² ou la C.J.C.E⁹³, pour souligner la coloration non spécifiquement budgétaire voire même le fondement explicitement moral de diverses règles fiscales.

Dans un arrêt du 19 octobre 1896⁹⁴ la Cour de cassation a dû préciser que, de façon générale, aucune loi n'interdisait aux communes de prendre des taxes qui favorisaient la moralité publique. Dans trois arrêts du 17 mai 1963⁹⁵, 25 avril 1966⁹⁶ et 16 septembre 1966⁹⁷, la Cour considère "que la fin même qui justifiait le régime d'interventions de l'Etat commandait, comme corollaire de la suppression des subsides aux meuniers, décidée par l'arrêté-loi du 23 février 1947, la récupération des sommes antérieurement allouées à ce titre dans la mesure où, portant sur des marchandises ayant donné lieu à subsides, les opérations commerciales réalisées au prix maximum nouveau seraient, à défaut d'une telle mesure, la source d'un bénéfice injuste"⁹⁸.

Par arrêt du 21 septembre 1994⁹⁹, la Cour décide que "selon l'article 36 du traité instituant la Communauté économique européenne, les dispositions des articles 30 à 34 inclus ne font pas obstacle aux interdictions ou restrictions d'importation, d'exportation ou de transit, justifiées par des raisons de moralité publique, d'ordre public, de sécurité publique".

Dans un arrêt du 23 avril 1992¹⁰⁰ la Cour constitutionnelle confirma que le Législateur

⁹² C.E., 30 juin 1977, *Bull.*, 1977, 948; selon notre Haut Collège juridictionnel administratif, aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une commune de faire entrer dans le champ d'application d'une imposition, justifiée par l'état de ses finances, des activités qui lui paraissent plus répréhensibles que d'autres. Dans un arrêt du 19 septembre 1984 (*Pas.*, 1984, II, 34), le Conseil d'Etat décida qu'une imposition de plus du double du pourcentage habituel de cinémas projetant des films pornographique ne violait pas le principe de non-discrimination.

⁹³ La C.J.C.E. a reconnu aux Etats membres le droit de recourir à la fiscalité pour des objectifs autres que purement budgétaires; v. 24 février 2000, C-434/97, Commission c/ France, *Bull.* 2000, I-1129: "17. *Il convient tout d'abord de constater que l'harmonisation opérée par les directives sur les accises et celles sur les structures n'est que partielle. En effet, celles-ci se contentent, pour l'essentiel, de classer les produits en fonction de considérations objectives, liées notamment aux procédés de fabrication utilisés, de définir les conditions d'exigibilité de l'accise, d'organiser un régime de circulation des produits assujettis à l'accise, de déterminer la base d'imposition des accises et de fixer des taux minimaux. 18. En outre, compte tenu de la diversité des traditions fiscales des États membres en la matière et du recours fréquent aux impositions indirectes pour la mise en œuvre de politiques non budgétaires, le Conseil a inséré l'article 3, paragraphe 2, dans la directive sur les accises. 19. Cette disposition vise à permettre aux États membres d'établir, en sus de l'accise minimale fixée par la directive sur les structures, d'autres impositions indirectes poursuivant une finalité spécifique, c'est-à-dire un but autre que budgétaire.*"

⁹⁴ Cass. 19 octobre 1896, *Bull.* et *Pas.*, I, 287.

⁹⁵ Cass. 17 mai 1963, *Bull.* et *Pas.*, I, 987 et les conclusions de l'avocat général GANSHOF VAN DER MEERSCH.

⁹⁶ Cass. 25 avril 1966, *ibid.*, 1066.

⁹⁷ Cass. 16 septembre 1966, *ibid.*, 1967, I, 63.

⁹⁸ Cass. 17 mai 1963, *o. c.*, p. 999; je souligne.

⁹⁹ Cass. 21 septembre 1994, RG P.94.0659.F, n° 392.

¹⁰⁰ C.A. 23 avril 1992, n° 31/92. A propos de recours en annulation partielle du décret du Conseil flamand du 21 décembre 1990 contenant des dispositions budgétaires techniques ainsi que des dispositions accompagnant le budget 1991, qui prévoyait initialement un doublement des taux d'imposition sur les appareils automatiques de divertissement dit "Bingo" justifié par le motif que "les bingos doivent être considérés comme un véritable danger social provoquant des ravages dont les effets ne sont révélés que de façon minime. La volonté politique manifeste de la majorité des parlementaires est de réduire radicalement le nombre de bingos dans notre pays aux fins d'en arriver à terme à leur suppression complète. (...)", la Cour d'arbitrage énonce que "L'on peut relever qu'à côté de l'objectif budgétaire que peut poursuivre tout législateur dans l'exercice de sa compétence fiscale, le législateur décréto a, en l'espèce, voulu restreindre l'utilisation des appareils de la catégorie A, a), dénommés

pouvait se laisser guider par des considérations morales dans l'élaboration de normes fiscales.

26. *Fonction répressive du droit fiscal.*- La triple fonction du droit fiscal (budgétaire, économique et sociale) armé du statut de norme d'ordre public, explique et justifie aussi que "les lois fiscales ont un caractère pénal puisque, outre la perception de l'impôt, elles ont également pour but de réprimer des délits et les contraventions. Toute convention qui a pour but d'y déroger est sans valeur juridique. Le principe est général et s'applique à toute fraude quelconque à une loi fiscale"¹⁰¹.

Le droit fiscal réprime par voie pénale ou administrative¹⁰² les fraudes à l'impôt. Mais il y a plus: telle la fiscalité sur l'alcool ou encore les jeux de hasard, le droit fiscal, par un droit matériel non pénal, réprime des comportements considérés comme socialement nuisibles¹⁰³.

Certes, le droit fiscal et le droit pénal, qui ont en commun d'avoir le statut d'un corps de normes de d'ordre public, sont indépendants; toutefois, cette indépendance n'est que relative¹⁰⁴. Il n'est que partiellement exact de dire que le droit fiscal taxe et que le droit pénal [seul] réprime¹⁰⁵. Il est des cas où le législateur se montre particulièrement sévère en raison des caractéristiques des infractions réprimées, lesquelles constituent un danger particulièrement grave pour la stabilité sociale et économique de la collectivité, et le droit fiscal, par l'autorisation qu'il donne à l'administration compétente de taxer le produit d'une infraction pénale non fiscale, laquelle a par ailleurs déjà fait l'objet d'une confiscation (celle-ci étant une peine et non un impôt ou une charge déductible¹⁰⁶), revêt assurément aussi une fonction répressive en complément des sanctions pénales proprement dites¹⁰⁷.

"bingos". C'est la raison pour laquelle il a quadruplé le taux d'imposition originaire pour ces appareils. Le législateur fiscal peut taxer plus fortement les exploitants d'appareils dont la dangerosité apparaît comme plus grande (je souligne). La mesure prise est pertinente par rapport à l'objectif poursuivi." (considérant 6.B.3).

¹⁰¹ *Pandectes belges*, t. 16, Bruxelles, Larcier, 1885, n^{os} 117 et 118, col. 749.

¹⁰² La Cour de cassation (5 février 1999, RG C.97.0441.N, n^o 67, et 24 janvier 2002, RG C.00.0234.N et C.00.0422.N) et la Cour d'arbitrage (24 février 1999, MB 30 avril 1999 et 17 mars 1999, MB 19 juin 1999) s'accordent entre-temps pour considérer qu'une amende fiscale est une sanction pénale au sens de l'article 6 de la C.E.D.H., sans que pour autant le principe "*non bis in idem*" puisse être opposé à un cumul entre une sanction pénale et une sanction administrative à caractère répressif.

¹⁰³ Ainsi, lorsque l'impôt est pris pour décourager l'activité taxée – soit donc lorsqu'il défend, en règle, une valeur morale – le contribuable concerné considérera le montant de la taxe comme prohibitif et le ressentira comme une véritable "pénalité" (v. F. OST et M. VAN DE KERCHOVE, *De la pyramide au réseau?*, Bruxelles, FUSL, 2002, p. 232)

¹⁰⁴ F. TULKENS et M. VAN DE KERCHOVE, *Introduction au droit pénal*, Kluwer, 2005, p. 139.

¹⁰⁵ Pour une présentation de la thèse du cloisonnement, voyez G. STEFFENS, "Réflexions sur l'imposabilité des activités pénalement réprimées", *JDF*, 1985, p. 267.

¹⁰⁶ Bruxelles, 12 octobre 2000, *TFR*, 2001, p. 58, obs. S. HUYGHE et G. STESENS, "Verbeurdverklaard, maar toch belastbaar?", *Fiscoloog*, 2000, n^o 776, p. 4. Cet arrêt se situe dans la ligne de la jurisprudence de la Cour de cassation. Voir Cass. 28 juin 1955 (*Bull. et Pas.*, 1955, I, 1172) et 23 septembre 1955 (*ibid.*, 1956, I, 32). V. également S. HUYGHE et G. STESENS, "Witwassen en verbeurdverklaren van fiscale vermogensvoordelen", *TFR*, 2001, p. 416: "*de lege lata is het helemaal niet uitgesloten dat het zelfde voordeel twee maal wordt ontnomen, eenmaal via fiscaalrechtelijke weg, een tweede maal via een strafrechtelijke verbeurdverklaring*"; Voir G. STESENS, "Over de (on)mogelijke verbeurdverklaring bij bedrieglijk onvermogen en bij andere misdrijven. Enkele beschouwingen bij het begrip vermogensvoordelen", *T. Strafr.*, 2001, p. 23, n^o 13.

¹⁰⁷ Sur la différenciation autorisée entre transactions licites et illicites quant à la T.V.A. en raison des caractéristiques particulières de certaines marchandises pour lesquelles toute concurrence entre un secteur

2. L'ordre public fiscal - Notion polymorphe

a.- Le droit fiscal est d'ordre public

27. *Tout le droit fiscal?*- Considérant la fonction du droit fiscal et les contours de la notion de l'ordre public reproduits ci-dessus, le droit fiscal est d'ordre public car, sans conteste, "il touche aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité ou fixe, dans le droit privé, les bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre économique ou moral de la société". Aussi n'est-ce guère surprenant que la Cour ait à diverses reprises considéré que des lois d'impôts sont bien d'ordre public¹⁰⁸. Et quiconque concevrait quelques doutes à ce sujet les verra rapidement dissipés par la consultation des meilleurs auteurs. Tous, en effet, s'accordent sur ce point, selon un schéma que l'on pourrait croire concerté, puisqu'il se réfère systématiquement à la définition précitée qu'en donne la Cour. En réalité, la loi fiscale conditionne rien moins que l'existence même de l'Etat: sans elle, il est privé de ses moyens financiers et sans moyens financiers, il n'est (rien) pas grand-chose. Il en est tellement bien ainsi que "les finances" ont dans notre Constitution un titre à eux tous seul (Titre V, articles 170 à 181, Constitution coordonnée du 17 février 1994).

En résumé: l'ordre public fiscal est présent dans le droit matériel fiscal¹⁰⁹, dans les règles régissant l'établissement et le recouvrement de l'impôt¹¹⁰ ou encore la procédure¹¹¹.

Cela étant, c'est à bon escient que TIBERGHIEU nuance en énonçant que "toutes les dispositions qui touchent à la matière fiscale ne sont pas d'ordre public"¹¹².

28. *Lois impératives et de police.*- Etant une loi d'ordre public, la loi fiscale se distingue des lois impératives, qui sont celles "auxquelles il est interdit de déroger mais qui ne sont pas d'ordre public parce qu'elles protègent principalement des intérêts privés, et qui, dès lors, n'entraînent que la nullité relative des clauses ou des actes qui y dérogent sans exclure une renonciation ou une confirmation dans les conditions fixées par le droit commun et, en outre, par chaque loi particulière"¹¹³.

La distinction est d'intérêt puisque l'on prête aux lois d'ordre public et aux lois impératives des effets différents (i) quant à la nature de la nullité et des pouvoirs subséquents du juge,

économique licite et un secteur économique illicite est exclue, v. TIBERGHIEU, *Manuel de droit fiscal 2006*, Larcier, 2006, p. 820 et la jurisprudence européenne citée aux notes 71 à 75.

¹⁰⁸ Cass. 20 janvier 1941, *Bull. et Pas.*, I, 1940-1942, 13; id., 15 mai 2003, *Bull. et Pas.* 2003, n° 298.

¹⁰⁹ Cass. 5 janvier 1931, *Bull. et Pas.*, 1931, I, p. 26; Cass. 11 mars 1935, *Bull. et Pas.*, 1935, I, p. 185; J. KIRKPATRICK, "Le droit fiscal se fonde sur des réalités", *JPDF*, 1969, p. 168; M. LEVAUX, "Griefs nouveaux - Pièces nouvelles et caractère d'ordre public du droit fiscal", *Act. dr.*, 1996, p. 683; proc. gén. W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, concl. précéd. Cass. 31 mai 1949, *Bull. et Pas.*, I, 407.

¹¹⁰ Cass. 25 juin 1999, RG C.96.0282.N, *Pas.* 1999, n° 396.

¹¹¹ D. LAMBOT, "L'étendue des pouvoirs du juge en matière d'impôts sur les revenus", dans *Mélanges John Kirkpatrick*, n° 25, p. 472, citant CH. CARDYN, H. DEPRET et M. LOOCKX, *Procédure fiscale contentieuse*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1992, p. 202.

¹¹² TIBERGHIEU, *Manuel de Droit Fiscal 2013-2014*, Wolters Kluwer, 2014, n° 0191, p. 27. Dans ce contexte et sauf erreur, il n'y a toutefois pas d'arrêt qui en matière fiscale accueillerait une fin de non-recevoir opposée à un moyen et déduite de la nouveauté de celui-ci au motif que la disposition fiscale dont la violation serait alléguée ne serait pas d'ordre public.

¹¹³ A. MEEUS, *La notion de loi impérative et son incidence sur la procédure en cassation et sur l'office du juge*, note sous Cass. 17 mars 1986, *RCJB*, 1988, p. 527.

ainsi que (ii) pour ce qui est de la faculté de renonciation à la protection offerte:

(i) les lois d'ordre public peuvent être invoquées par toute personne pour obtenir la nullité du contrat conclu en contravention de celles-ci et cette nullité absolue peut être soulevée d'office par le juge. En revanche, seule la partie protégée par une loi impérative pourra s'en prévaloir pour obtenir la nullité relative que le juge n'est pas autorisé à soulever d'office;

(ii) il n'est pas permis de renoncer à la protection offerte par une loi d'ordre public, tandis que la partie protégée par une loi impérative peut y renoncer après la survenance de l'événement justifiant la protection et en connaissance de cause.

Les lois d'ordre public se distinguent aussi des lois de police, qui désignent "les dispositions de droit privé auxquelles le législateur entend assurer un effet territorial. L'application des lois de police procède d'une dérogation à la loi d'autonomie guidée par le souci de protéger l'une des parties au moyen de dispositions impératives"¹¹⁴.

b.- Traits d'action multiples de l'ordre public fiscal

29. L'ordre public, aussi en droit fiscal, est une notion polymorphe car les traits d'action qu'on lui prête sont aussi multiples que diverses. Des auteurs, renvoyant ou non à des arrêts de la Cour, écrivent, par exemple, que le caractère d'ordre public de la loi fiscale implique, en vrac, que "la loi détermine qui est le débiteur de l'impôt", que "la fraude fiscale n'est pas autorisée", que "les accords entre l'administration et le contribuable ne sont pas autorisés quant aux principes, mais bien quant aux faits" et que "le fisc n'est pas un tiers pour l'établissement, mais bien pour la perception de l'impôt"¹¹⁵. Pour d'autres, les conséquences du caractère d'ordre public du droit fiscal sont que "l'administration ne peut valablement transiger avec le recevable au sujet des dispositions légales qui règlent l'assiette et le taux de l'impôt", que "les règles de procédure relatives à l'établissement de l'impôt doivent être strictement observées", que "le contribuable ne peut pas être tenu de payer plus d'impôt que ce qui est légalement dû", que "le juge ne peut accorder des délais de grâce au contribuable pour s'acquitter de dette d'impôt", qu'il n'y a "pas de compensation en matière d'impôt" et encore que "l'administration ne peut pas décider de ne pas appliquer la loi, ni l'interpréter par voie de circulaires administratives d'une façon qui en modifie – intentionnellement ou non – la portée"¹¹⁶. On retrouve ces idées, avec quelques variations, chez la plupart des auteurs¹¹⁷.

Citons aussi, sans détour doctrinal cette fois, la Cour; elle considère qu' "appelée à statuer en premier et en dernier ressort sur les recours du contribuable, la cour d'appel doit, en raison du caractère d'ordre public de l'impôt, statuer elle-même en fait et en droit dans les limites du litige dont elle est saisie; elle n'est pas liée par les appréciations contenues dans les conclusions des parties ou dans la décision directoriale et peut notamment relever des motifs

¹¹⁴ F. RIGAUX et M. FALLON, *Droit international privé*, t. II, *Droit positif belge*, 2^e éd., Larcier, Bruxelles, 1993, pp. 515-516.

¹¹⁵ J. COUTURIER et B. PEETERS, *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, 13^e éd., Antwerpen, Maklu, 2005, pp. 55-60, n° 20-26.

¹¹⁶ M. DASSESSE et P. MINNE, *Droit fiscal, Principes généraux et impôts sur les revenus*, 4^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1996, pp. 53-58.

¹¹⁷ Voy. par ex. A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 2002, p. 30.

qui lui sont propres pour justifier l'établissement d'une exacte perception" ou qu' "un moyen tiré de la violation d'une disposition d'ordre public peut être soulevé pour la première fois (notamment parce que la cour d'appel ne l'aurait pas soulevé d'office) devant la Cour de cassation"¹¹⁸.

Ainsi se dégage le constat d'un corpus normatif de haut rang – le droit d'ordre public – composé, en droit fiscal, d'un ensemble disparate de lois et règles jurisprudentielles ou doctrinales, lesquelles peuvent être vue comme des éléments constitutifs ou des conséquences de l'appartenance du droit fiscal au droit d'ordre public; bref, en droit fiscal, il s'agit d'un ensemble polymorphe¹¹⁹. Pour le dire avec MALAURIE, "il n'y a pas d'ordre public, il n'y a que des matières qui intéressent l'ordre public"¹²⁰.

30. Cette polymorphie est le fruit de l'ambiguïté intrinsèque de la notion "l'ordre public", oscillant en permanence entre instrument juridique, c'est-à-dire les dispositions normatives dites d'"ordre public" ainsi que les règles qui s'en déduisent, et la vision sociétale qu'elles traduisent ou l'objectif politique poursuivi, c'est-à-dire un comportement intensément voulu par le corps des décideurs du droit à l'égard du destinataire de la norme.

Les auteurs civilistes, pourtant peu enclin à s'aventurer dans les territoires broussilleux de la philosophie du droit, ne s'y sont pas trompés; les définitions qu'ils donnent de l'ordre public marquent le rôle de cette construction idéale censée matérialiser une vision de l'ordre. Ainsi, la loi d'ordre public édicte des dispositions qui doivent assurer le respect d'un minimum d'ordre, jugé indispensable au maintien de l'organisation sociale dans un Etat déterminé¹²¹. L'ordre public "est la mise en œuvre de cette idée capitale (...) que l'intérêt général ne peut être compromis par les intérêts particulier"¹²². En droit privé, l'idée commune à toutes les propositions est celle d'une "suprématie de la société sur l'individu". C'est l'idée du "bien commun", limite de l'autonomie de la volonté. L'ordre public protège les institutions fondamentales. Pour le doyen CARBONNIER, l'ordre public exprime le vouloir-vivre de la nation que menaceraient certaines initiatives individuelles en forme de contrats¹²³.

Bref, l'ordre public est le "top" du voulu et de la qualité disciplinaire de la norme; il est tour à tour un concept idéal ou opérationnel. La rigueur que commande l'invocation du caractère d'"ordre public" ne sert pas uniquement de manière désincarnée le droit fiscal auquel cette nature est accolée mais vient en renfort d'un modèle de comportement, intensément voulu par les codificateurs et leurs interprètes.

C.- L'ordre public fiscal, instrument juridique de régulation

¹¹⁸ Cass. 4 février 1993, RG F.1232.F, *Pas.* 1993, n° 76; Cass. 15 mai 2003, *Pas.* 2003, n° 298. A. TIBERGHIE, *Manuel de droit fiscal*, éd. 2014-2015, Diegem, Kluwer, 2014, p. 29, n° 0194.

¹¹⁹ Sur la portée et les conséquences du principe que la loi fiscale est d'ordre public, cons. les dix questions parlementaires du 17 avril 2002 et la réponse qui leur a été donnée, *Doc. parl.*, 17 avril 2002, n° 976, *Question et réponses*, Chambre, 2001-2002, n° 125, p. 15.758.

¹²⁰ P. MALAURIE, *op. cit.*, n° 127, p. 119.

¹²¹ G. MARTY et P. REYNAUD, *Droit civil*, 1962, II, n° 70.

¹²² CL. RENARD, E. VIEUJEAN et Y. HANNEQUART, "Théorie générale des obligations", *Les Nouvelles*, Droit civil, t. I, n° 1230.

¹²³ Cité par W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, "L'ordre public et les droits de l'homme", *JT*, 1968, p. 658.

31. C'est moins à l'aspect philosophico-politique de l'ordre public fiscal que le juriste praticien fiscaliste s'attache et est confronté au quotidien, mais plutôt à l'ordre public en tant qu'instrument juridique coercitif de régulation en matière fiscale. A ce titre, l'ordre public fiscal s'invite dans divers champs d'activités juridiques. L'on peut ainsi distinguer notamment (1) le champ contractuel, (2) la procédure ou encore (3) l'interprétation de la loi.

1.- L'ordre public contractuel

32. La plupart du temps, à l'instar du casus tranché par exemple par l'arrêt du 15 mars 1968 précité, l'ordre public est évoqué en rapport avec l'article 6 du Code civil. Il joue alors le rôle d'un facteur limitatif de la liberté contractuelle des parties: comme le dispose ledit article 6, "on ne peut déroger, par des conventions particulières, aux lois qui intéressent l'ordre public et les bonnes mœurs".

Plusieurs des conséquences que la doctrine déduit du caractère d'ordre public de la loi fiscale se rattachent à cette thématique. Il en est ainsi de l'idée selon laquelle "les accords entre l'administration et le contribuable ne sont pas autorisés quant aux principes, mais bien quant aux faits"¹²⁴ ou que "l'administration ne peut valablement transiger avec le recevable au sujet des dispositions légales qui règlent l'assiette et le taux de l'impôt".¹²⁵

On peut sans doute également rattacher à cet aspect de l'ordre public le principe selon lequel l'acquiescement n'est pas possible en matière fiscale et l'acte par lequel il est acquiescé, au mépris de cette règle, est affecté d'une nullité absolue; et "les clauses d'une convention légalement formée entre parties ne sauraient avoir pour effet d'éluider les dispositions d'ordre public des lois fiscales"¹²⁶.

2.- L'ordre public procédural

33. *Champ d'action.*- Puisque l'on parle d'acquiescement, il faut rappeler que ce dernier peut être une convention ayant pour objet le sort d'une procédure en justice. De ce fait, l'évocation de l'ordre public glisse ainsi insensiblement de la sphère contractuelle à la sphère judiciaire. Ici, l'ordre public n'affecte plus la liberté contractuelle des parties, les libertés de l'individu ou les pouvoirs de l'administration, mais agit sur les pouvoirs du juge et du justiciable dans le cadre de la procédure.

34. *Extension du pouvoir du juge.*- Quant aux pouvoirs du juge d'abord, pour lesquels l'ordre public est d'abord un facteur d'action, *GANSHOF VAN DER MEERSSCH* décrit comme suit leur modification: "le juge a le pouvoir d'ordonner un devoir d'instruction, de soulever un moyen d'office, d'annuler sans autre examen une décision, de procéder à une substitution de motifs. Mais l'ordre public réduit aussi la liberté du juge en ce sens que celui-ci a

¹²⁴ Cass. 20 janvier 1941, *Bull. et Pas.*, I, 1940-1942, 13; J. COUTURIER et B. PEETERS, *op. cit.*, p. 58, n° 25.

¹²⁵ Cass. 11 mai 1998, *FJF*, n° 98/211 (évaluation d'un avantage en nature); M. DASSESSE et P. MINNE, *op. cit.*, p. 53. La règle suivant laquelle l'administration fiscale ne peut valablement transiger que sur le fait n'est pas d'application en matière de douane où elle peut toujours transiger (cfr. art. 263 de la loi générale du 18 juillet 1977 sur les douanes et accises; M. DASSESSE et P. MINNE, *Droit fiscal, Principes généraux et impôts sur les revenus*, 5^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 45.

¹²⁶ Cass. 10 septembre 1968, *Bull. et Pas.* 1969, I, 38.

‘l’obligation’ de soulever tel moyen ou d’annuler telle décision. Les lois qui règlent la composition des juridictions et qui fixent les attributions respectives des autorités judiciaires et administratives sont d’ordre public”¹²⁷.

Ainsi, les règles procédurales qui sont d’ordre public fondent le juge à soulever d’office leur violation. Leur intensité régulatrice est telle qu’en principe, elles sont sanctionnées de nullité absolue: quand bien même l’irrégularité n’a pas nui aux intérêts particuliers de l’administré¹²⁸ ou il a estimé pouvoir y acquiescer¹²⁹, la nullité sera prononcée. Mais il y a des limites: le relevé d’office du moyen d’ordre public ne peut jamais le conduire à modifier l’objet du recours (le résultat factuel demandé) du contribuable ni à aggraver sa situation¹³⁰. En outre, le caractère d’ordre public du droit fiscal, et une conséquence de l’ordre public contractuel, expliquent que le juge ne sera pas lié par un accord sur des points de droit entre le contribuable et l’administration, et devra le cas échéant soulever d’office la contestation¹³¹.

35. *Pouvoir des parties.*- En matière procédurale, l’intervention du concept juridique “ordre public” s’effectue à l’égard des parties d’une double façon: (i) il paralyse la maîtrise que les parties ont en règle des intérêts en procès, revers de l’extension des pouvoirs du juge vu ci-dessus, et (ii) il fait sauter certains verrous procéduraux.

(i) Le rôle dérogatoire, que l’on attribue à l’ordre public au regard d’une certaine conception du principe dispositif, se retrouve donc en matière fiscale. Il y justifie p. ex. la règle précitée qu’”appelée à statuer en premier et en dernier ressort sur les recours du contribuable, la cour d’appel doit, en raison du caractère d’ordre public de l’impôt, statuer elle-même en fait et en droit dans les limites du litige dont elle est saisie; elle n’est pas liée par les appréciations contenues dans les conclusions des parties ou dans la décision directoriale et peut notamment relever des motifs qui lui sont propres pour justifier l’établissement d’une exacte perception”¹³².

Cette même règle constitue au demeurant aussi un cas de limitation du pouvoir du juge, puisqu’il doit trancher au fond le litige fiscal sans s’en décharger sur l’autorité administrative compétente pour ce faire.

(ii) Quant aux verrous procéduraux que le caractère d’ordre public de la loi fiscale permettrait de faire sauter, ils sont de diverses natures: le cas le plus parlant au niveau de la procédure en

¹²⁷ W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *o. c.*, 658 et les arrêts de la Cour cités par cet auteur et sur lesquels il se fonde.

¹²⁸ Ainsi, la violation de l’obligation d’audition préalable du chômeur prévue à l’article 174 de l’A.R. du 20.12.1963 entraîne la nullité de la décision administrative même si cette violation ne nuit pas à ses intérêts (Cass. 24 mars 1986, *JTT*, 1986, p. 474 et obs. de PH. GOSSERIES); pour une annulation nonobstant le désistement du requérant de son recours parce que l’estimant devenu sans intérêts, voy. C.E., DE MULDER, 36.167, 7.1.1991, R.A.A.CE., 1991, p. 10.

¹²⁹ Pour une annulation malgré l’acquiescement du requérant, voy. C.E., HENQUINET, 36.042, 18.12.1980, R.A.A.CE., 1990, p. 57.

¹³⁰ G. DE LEVAL et J.-F. VAN DROOGHENBROEK, “Principe dispositif et droit judiciaire fiscal”, *RGCF*, 2004/6, n°s 39 et 40, pp. 38 et 39.

¹³¹ D. LAMBOT, “L’étendue des pouvoirs du juge en matière d’impôts sur les revenus”, dans *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, n° 23, p. 470.

¹³² Cass. 4 février 1993, RG F.1232.F, *Pas.* 1993, n° 76; id., 15 mai 2003, *Pas.* 2003, n° 298. A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal*, éd. 2014-2015, Diegem, Kluwer, 2014, p. 29, n° 0194.

cassation est le cas de l'écartement, en matière fiscale, de la règle selon laquelle des moyens nouveaux ne peuvent être invoqués pour la première fois devant la Cour de cassation. En effet, pour rappel, dans un arrêt du 24 septembre 1953¹³³ la Cour a défini le moyen nouveau comme étant celui dont le juge du fond n'a été saisi ni par une partie ni par la loi ou dont il ne s'est pas saisi de sa propre initiative¹³⁴. En revanche, un moyen fondé sur des dispositions d'ordre public ou impératives peut être présenté pour la première fois devant la Cour¹³⁵.

3.- L'ordre public et l'interprétation de la loi – L'ordre public-légalité

36. Les hypothèses dans lesquelles l'ordre public est convoqué pour jouer un rôle dans l'analyse juridique ne se limitent pas aux situations que l'on vient de mentionner et que l'on a regroupé sous les appellations d'"ordre public contractuel" et d'"ordre public procédural". A côté de ces dernières, il existe une série de cas dans lesquels le concept de l'ordre public sert un impératif de légalité renforcée; nous le qualifions, faute de mieux, de l'"ordre public-légalité".

On en trouve trace chez certains auteurs, par exemple lorsque MM. DASSESSE et MINNE écrivent que le caractère d'ordre public de la loi fiscale implique que "les règles de procédure relatives à l'établissement de l'impôt doivent être strictement observées"¹³⁶.

Le caractère "strict", consubstantiel de l'"ordre public-légalité", ne vise pas tant l'application de la loi que son interprétation. En effet, il serait étrange de considérer que, parce qu'elle est d'ordre public, la loi devrait être appliquée (plus) strictement, alors que – déduction *a contrario* – le juge pourrait faire preuve de (plus de) largesse et se dispenser d'appliquer "strictement" une loi qui n'aurait pas ce rang? Telle ne peut être la portée de l'"ordre public-légalité".

Ce qui est en jeu c'est l'identification de la portée exacte de la norme en cause, dont l'application est demandée ou même apparemment commandée par les faits. L'ordre public-légalité, impératif d'application "stricte" de la loi, déploie ses effets sur le plan de l'interprétation du texte légal. Il en est si bien ainsi qu'il fait dire à d'aucuns qu'en matière d'impôts l'interprétation de la loi ne peut être que textuelle, restrictive et exclut les interprétations analogiques, téléologiques ou en équité¹³⁷.

37. On peut cependant douter que pareille chose soit possible. Certes, la Cour a consacré,

¹³³ Cass. 24 septembre 1953, *Bull.* et *Pas.* 1954, I, p. 36. Cons. M. GREGOIRE, "L'ordre public dans la jurisprudence de la Cour de cassation", dans *L'Ordre public. Concept et applications*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 65 à 80.

¹³⁴ Pour l'heure, cette règle s'exprime de la manière suivante: est nouveau le moyen pris de la violation d'une disposition, qui n'est ni d'ordre public ni impérative, qui n'a pas été soumise au juge du fond, dont celui-ci ne s'est pas saisi de sa propre initiative et qu'il n'était pas tenu d'appliquer (Cass. 21 mars 2008, *Pas.* 2008, n° 196; 14 octobre 2004, *Pas.* 2004, n° 483).

¹³⁵ Cette exception est toutefois soumise à une condition stricte: les éléments de fait nécessaires à l'appréciation d'un tel moyen doivent ressortir de la décision attaquée ou des pièces auxquelles la Cour peut avoir égard (Cass. 9 novembre 2007, *Pas.* 2007, n° 543; Cass. 30 septembre 2002, *Pas.* 2002, n° 489; Cass. 23 mars 2001, *Pas.* 2001, n° 160; Cass. 27 octobre 2000, *Pas.* 2000, n° 583; Cass. 16 septembre 1996, *Pas.* 1996, I, n° 312).

¹³⁶ M. DASSESSE ET P. MINNE, *op. cit.*, p. 53.

¹³⁷ M. DASSESSE ET P. MINNE, *op. cit.*, p. 67; J. COUTURIER ET B. PEETERS, *op. cit.*, p. 60, n° 27.

à de nombreuses reprises, la doctrine du sens clair des textes¹³⁸ – j’y reviendrai plus longuement dans la seconde partie. Cependant, les travaux des théoriciens du droit ont montré que cette méthode interprétative, si elle présente un intérêt pratique indéniable pour le juge appelé à trancher, est pour une grande part un artifice destiné à masquer des éléments subjectifs de l’interprétation.¹³⁹

Ceci n’a rien de choquant. Il n’est nullement question ici d’une subjectivité absolue, souveraine ou, pour reprendre un thème cent fois rabâché, d’un “gouvernement des juges”. Le phénomène tient plutôt de l’adhésion plus ou moins consciente à certaines conceptions de l’ordre social, adhésion qui rejaillit sur le sens que l’on donne aux textes.

Cette question, ainsi présentée et réduite à sa plus simple expression, est parmi les plus importantes dans la vie du droit et en particulier dans le travail quotidien de la Cour. Elle mérite un excursus, pour lequel je renvoie à l’examen, fait dans la seconde partie, de cette question.

II.- Examen de quelques fonctionnalités de l’ordre public fiscal

38. Nous venons de passer en revue, de façon esquissée, diverses manifestations du concept “ordre public” en droit fiscal et, dans une conclusion intermédiaire, j’affirme que ce statut élitaire ne dispense pas le magistrat de devoir en certaines circonstances s’interroger sur l’ordre que la “loi” veut protéger, afin de donner à la norme discutée, par définition sujette à différentes lectures, la portée susceptible d’être utile pour la résolution du conflit.

Les lignes qui suivent essaient d’approfondir cet examen dans les trois secteurs identifiés et sommairement présentés ci-dessus: l’ordre public contractuel (**A**), l’ordre public procédural (**B**) et l’ordre public-légalité (**C**).

A.- L’ordre public contractuel

39. Nous avons déjà relevé dans la première partie que la doctrine déduit du caractère d’ordre public de la loi fiscale l’interdiction d’accords entre l’administration et le contribuable quant aux principes qui commandent cette loi mais qu’ils sont autorisés quant aux faits; que, de même, l’administration ne peut valablement transiger avec le recevable au sujet des dispositions légales qui règlent l’assiette et le taux de l’impôt ou encore que l’acquiescement n’est pas possible en matière fiscale et que l’acte par lequel il est acquiescé, au mépris de cette règle, est affecté d’une nullité absolue; enfin, les clauses d’une convention légalement formée entre parties ne sauraient avoir pour effet d’éluder les dispositions d’ordre public des lois fiscales.

¹³⁸ Cass. 10 novembre 1997, RG F.97.0049.F, *Pas.* 1997, n° 464.

¹³⁹ On se référera à ce propos notamment à l’analyse de M. VAN DE KERCHOVE, “La doctrine du sens clair des textes et la jurisprudence de la Cour de cassation”, dans *L’interprétation en droit. Approche pluridisciplinaire*, Bruxelles, Facultés universitaires Saint-Louis, 1978, pp. 13-50, spécialement la conclusion, p. 47, qui attribue à la doctrine du sens clair trois fonctions essentielles: une fonction de régulation, une fonction de justification et une fonction de dissimulation. Il postule que l’invocation du sens clair dissimule en réalité la pluralité d’interprétations possibles (fonction de dissimulation), par une manière de justification d’autorité (fonction de justification).

Or, il est bien des cas où l'administration fiscale paraît s'accorder avec le contribuable sur l'application de la loi (1), que ce soit au travers de solutions acceptées tacitement pendant quelques temps et protégées par le principe de confiance légitime ou dans le cadre précis de décisions administratives anticipées appelées "ruling". Par ailleurs, l'on peut aussi relever des mécanismes juridiques moyennant lesquels l'administration fiscale pourrait, en apparence du moins, s'accorder avec le contribuable sur la solution du litige; mentionnons l'accord procédural ou la transaction.

Qu'en penser sous le prisme de l'ordre public fiscal?

1.- Les accords avec l'administration fiscale sur l'application de la loi

40. Une affirmation clé déduite du caractère d'ordre public du droit fiscal est qu'il ne saurait être question d'accords avec l'administration fiscale quant à la manière dont la loi doit être appliquée au contribuable.

Pourtant, de tels accords paraissent exister. Leur véhicule juridique pourrait être soit, de façon indirecte, la conséquence du respect du *principe de confiance légitime* ou, de manière plus directe, l'application du mécanisme dit de *ruling*.

Quant au *principe de confiance légitime*, d'abord, la question posée est de savoir, si son respect ne signifie pas que le contribuable peut se prévaloir de l'attitude antérieure de l'administration, peut-être constante pendant plusieurs exercices, pour soutenir qu'elle a légitimement pu faire naître dans son chef la conviction justifiée que l'administration renonçait à l'application stricte de la loi, soit donc une sorte d'accord tacite de mettre entre parenthèse l'application d'une loi d'ordre public relativement à un comportement fiscal déterminé? (a)

Quant au *ruling*, ensuite, une partie de la doctrine spécialisée voit dans la décision anticipée prise par le fisc sur une question particulière lui posée par un contribuable une forme contractuelle d'application du droit fiscal; pour d'autres, nonobstant le caractère d'ordre public des lois fiscales, le fisc et le contribuable concluent "un accord de se rencontrer quelque part". En est-il bien ainsi? (b)

a.- Le principe de confiance légitime – Accord tacite?

(i) Notion

41. L'origine du principe de *confiance légitime* peut être située dans le droit administratif¹⁴⁰. Le contentieux administratif a donné naissance à un corpus de règles,

¹⁴⁰ Sur le principe de confiance légitime, élément constitutif du principe de sécurité juridique, lui-même partie du principe général de bonne administration, il existe une littérature abondante. La liste suivante, qui ne prétend pas être exhaustive, reprend les principales publications par ordre chronologique: J.-P. BOURS, "La sécurité juridique et le droit fiscal", dans *La sécurité juridique*, Liège, Editions du Jeune Barreau de Liège, 1993, pp. 227-254; K. LEUS, "Contra-legem werking van het rechtszekerheidsbeginsel, meer in het bijzonder van het vertrouwensbeginsel", note sous Cass. 27 mars 1992, *Not. Fisc. M.*, 1993/3, pp. 72-74; M. PAQUES, "Le principe de bonne administration et l'application de la loi fiscale. Présentation et mise en œuvre", *Act. dr.*, 1993, pp. 399-483; B. PEETERS, "Rechts(on)zekerheid in het belastingrecht", *TFR*, 1994, pp. 179-194; N. GEELHAND, "Le

propulsé au rang de principe général de droit et qualifié de principe de bonne administration. Ce corpus contient une série de prescriptions variées qui contraignent l'action administrative¹⁴¹.

En font notamment partie: le principe de *fair-play*, qui oblige l'administration à se comporter correctement dans ses rapports avec les administrés, sans rendre plus difficile l'exercice de leurs droits; le principe de *motivation*, qui impose la motivation des actes administratifs; le principe de *publicité*, qui permet à l'administré de se faire communiquer une copie des actes administratifs le concernant; le principe de précaution, qui oblige l'administration à préparer à suffisance ses actes et permettre si nécessaire à l'administré d'être entendu dans un délai raisonnable; l'interdiction de *détournement de pouvoir*, qui empêche l'administration d'accomplir un acte administratif exclusivement dans un but autre que celui pour lequel il a été institué; le principe d'impartialité ou de *prohibition de l'arbitraire*; le principe de *sécurité juridique*.

Le principe de *sécurité juridique* présente un double volet: la sécurité juridique *objective*, impliquant que les sources et le contenu du droit soient manifestes, que le droit ait un

principe de la croyance légitime en droit administratif et en droit fiscal”, note sous Cass. 27 mars 1992, *RCJB*, 1995, pp. 57-105, 259-313 et 488-523; A. JUSTE, “Les principes de bonne administration en droit fiscal”, *RGF*, 1995, pp. 159-171; S. VAN CROMBRUGGE, “Het vertrouwensbeginsel in het fiscaal recht”, *TFR*, 1996, pp. 1-10; P. LEWALLE, “Légalité, sécurité, stabilité en droit administratif. Un équilibre introuvable?”, dans *Liber amicorum Yvon Hannequart et Roger Rasir*, Bruxelles, Bruylant, 1997, pp. 231-254; B. PEETERS, “De werking contra legem van het vertrouwensbeginsel in het fiscaal recht”, *AFT*, 1997, pp. 185-188 et *RGF*, 1997, pp. 146-149; R. ERGEC, “Le principe de légalité à l'épreuve des principes de bonne administration”, *RCJB*, 1998, pp. 13-25; P. HAUTFENNE, “Droit fiscal et principes de bonne administration”, *JLMB*, 1999, pp. 1124-1131; B. PEETERS et T. WUSTENBERGHS, “De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscaal legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel”, *AFT*, 1999, pp. 94-112; P. POPELIER, “Het rechtszekerheidsbeginsel- en het vertrouwensbeginsel vs het legaliteitsbeginsel voor het Hof van Cassatie”, *R.Cass.* 2000, pp. 70-73; B. PEETERS, “Het rechtszekerheidsbeginsel in het fiscaal recht: verduidelijking van het begrip gerechtvaardigde verwachting”, *TFR*, 2001, pp. 167-171; S. VAN CROMBRUGGE, “De recente ontwikkelingen van het vertrouwensbeginsel in het Belgisch fiscaal recht”, dans *Liber amicorum Yvette Merchiers*, Brugge, Die Keure, 2001, pp. 637 et suiv.; M. MORIS, “Le droit au respect de la sécurité juridique et autres principes de bonne administration en droit fiscal ou la consécration de l'insécurité juridique?”, *JDF*, 2002, pp. 65-89 et 129-158; R. ROSOUX, “De la confiance légitime à l'accord tacite: le chemin le plus court passe par les principes de bonne administration”, *RGF*, 2002, pp. 92-103; V. DAUGINET et Y. LOIX, “Over de schijnbaar moeilijke verzoening tussen de legaliteit en de rechtsbescherming tegen onbehoorlijk bestuur in de fiscaliteit”, *AFT*, 2003, pp. 232-244; F. KONING, “Quelques considérations relatives au comportement fautif de l'administration fiscale dans l'établissement de la taxation ou dans le traitement du contentieux fiscal”, *RGCF*, 2003, pp. 48-51; V. SCORIELS, “Le principe de confiance légitime en matière fiscale et la jurisprudence de la Cour de cassation”, *JT*, 2003, pp. 301-310; H. VAN DEN BERGH, “Grenzen aan de toepassing van het vertrouwensbeginsel”, *TFR*, 2003, pp. 211-221; B. PEETERS, “De fiscale beginselen van gelijkheid, legaliteit, rechtszekerheid en eenjarigheid in de rechtspraak van het Arbitragehof”, *TBP*, 2005, pp. 334-350; B. PEETERS, “La relation en matière fiscale entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité: un processus d'Echternach?”, dans *Liber amicorum Jacques Autenne. Promenades sous les portiques de la fiscalité*, Bruxelles, Bruylant, 2010, pp. 41-65; F. VERMEERSCH, “Het vertrouwensbeginsel in het fiscaal recht”, *AFT*, 2010, pp. 38-62; TH. AFSCHRIFT et L. ACHTARI, “Les principes de sécurité juridique et de confiance légitime en droit fiscal”, dans *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2012*, Bruxelles, Larcier, 2013, pp. 419-438; P. POPELIER, “Het vertrouwensbeginsel versus het legaliteitsbeginsel: het kalf is verdronken, maar wanneer dempt men de put?”, note sous Cass. 15 février 2013, *AFT*, 2013, pp. 50-55; L. VANDENBERGHE, “Rechtmatig vertrouwen in actieve vergissingen van de administratie: begaat het Hof van Cassatie een actieve vergissing, met miskenning van de Europese btw- en douanerechtspraak?”, *TFR*, 2014, pp. 278-297; C. PARMENTIER, “Le principe de confiance légitime en droit fiscal”, *JLMB*, 2015, pp. 83-87.

¹⁴¹ Rapport de la Cour, 2003, Bruxelles, Moniteur Belge, pp. 435 et s.

caractère stable et que son respect soit assuré par le pouvoir judiciaire, et la sécurité juridique *subjective* sur la base de laquelle le citoyen est en droit d'exiger que soient assurés l'existence et le maintien de ses droits subjectifs.

Le principe de *confiance légitime* participe du principe de sécurité juridique, dans sa composante subjective.

42. Les différentes composantes du *principe général de bonne administration* sont un catalogue d'obligations incombant à l'autorité administrative. Ce sont des normes de conduites, non des règles de réparation. Leur méconnaissance rend applicables les sanctions ordinaires de l'illégalité: l'annulation ou le refus d'application, d'une part, l'indemnisation du dommage causé, d'autre part.

Le principe de *confiance légitime* fait exception à cette règle: il ne se contente pas d'identifier une norme de comportement qui ferait interdiction à l'administration d'induire le citoyen en erreur; il crée également un mode de sanction spécifique de la méconnaissance de cette norme, en faisant obligation à l'administration de satisfaire les attentes légitimes du citoyen qu'elle a pu susciter en l'induisant en erreur.

Il s'agit d'un mode spécifique de réparation en nature, commandé par la nature particulière de la configuration du litige. Il saute aux yeux que la réparation en nature traditionnelle, sous la forme d'une annulation de l'acte litigieux ou du refus d'application, serait sans grand intérêt pour le justiciable. Quant à la réparation par équivalent, si elle est envisageable, elle est accompagnée de son cortège d'incertitudes au regard de la triple preuve à fournir: la preuve de la faute, la preuve du dommage et la preuve du lien de causalité entre la faute et le dommage.

Au sein de cette triple preuve, c'est assurément celle du dommage qui est la plus difficile à fournir. La preuve de la faute ne pose pas de problème; celle du lien de causalité non plus, du moins une fois que le dommage a été établi. Ce dernier est par contre plus problématique. Si l'on prend l'exemple, traditionnel, du contribuable qui introduit tardivement sa réclamation après avoir été induit en erreur par l'administration sur le délai à respecter, on mesure immédiatement l'ampleur de la question: les aléas que comporte l'examen de la réclamation ne permettent pas de considérer que le dégrèvement, auquel le contribuable prétend avoir droit, lui aurait été attribué et, partant, que son dommage résulte dans le non-dégrèvement de la cotisation¹⁴².

La *confiance légitime*, à partir du moment où elle oblige l'administration à honorer les prévisions justifiées du citoyen, prive d'intérêt l'ensemble du débat relatif à la preuve du dommage. Pour reprendre l'exemple, discuté plus haut, du fonctionnaire qui induit le contribuable en erreur quant au délai pour introduire la réclamation, l'invocation du principe de confiance légitime oblige l'administration à examiner la réclamation malgré son caractère tardif.

43. Très vite, le principe de *confiance légitime* a suscité l'intérêt de la doctrine fiscale,

¹⁴² M. PAQUES, *op. cit.*, 1993, p. 459; V. SCORIELS, *op. cit.*, p. 303.

non point tant pour ses implications en matière de recevabilité des réclamations tardives¹⁴³, que pour son aptitude à atténuer les rigueurs de la loi fiscale et, partant, à réduire la pression fiscale pesant sur certains contribuables.

Ainsi l'idée s'est fait jour d'invoquer ce principe pour justifier au profit de certains contribuables le maintien d'avantages leur ayant été accordés par erreur, la confiance légitime assurant la mutation de cette erreur en une faveur sur laquelle l'administration ne peut plus revenir.

Le procédé a été critiqué. On a invoqué notamment sa contrariété au caractère d'ordre public de la législation fiscale, aux principes de légalité et d'annualité de l'impôt ou encore au principe de l'égalité entre les contribuables. Cette argumentation, regroupée sous l'appellation générique de principe de légalité, repose globalement sur l'idée selon laquelle la dette fiscale doit naître de l'effet de la loi, sans qu'un accord entre le contribuable et l'administration ou encore des décisions unilatérales de l'administration puissent jouer un quelconque rôle¹⁴⁴.

(ii) *La jurisprudence de la Cour*

44. Il y eut au commencement l'arrêt du 27 mars 1992, par lequel la Cour admit l'application en matière fiscale, par le juge du fond, du principe de confiance légitime.

Les circonstances de cette affaire sont fort simples: un marchand de voitures avait acheté des véhicules d'occasion. Lors de ces achats, il avait payé la taxe sur la valeur ajoutée aux vendeurs. Ces derniers avaient également dressé des factures, qui présentaient cependant certaines irrégularités. Celles-ci, quoique répétées, n'avaient jamais suscité de remarques de la part de l'administration, qui avait toujours admis la déduction par le marchand de la taxe payée en amont.

L'administration changea cependant soudainement d'avis et décida d'invoquer l'illégalité des factures pour refuser au marchand le droit de déduire la taxe payée.

Les motifs de ce revirement étaient assez triviaux. Les vendeurs des véhicules d'occasion, institués par la loi collecteurs de la taxe pour le compte de l'Etat, étaient en réalité des trafiquants de voitures, qui ne reversaient pas cette taxe au Trésor. En refusant la déduction de la taxe payée en amont par le marchand de voiture, l'administration entendait ainsi reporter sur le cocontractant les conséquences de la défaillance du vendeur.¹⁴⁵

La cour d'appel rejeta les prétentions de l'administration en se fondant sur le principe de bonne administration. La Cour fut saisie par l'Etat d'un pourvoi contre cette décision. Elle confirma l'arrêt attaqué en considérant "que les principes généraux de bonne administration

¹⁴³ Au demeurant, d'autres mécanismes juridiques étaient susceptibles d'assurer la recevabilité de la réclamation. Ainsi, par exemple, l'erreur invincible de droit pouvait offrir quelques secours au plaideur induit en erreur. Voy. Cass. 23 mai 1977, *Pas.*, 1977, I, p. 970.

¹⁴⁴ C. SCAILTEUR, "La responsabilité des renseignements erronés en matière d'impôt", *RGF*, 1979, p. 114.

¹⁴⁵ B. PEETERS, "La relation en matière fiscale entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité: un processus d'Echternach?", *loc. cit.*, p. 49.

comportent le droit à la sécurité juridique; que ces principes s'imposent aussi à l'administration des finances”, “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 étant une règle fixe de conduite et d'administration; qu'il s'ensuit qu'en principe, les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'ils ont fait naître dans le chef du citoyen”¹⁴⁶.

45. La doctrine de l'époque vit dans cette décision la consécration de l'effet dérogatoire du principe de confiance légitime. Cependant, elle laissait sans réponse d'autres questions, notamment quant à la manière de concilier ce principe avec le respect de la légalité¹⁴⁷. La majeure partie de la doctrine semble avoir considéré que l'arrêt du 27 mars 1992 avait pour conséquence que “la croyance est honorée, sauf si l'administration dispose d'un motif valable pour ne pas le faire, c'est-à-dire si la protection de l'administré est contraire à un intérêt public concret et impérieux... L'application du principe de la croyance légitime impliquait donc que les intérêts en présence soient mis en balance”¹⁴⁸.

Cette vision était défendue par référence à deux arrêts de la Cour, rendus respectivement le 29 mai 1992¹⁴⁹ et le 8 janvier 1993¹⁵⁰, qui semblaient s'écarter de l'enseignement de l'arrêt du 27 mars 1992. Recourir à l'idée de la mise en balance des intérêts était un moyen d'expliquer cette divergence¹⁵¹.

En réalité, cette divergence n'était qu'apparente: les deux arrêts en cause avaient trait à une question d'où la confiance légitime était étrangère. Certes, ils concernaient la problématique traditionnelle de la réclamation irrecevable. Cependant, l'irrecevabilité était la conséquence d'une erreur du contribuable, laquelle ne reposait pas sur une faute de l'administration, mais était due, dans un cas, à la circonstance que le contribuable avait adressé son courrier à la mauvaise adresse¹⁵², et, dans l'autre, au fait qu'il avait oublié de signer sa réclamation¹⁵³. Les contribuables reprochaient à l'administration d'avoir méconnu le principe de bonne administration en ne les prévenant pas, d'initiative, des erreurs qu'ils avaient commises et en ne leur offrant pas la possibilité de rectifier ces dernières.

On le voit, ces arrêts mettaient peut-être en cause le principe de bonne administration, mais non point spécifiquement le principe de confiance légitime. C'est la composante *fair-play* du principe de bonne administration qui était ici visée: les contribuables en déduisaient une obligation active dans le chef de l'administration de les aider, les assister et les soutenir.

La Cour a rejeté une telle interprétation extensive du principe de *fair-play*, en insistant sur l'application rigoureuse des règles relatives à l'introduction des réclamations et en déduisant

¹⁴⁶ Cass. 27 mars 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 680.

¹⁴⁷ V. SCORIELS, *op. cit.*, n° 13, p. 304.; N. GEELHAND, *op. cit.*, p. 521.

¹⁴⁸ V. SCORIELS, *op. cit.*, n° 18, p. 305; B. PEETERS, “La relation en matière fiscale entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité: un processus d'Echternach?”, *loc. cit.*, p. 51; N. GEELHAND, *op. cit.*, p. 518.

¹⁴⁹ Cass. 29 mai 1992, *Bull.*, 1992, p. 856.

¹⁵⁰ Cass. 8 janvier 1993, *FJF*, 1993, p. 485.

¹⁵¹ B. PEETERS, *ibid.*

¹⁵² Cass. 8 janvier 1993, *FJF*, 1993, p. 485.

¹⁵³ Cass. 29 mai 1992, *Bull.*, 1992, p. 856.

de ces dernières qu'il n'y a pas pour l'administration d'obligation, qui pourrait découler des principes de bonne administration, d'avertir le contribuable des vices de sa réclamation, afin de lui permettre d'y remédier.

46. Au cours des années qui ont suivi, la Cour a rendu plusieurs décisions dans la ligne de l'arrêt du 27 mars 1992 précité.

Dans un arrêt du 13 février 1997¹⁵⁴, elle a repris mot pour mot la formulation de l'arrêt du 27 mars 1992. Cette affaire concernait une cotisation relative à l'exercice 1988 établie d'office par l'administration, le contribuable ayant omis de renvoyer sa déclaration d'impôt dans le délai légal. L'inspecteur chargé d'instruire la réclamation, après avoir contrôlé la comptabilité du contribuable et analysé les éléments de fait du dossier, notamment les pièces justificatives des charges, avait conclu que l'exercice litigieux ne présentait pas de bénéfice taxable et avait proposé au contribuable un accord en vue de mettre fin au litige. Ces propositions avaient été acceptées par le contribuable.

Par la suite, l'administration a changé d'avis. Pour rejeter le pourvoi de l'administration dirigé contre la décision de la cour d'appel qui donnait raison au contribuable et imposait le respect de l'accord conclu en vue de mettre fin au litige, la Cour a considéré:

“Attendu que, sans être critiquée à cet égard, la cour d'appel a considéré que l'accord portait sur une question de fait, à savoir l'importance du revenu taxable;

Attendu qu'il ne ressort pas de l'arrêt que cet accord contiendrait la moindre réserve ou serait entaché d'erreur ou d'un autre vice de consentement, que des éléments nouveaux auraient été découverts après la conclusion dudit accord et que celui-ci ne tiendrait pas compte du chiffre exact des revenus imposables de la défenderesse;

Attendu que les principes généraux de bonne administration comportent le droit à la sécurité juridique; que ces principes s'imposent à l'administration des finances;

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 étant une règle fixe de conduite et d'administration; qu'il s'ensuit qu'en principe, les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'ils ont fait naître dans le chef du citoyen;

Qu'en considérant que l'accord précité liait l'administration, la cour d'appel a justifié légalement sa décision”.

L'arrêt du 11 mai 1998¹⁵⁵ concerne une affaire dans laquelle les parties débattaient de l'évaluation d'un avantage en nature. Le contribuable évaluait ce dernier à 270.000 francs belges et fondait cette évaluation sur un accord avec l'administration. L'administration, pour sa part, estimait l'avantage à 600.000 francs. Saisie d'un pourvoi contre l'arrêt qui avait donné raison au contribuable et décidé que l'administration était liée par l'évaluation à laquelle elle avait consenti, la Cour a considéré:

¹⁵⁴ Cass. 13 février 1997, *Pas.*, 1997, I, p. 223.

¹⁵⁵ Cass. 11 mai 1998, *Bull.*, 1998, p. 546.

“Attendu que l'arrêt constate que l'administration a rectifié le montant des revenus du défendeur à concurrence de 600.000 francs par exercice, au titre d'avantages résultant de l'usage d'un véhicule appartenant à la société dont il était administrateur, que les défendeurs invoquaient un accord antérieur avec l'administration portant sur un montant de 270.000 francs et que cet accord n'est pas dénié par l'administration;

Attendu que, sans être critiquée à cet égard, la cour d'appel a considéré que l'accord portait sur une question de fait, à savoir l'évaluation d'un avantage en nature;

Attendu qu'il ne ressort pas de l'arrêt que cet accord contiendrait la moindre réserve ou serait entaché d'erreur ou d'un autre vice du consentement ou que des éléments nouveaux auraient été découverts après la conclusion dudit accord;

Attendu que les principes généraux de bonne administration comportent le droit à la sécurité juridique; que ces principes s'imposent à l'administration des Finances;

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 étant une règle fixe de conduite et d'administration; qu'il s'ensuit qu'en principe, les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'ils ont fait naître dans le chef du citoyen;

Qu'en considérant que l'accord sur l'évaluation d'un avantage en nature liait l'administration pour les exercices litigieux, la cour d'appel a justifié légalement sa décision;

Que le moyen ne peut être accueilli”.

47. Ces arrêts de 1997 et 1998 ne sont cependant pas aussi décisifs qu'il y paraît. Certes, ils reproduisent la formulation de l'arrêt du 27 mars 1992, qu'ils paraissent confirmer. Il faut cependant relever que, dans chaque arrêt, la Cour apporte la même précision, qui a son importance, et qui ne se trouve pas dans l'arrêt de 1992: elle prend en effet soin de relever que c'est “sans être critiquée à cet égard, (que) la cour d'appel a considéré que l'accord portait sur une question de fait, à savoir l'évaluation d'un avantage en nature/l'importance du revenu taxable”.

La portée de cette mention doit être soulignée. D'une part, cette mention n'implique pas que la Cour aurait considéré que l'évaluation d'un avantage en nature ou la détermination du revenu taxable soient des questions de fait. Cela, c'est ce que le juge d'appel a décidé. Et les parties ne soulèvent aucun moyen à son encontre. D'autre part, en mentionnant que l'accord porte sur une question de fait, la Cour limite la portée de la règle de confiance légitime, qu'elle énonce plus loin, aux seuls accords sur ces questions de fait. Les arrêts sont muets sur la question de savoir si des accords pourraient lier l'administration lorsqu'ils portent sur des questions de droit.¹⁵⁶

Les arrêts de 1997 et 1998 ne constituent dès lors pas un revirement de jurisprudence par rapport à celui du 27 mars 1992. Ils se prononcent sur une question différente qui, au

¹⁵⁶ Comp. M. PAQUES, *op. cit.*, p. 455; V. SCORIELS, *op. cit.*, p. 305, n° 19.

demeurant, n'a jamais réellement fait débat¹⁵⁷: celle de savoir dans quelle mesure le fisc est lié par des accords relatifs à des questions de fait.

48. En doctrine, l'arrêt du 27 mars 1992 va mettre en branle un mouvement de pensée selon lequel la Cour autoriserait apparemment la primauté du principe de confiance légitime sur le principe de légalité en matière fiscale, soit donc la prévalence des accords individuels sur l'application rigoureuse de la loi. Une telle dérogation au caractère d'ordre public du droit fiscal, pour le moins substantielle, se devait d'être puissamment justifiée juridiquement. De savantes constructions furent élaborées à cette fin: elles reposaient sur une invocation subtile de la hiérarchie des normes sous l'influence de l'attribution au principe de sécurité juridique d'une valeur constitutionnelle.

Le principe de sécurité juridique est, disait-on, un principe général du droit. Or, ce principe a une valeur constitutionnelle, dès lors qu'il découle de l'organisation constitutionnelle et de la règle de l'Etat de droit. Il s'ensuit, poursuivait-on, que ce principe peut prévaloir contre l'application de la règle écrite, puisque les principes constitutionnels prévalent sur la loi écrite¹⁵⁸.

49. Cette explication valait ce qu'elle valait. Elle fut balayée par plusieurs arrêts rendus par la Cour à partir de l'an deux mille.

L'arrêt du 3 novembre 2000¹⁵⁹ avait traité à la déduction par un contribuable de pertes qualifiées de professionnelles par un accord conclu avec l'administration mais qui, en réalité, ne l'étaient nullement et, partant, n'étaient pas déductibles.

Saisie du recours du contribuable contre l'arrêt qui avait refusé d'obliger l'administration à respecter la teneur de l'accord, la Cour a rejeté le moyen pris de la violation du principe de confiance légitime au motif que:

“Attendu que les principes généraux de bonne administration impliquent le droit à la sécurité juridique; que ces principes sont aussi applicables à l'administration fiscale;

Que le droit à la sécurité juridique dont tout redevable bénéficie individuellement n'est pas illimité et doit, dans certaines circonstances, céder devant le principe de la légalité consacré par l'article 170 de la Constitution garantissant la sécurité juridique et l'égalité entre tous les redevables;

Que, plus spécialement, ce droit n'implique pas que le redevable qui a conclu avec un fonctionnaire un accord lui conférant des avantages contraires aux dispositions légales expresses pourrait prétendre à l'application de ce contrat qui n'est pas susceptible de susciter de prévisions justifiées dans son chef;

Attendu que les juges d'appel constatent que: 1. les demandeurs réclament l'octroi d'un

¹⁵⁷ Comp. B. PEETERS, “La relation en matière fiscale entre le principe de sécurité juridique et le principe de légalité: un processus d'Echternach?”, *loc. cit.*, pp. 51-52.

¹⁵⁸ *Ibidem*, pp. 45-47.

¹⁵⁹ Cass. 3 novembre 2000, *Pas.* 2000, p. 1674, n° 596 et les conclusions de M. l'avocat général D. THUIS.

avantage illégal en se prévalant d'un accord individuel conclu au cours de l'exercice de 1985 contrairement aux lois en vigueur; 2. cet accord ne pouvait pas susciter des prévisions justifiées dans leur chef; 3. il ressort clairement de l'examen fiscal relatif au premier exercice d'imposition au cours duquel, conformément à l'accord, les pertes invoquées pouvaient être récupérées que les conditions de déductibilité ne sont pas remplies, de sorte que l'administration a parfaitement le droit d'établir les impositions contestées sans tenir compte des stipulations de l'accord;

Qu'ils décident, sans violer les principes généraux du droit cités au moyen, en cette branche, qu'en l'espèce, le principe de la légalité fait obstacle à l'application de l'accord litigieux”.

L'arrêt du 6 novembre 2000¹⁶⁰ ne va pas dans un sens différent. Il s'agissait, dans cette affaire, de savoir si le contribuable dont le revenu imposable a été fixé de manière forfaitaire plusieurs années de suite acquiert de ce fait un droit à ce que ses revenus évalués forfaitairement ne soient pas remis en cause, à tout le moins pas pour le passé. Saisie du recours contre l'arrêt qui avait admis le droit de l'administration à écarter les évaluations forfaitaires, mais uniquement pour l'avenir, la Cour a rejeté le pourvoi au motif que:

“Attendu que l'arrêt constate que les bénéficiaires imposables de l'exploitation agricole des défendeurs ont "pendant de nombreuses années" été déterminés sur des bases forfaitaires de taxation arrêtées par l'administration, d'accord avec les organisations représentatives agricoles, conformément à l'article 248, § 1^{er}, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus (1964), que, pour les exercices d'imposition 1986 et 1987, les défendeurs "ont opté, lors de l'établissement de leurs déclarations fiscales, pour (ce) système de taxation", mais qu'un contrôle effectué le 21 mars 1988 "a révélé l'existence de conditions particulières d'exploitation (...) fais(ant) apparaître des revenus nettement supérieurs à ceux" évalués selon ces bases forfaitaires et que l'administration a, dès lors, fixé d'après d'autres critères les bénéficiaires réalisés par les défendeurs en 1985 et 1986;

Que, s'il admet que "l'adoption d'un régime de taxation forfaitaire pendant plusieurs années ne fait pas naître un droit acquis dans le chef du contribuable" et que "l'administration (...) peut, en vertu du principe de l'annualité de l'impôt, légalement rejeter une position qu'elle avait acceptée auparavant", l'arrêt considère, par les motifs que le moyen critique, et qui sont fondés sur les principes généraux de bonne administration, que "cette modification du régime de taxation n'est valable qu'à partir de la période imposable de référence au cours de laquelle le contrôle a eu lieu";

Attendu que les principes généraux de bonne administration, qui s'imposent à l'administration des Finances, comportent le droit à la sécurité juridique, qui 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;

Attendu que, d'une part, aux termes de l'article 265, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les

¹⁶⁰ Cass. 6 novembre 2000, *Pas.* 2000, p. 1681, n° 599 et les conclusions de M. le premier avocat général J.-F. LECLERCQ.

revenus (1964), qui consacre le principe de l'annualité de l'impôt, l'impôt dû pour un exercice d'imposition déterminé est établi sur les revenus que le contribuable a réalisés ou recueillis pendant la période imposable;

Que, d'autre part, en vertu des articles 245, alinéa 1^{er}, et 246, alinéa 1^{er}, du même code, l'administration des contributions directes n'est pas tenue de prendre pour base de l'impôt les revenus et les autres éléments déclarés par le contribuable lorsqu'elle les reconnaît inexacts mais peut, pour établir l'existence et le montant de la dette d'impôt, avoir recours à tous les moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment;

Attendu qu'il suit de ces dispositions que, si l'administration peut déterminer les bénéfices réalisés par le contribuable pour certains exercices par application d'un barème forfaitaire, elle n'est pas liée par ce mode d'évaluation des revenus imposables pour les exercices ultérieurs, la base imposable de chaque exercice se déterminant, compte tenu de l'activité exercée par le contribuable, d'après les revenus qu'il a réellement recueillis, et que les éléments de preuve dont l'administration est en mesure de faire état à cet égard peuvent différer d'un exercice à l'autre, sans que de son attitude antérieure, même constante pendant plusieurs exercices, puisse naître pour le contribuable la conviction justifiée qu'elle ne fera pas usage de son droit de faire valoir d'autres éléments de preuve pour des exercices ultérieurs;

Attendu que, dès lors, en statuant comme elle l'a fait, la cour d'appel a violé les dispositions légales invoquées”.

50. La doctrine n'a pas manqué de relever les différences de rédaction entre les deux arrêts que l'on vient de citer: celui du 6 novembre reprend en effet la formulation de l'arrêt de 1992, tandis que celui du 3 novembre l'aménage en précisant expressément “que le droit à la sécurité juridique dont tout redevable bénéficie individuellement n'est pas illimité et doit, dans certaines circonstances, céder devant le principe de la légalité consacré par l'article 170 de la Constitution garantissant la sécurité juridique et l'égalité entre tous les redevables”.

Cette différence s'explique peut-être par la circonstance que l'arrêt du 6 novembre a été rendu par la section française de la première chambre, la même que celle qui avait rendu l'arrêt de 1992, tandis que celui du 3 novembre l'a été par la section néerlandaise.

Quoi qu'il en soit, les deux décisions se démarquent de celle de 1992 en ce qu'elles font apparaître que le principe de confiance légitime peut céder le pas face à d'autres exigences. L'arrêt du 3 novembre l'indique expressément; celui du 6 novembre, implicitement.

51. Un arrêt du 3 juin 2002¹⁶¹ concernait le caractère probant d'une comptabilité tenue selon certaines modalités, subitement remises en cause par l'administration à l'occasion d'un exercice d'imposition déterminé, alors qu'elle les avait acceptées durant plusieurs années. Saisie du pourvoi contre l'arrêt, qui avait considéré que l'administration n'avait pas violé le principe de confiance légitime, la Cour a cassé ce dernier, sur la base des motifs suivants:

¹⁶¹ Cass. 3 juin 2002, *Pas.* 2002, p. 1274, n° 334 et les conclusions de M. le premier avocat général J.-F. LECLERCQ.

“Attendu qu’il ressort des constatations de l’arrêt que, sur la base d’une appréciation en fait, l’administration a considéré que la comptabilité des demandeurs n’était pas probante et a déterminé les revenus imposables de l’exercice 1993 suivant un barème forfaitaire;

Attendu que les principes généraux de bonne administration, qui s’imposent à l’administration des Finances, comportent le droit à la sécurité juridique, qui 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;

Attendu que l’arrêt admet que, comme le soutenaient les demandeurs, "au cours des contrôles précédents, le caractère probant de la comptabilité n’a jamais été mis en cause" par l’administration;

Qu’en énonçant "que le contribuable ne peut de manière générale se prévaloir d’une tolérance antérieure de la part de l’administration pour revendiquer une forme de droit acquis à la violation des dispositions légales, en l’espèce *le droit à faire valoir une comptabilité qui ne serait pas probante, une telle position étant en contradiction avec le caractère d’ordre public des dispositions fiscales et le principe de l’annualité de l’impôt*", l’arrêt ne justifie pas légalement sa décision”.

L’arrêt du 3 juin 2002, pour fonder sa décision, relève que c’est “sur la base d’une appréciation en fait (que) l’administration a considéré que la comptabilité des demandeurs n’était pas probante”. La formule n’est pas sans faire écho aux arrêts de 1997 et 1998, où la Cour avait pris soin de constater que “la cour d’appel a considéré que l’accord portait sur une question de fait”.

Ces deux éléments sont cependant d’une nature différente. Les arrêts de 1997 et 1998, en relevant que par des considérations non critiquées par le moyen, “*la cour d’appel a considéré que l’accord portait sur une question de fait*”, ils déterminent la teneur de l’arrêt attaqué sans porter d’appréciation sur sa validité légale. La Cour, constatant que le juge d’appel a qualifié la question litigieuse de question de fait et qu’il n’est pas critiqué sur point, se borne à reprendre cette donnée comme prémisse de son raisonnement, sans l’examiner plus avant.

L’arrêt du 3 juin 2002 est construit d’une autre manière: en affirmant que c’est “sur la base d’une appréciation en fait (*que*) l’administration a considéré que la comptabilité des demandeurs n’était pas probante”, il ne relève pas une prémisse contraignante - une constatation en fait du juge du fond - du raisonnement de la Cour. Il exprime en réalité l’appréciation, par la Cour, de la nature de la question litigieuse. La Cour y oppose son analyse à celle du juge d’appel: ce dernier avait considéré que la question du caractère probant de la comptabilité est une question de droit; la Cour estime au contraire qu’il s’agit d’une question de fait.

52. Quelques jours plus tard, par un arrêt du 14 juin 2002¹⁶², la section française de la troisième chambre de la Cour s’est prononcée sur une question similaire. Etait cette fois en

¹⁶² Cass. 14 juin 2002, *Pas.* 2002, p. 1359, n° 361.

cause la déduction d'une charge professionnelle, que l'administration avait admise sans rechigner durant plusieurs exercices, et qu'elle prétendait ne plus pouvoir tolérer. Pour rejeter le grief pris de la méconnaissance du principe de confiance légitime, dont le contribuable, demandeur en cassation, déduisait que l'administration était tenue par son comportement antérieur, la Cour a considéré:

“Attendu que l'administration peut vérifier pour chaque exercice si la dépense ou charge que le contribuable entend déduire de ses revenus professionnels revêt ou non un caractère professionnel; Attendu que les principes généraux invoqués par les demandeurs et l'article 50, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 sont étrangers à cette question, qui est de droit et non de fait”.

Il apparaît ainsi de l'arrêt du 14 juin 2002 que le caractère professionnel d'une dépense est une question de droit. Dans la même ligne, un arrêt du 20 novembre 2006 a quant à lui précisé qu'est pareillement une question de droit celle de “la qualification des revenus recueillis par un contribuable, déterminée par le Code des impôts sur les revenus”¹⁶³.

53. La qualification d' ”appréciation en fait”, qui a été donnée à l'examen du caractère probant de la comptabilité, peut sembler troublante: quelle différence y a-t-il entre l'appréciation du caractère probant d'une comptabilité et celle du caractère professionnel d'une dépense? Dans les deux cas, il s'agit d'appliquer la loi aux faits.

La Cour paraît s'en être aperçue puisque, dans un arrêt du 10 décembre 2009, elle a décidé que “le citoyen ne peut (...) pas s'attendre à ce que l'administration considère qu'une comptabilité irrégulière conserve son caractère probant à l'encontre des règles légales tout au long des années” et en a déduit que “les juges d'appel n'ont pu décider légalement (...) que le fonctionnaire contrôleur avait accepté, lors de contrôles antérieurs, la manière dont la comptabilité avait été tenue au cours des années précédentes et ils n'ont pas davantage pu légalement décider que le demandeur avait ainsi créé une prévision justifiée dans le chef de la défenderesse”¹⁶⁴.

54. Entre-temps, le 30 mai 2008, la Cour, sur les conclusions conformes du ministère public, avait rendu un arrêt qui doit être mis en parallèle avec l'arrêt du 3 novembre 2000. A l'instar de ce dernier, l'arrêt du 30 mai 2008 rompt nettement avec la formulation classique qui avait été retenue dans l'arrêt du 27 mars 1992. C'était évidemment voulu. La Cour y énonce que:

“Les principes de bonne administration, qui comprennent le droit à la sécurité juridique, s'imposent à l'administration fiscale. L'administration fiscale doit appliquer la loi et n'est pas libre de renoncer à établir l'impôt légalement dû. 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

¹⁶³ Cass. 20 novembre 2006, *Pas.* 2006, p. 2425, n° 578.

¹⁶⁴ Cass. 10 décembre 2009, *Pas.* 2009, p. 2957, n° 736 et les conclusions de M. l'avocat général D. THUIS.

justifiée que l'administration renonçait à l'application stricte de la loi".¹⁶⁵

Cette solution sera reproduite dans plusieurs arrêts ultérieurs^{166,167,168}. Elle constitue le dernier état de la jurisprudence de la Cour.

(iii) *Appréciation*

55. L'évolution de la jurisprudence de la Cour de 1992 à nos jours ne manque pas de susciter une interrogation quant aux raisons de ces évolutions? S'agit-il de revirements de jurisprudence ou d'un affinement d'une même pensée?

Il en va de la réponse à cette question comme de nombre d'autres problèmes juridiques: plusieurs lectures sont possibles.

Pour d'aucuns, l'arrêt du 27 mars 1992, qui se trouve être à l'origine du mouvement, est une avancée décisive dans la protection du contribuable, un nouveau paradigme, alors que d'éminents praticiens de la technique de cassation font remarquer que cet arrêt contient d'importantes réserves. Monsieur le président de section Parmentier écrit, à propos de cette décision: "Cet arrêt doit être lu avec attention et prudence, ce que ne font pas un grand nombre de commentateurs. Tout d'abord, la Cour utilise le terme 'en principe', ce qui implique que le principe de confiance légitime n'est pas absolu et que, dans certaines circonstances, il puisse connaître des tempéraments. Ensuite, la Cour parle de 'prévisions justifiées'. Toutes ne le sont pas. Enfin et surtout, l'arrêt ne dit mot du principe de légalité et laisse dans l'ombre la manière dont le principe de sécurité juridique doit ou non se concilier avec le principe de légalité".¹⁶⁹

On concèdera volontiers que la règle de droit, telle qu'elle fut formulée par la Cour dans son premier arrêt de 1992, laissait augurer des ajustements ultérieurs. Toutefois, en cette cause, la Cour a admis que le juge d'appel pouvait légalement décider fondée l'opposition à contrainte du contribuable, au motif que l'administration a toujours considéré que les factures, bien que ne répondant pas au prescrit légal, constituaient un titre légitime en ce qui concerne le droit

¹⁶⁵ Cass. 30 mai 2008, *Pas.* 2008, p. 1373, n° 334.

¹⁶⁶ Cass. 18 décembre 2009, *Pas.* 2009, p. 3076, n° 765 et les conclusions de M. l'avocat général A. HENKES: "Les principes de bonne administration, qui comprennent le droit à la sécurité juridique, s'imposent à l'administration fiscale. Celle-ci doit cependant appliquer la loi et n'est pas libre de renoncer à établir l'impôt légalement dû. Le droit à la sécurité juridique n'implique dès lors pas, en règle, que le contribuable puisse se prévaloir, pour exiger l'application d'un régime contraire à la loi, de l'apparence créée par des circulaires de l'administration, cette apparence n'ayant pu faire naître dans son chef la conviction justifiée que l'administration renonçait à l'application stricte de la loi".

¹⁶⁷ Cass. 1^{er} mars 2010, *Pas.* 2010, p. 634, n° 139: "Les principes généraux de bonne administration comprennent le droit à la sécurité juridique. Ce droit implique notamment que le citoyen puisse faire confiance aux services publics et compter que ceux-ci observent des règles et poursuivent une politique bien établie qu'il ne saurait concevoir autrement. Le citoyen ne peut toutefois invoquer le droit à la sécurité juridique si celui-ci donne lieu à une politique contraire aux règles de droit".

¹⁶⁸ Cass. 11 février 2011, *Pas.* 2011, p. 490, n° 123: "Le principe général de bonne administration comprend le droit à la sécurité juridique. Le droit à la sécurité juridique implique que le citoyen doit pouvoir compter sur ce qu'il ne peut interpréter autrement que comme une règle de conduite ou politique fixe de l'autorité publique. Il s'ensuit que les attentes que crée l'autorité publique auprès du citoyen doivent, en règle, être honorées. Les attentes du citoyen ne peuvent, toutefois, pas être fondées sur une pratique illégale".

¹⁶⁹ C. PARMENTIER, *op. cit.*, p. 84, n° 2.

du contribuable à déduire la T.V.A. qu'il a payée. Par la suite, la Cour est incontestablement revenue sur cette solution.

De même, si l'on compare l'arrêt du 3 juin 2002 et celui du 10 décembre 2009, une double lecture s'invite. Comment expliquer que le premier arrêt admette que l'administration ne puisse remettre en cause le caractère probant d'une comptabilité qu'elle a acceptée sans critique au cours des années antérieures, alors que le second exclut en pareil cas l'application du principe de confiance légitime? Certains y verront un revirement de jurisprudence, d'autres insisteront sur les différences entre les deux espèces pour expliquer la différence de traitement: ils justifient l'application du principe, dans un cas, et son rejet, dans l'autre, par le constat que dans le premier arrêt, les interrogations relatives au caractère probant de la comptabilité sont une question de fait¹⁷⁰, tandis que dans le second, il s'agit d'une question de droit. Mais cette analyse ne fait que repousser la contradiction à un autre niveau, celui de qualifier de droit ou de fait la question litigieuse.¹⁷¹

On peut ainsi se demander si les auteurs ne tentent pas de rationaliser *a posteriori* les divergences qui imprègnent la jurisprudence de la Cour en cette matière.

56. Et s'il y avait encore une autre explication de ces évolutions, qui ferait fi de la rationalité positiviste, à savoir que cette sinusoïdale jurisprudentielle serait l'expression des logiques contradictoires qui animent le droit fiscal en fonction?

On considérera, dans cette perspective, que l'arrêt du 27 mars 1992 exprimait un retrait de l'impératif traditionnel d'indisponibilité de la chose fiscale en faveur d'une prise en compte accrue d'un souci de protection des contribuables. Ce n'est pas que l'indisponibilité précitée fût en faveur exclusive du fisc et en défaveur totale du contribuable; cependant elle avantagait moins ce dernier qu'un régime dans lequel l'administration est tenue d'honorer les prévisions du contribuable, fussent-elles illégales. Toutefois cet avantage du contribuable pris à titre individuel était acquis au détriment d'autres intérêts: non point ceux du fisc ou du souverain, puisque ce dernier avait précisément consenti aux dérogations à la loi, mais plutôt ceux de la collectivité à voir respecter l'ordonnement constitutionnel des pouvoirs pour que soit assuré un traitement équitable des contribuables dans leur ensemble. Reconnaître la possibilité pour l'administration d'agir *contra legem* et doubler cette autorisation d'une obligation pour elle de maintenir ce comportement illégal aurait pu favoriser une démarche marchande dans le but de gagner une exemption fiscale, au gré des connaissances plus ou moins pointues par les acteurs concernés des lois fiscales et de ses multiples zones grises voire d'ombres. C'eût pu devenir un jeu malsain ayant pour conséquence de rompre l'égalité devant l'impôt.

Sans doute des raisonnements positivistes sophistiqués auraient-ils aussi pu justifier cette

¹⁷⁰ V. SCORIELS, *op. cit.*, p. 307, n° 32; C. PARMENTIER, *op. cit.*, p. 86, n° 5

¹⁷¹ Dans ses conclusions précédant l'arrêt du 10 décembre 2009, M. l'avocat général D. THijs explique cette différence de la manière suivante: "si l'administration a expressément reconnu que, eu égard à sa forme, la comptabilité est probante, le contribuable doit pouvoir faire confiance à ce que l'administration ne pourra ultérieurement rejeter la comptabilité rétroactivement du chef de vices de forme *qui ne constituent pas une infraction à une formalité légale*. Sur ce point, l'administration ne peut tromper le contribuable". Voy. *Pas.* 2009, p. 2960, n° 9.

situation. La doctrine s'y est essayée, sur la base de la théorie des principes généraux du droit et de l'invocation de la valeur constitutionnelle du principe de sécurité juridique. Il n'en reste pas moins que la fonction dérogatoire confiée pour l'occasion à ces concepts juridiques aboutissait à réduire le domaine réservé du législateur face à l'administration et, *de facto*, à privilégier les arrangements particuliers au détriment de l'intérêt global de la généralité des contribuables.

Ainsi, les différents arrêts rendus entre 1992 et 2009 peuvent peut-être aussi se comprendre comme traduisant la prise de conscience des interprètes de la loi, qui se sont succédés au sein de la Cour, de ce que l'ouverture initiée par l'arrêt de 1992 présentait en fin de compte plus d'inconvénients que d'avantages pour les contribuables-justiciables.

b.- Le *ruling* – Accord exprès?

57. *Position de la question.*- De tout temps, l'administration fiscale a communiqué aux contribuables des indications sur la manière dont elle interprète la loi et se propose de l'appliquer. Ces indications ont pu prendre la forme de circulaires ou de réponses ministérielles à des questions parlementaires, mais aussi de consultations individuelles. Mais le principe de légalité et le caractère d'ordre public de la loi d'impôt s'opposaient à ce que l'administration fiscale puisse juridiquement s'engager de manière contraignante pour elle sur une interprétation à donner à une loi d'impôt.

Pour y remédier, le législateur a créé un cadre légal spécifique dans lequel doit s'effectuer cette démarche: la décision anticipée. A l'occasion de l'examen du projet de la future loi du 24 décembre 2002, un député formulait comme suit le dilemme posé en droit par le futur mécanisme de la décision anticipée:

“Concernant la mise en place d'un cadre légal visant à organiser un régime général de décision anticipée, M. VAN WEDDINGEN constate que cette pratique confère davantage de sécurité juridique aux candidats investisseurs étrangers. Toutefois, la généralisation du système l'inquiète quelque peu. Le pouvoir législatif vote les lois que le citoyen doit respecter, tandis que le pouvoir judiciaire sanctionne celui qui ne les respecte pas. Il n'appartient dès lors pas au pouvoir exécutif d'interpréter les actes du pouvoir législatif. C'est pourquoi il sera essentiel de veiller à ce que la mise en œuvre de ce système de *ruling* ne devienne pas le fossoyeur d'un système d'État de droit. Cet élément devra assurément être pris en compte lors de l'élaboration des arrêtés d'exécution visant à sa mise en œuvre. L'intervenant rappelle que M. VISEUR a évoqué précédemment les dangers de l'incohérence et d'inégalité devant l'impôt que peut entraîner l'expérience développée en matière *d'advance pricing agreements* et *d'advance tax ruling* par les Pays-Bas. Le système proposé dans le cadre du présent projet de loi pose quant à lui un problème de fiabilité. En vertu de l'article 23, alinéa 2, 4°, du projet de loi, la décision anticipée lie le Service public fédéral Finances sauf 'lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne'. Dans la mesure où dans ce système, ce sont les fonctionnaires qui vont dire le droit, il est important de déterminer comment la procédure va être canalisée et quelle sera la responsabilité du SPF Finances dans l'hypothèse

où un contribuable subit un préjudice financier à la suite de l'annulation ultérieure par la justice d'une décision qui ne serait pas conforme à la législation existante"¹⁷².

Le cadre est ainsi planté et peut se résumer en une double interrogation: d'une part, concernant la licéité du procédé, d'autre part, concernant la force contraignante de l'avis donné. Les deux questions ne sont d'ailleurs pas totalement distinctes: les considérations relatives au caractère contraignant de l'avis ont une incidence sur l'analyse de la licéité, du moins dans certaines conceptions de l'ordre public où l'avis de l'administration ne saurait être licite que s'il n'est pas contraignant.

Pour pouvoir tenter de donner une réponse à ces questions, les lignes qui suivent exposent d'abord sommairement le régime légal actuel de la décision anticipée (*i*), examinent ensuite sa nature (*ii*) et sa force contraignante (*iii*), pour enfin en tirer les conclusions liées à notre sujet (*iv*).

(i) Régime légal

58. *Légalisations successives du procédé.*- Dans le but de canaliser les démarches d'information dans une voie juridique sécurisée, le législateur a créé un cadre légal via les lois du 20 juillet 1991, du 22 juillet 1993 et du 24 décembre 2002¹⁷³.

Dans un premier temps, c'est une loi du 20 juillet 1991 qui a inséré dans le Code des impôts sur les revenus 1964 une disposition devenue l'article 345 de la coordination de 1992. Ce texte attribuait à un organe administratif central le pouvoir et l'obligation de répondre à certaines questions très spécifiques, pour l'essentiel relatives à l'application de la mesure anti-abus de droit que cette loi venait d'insérer et que l'on a retrouvé, après la coordination de 1992, à l'article 344, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992.

Le contribuable pouvait ainsi interroger l'administration et obtenir l'accord préalable de cette dernière sur le fait: 1° qu'une opération visée aux articles 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, 206, alinéas 3 et 6, ou 344 répondait bien à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, 2° qu'un avantage consenti dans des situations visées à l'article 26 n'était pas anormal ou bénévole, 3° qu'un paiement visé à l'article 54 répondait bien à des opérations sincères et réelles et qui ne dépassaient pas les limites normales et 4° que les dividendes répondaient aux conditions de déduction visées à l'article 203¹⁷⁴.

Par la suite, d'autres cas dans lesquels un accord préalable pouvait être obtenu ont été ajoutés

¹⁷² *Doc. Parl.*, Chambre, n° 50-1918/006, Rapport, p. 67.

¹⁷³ Suite au transfert à l'administration fiscale de la Région Flamande des droits de succession et des droits d'enregistrement, le service fédéral des décisions anticipées a perdu sa compétence en ces matières. Par décret du 17 juillet 2015 modifiant le Code flamand de la fiscalité (CFF) il est permis au contribuable de s'adresser à un service de décision anticipée flamand analogue au service fédéral (art. 3.22.0.0.1 et 3.22.0.0.2.CFF). Depuis le 15 septembre 2015 il est aussi possible de s'adresser à ce service pour obtenir une décision anticipée dans un dossier mixte, c'est-à-dire un dossier où tant la Région que l'autorité fédérale sont compétentes. Sur ce service de *ruling* régional, sa relation avec le service fédéral et sur la question, notamment, du caractère obligatoire pour le service fédéral de décisions du service flamand dans les dossiers mixtes, v. S. SLAETS, "De Vlaamse rulingdienst, enkele bedenkingen...", *TFR*, 2016, p. 311 et s.; P. HINNEKENS et S. GOMMERS, "Vlaamse Rulingcommissie als antwoord op onstane leemte", *Fiscoloog*, 2015, n° 1439, 9.

¹⁷⁴ *Ibidem*, p. 467, n° 611.

à l'inventaire.

Cette première version des actuelles décisions anticipées a été présentée à l'époque comme résultant d'un compromis, destiné à accorder aux contribuables une meilleure sécurité juridique, en contrepartie du risque d'application de la mesure anti-abus édictée par la même loi du 22 juillet 1993¹⁷⁵.

59. *La décision anticipée – Ratio legis.*- Le système sera totalement remanié par une loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale¹⁷⁶.

Il n'est pas sans intérêt de reproduire la motivation du législateur, tant elle est de celle qui laisse craindre un bradage du droit fiscal à la tête du client:

“Le bon déroulement et le développement des activités économiques requièrent l'existence d'un système juridique assurant une prévisibilité optimale des conséquences liées aux actes posés. Ce constat s'applique en particulier dans le domaine fiscal: le système fiscal doit idéalement atteindre ses objectifs économiques et budgétaires sans peser négativement sur les décisions des agents économiques, notamment en matière d'investissements. L'accélération des échanges économiques et leur inscription croissante dans un cadre international et concurrentiel entraînent une plus grande diversité des situations. Il peut en résulter une moindre prévisibilité du traitement fiscal applicable aux investissements et aux résultats des entreprises évoluant dans ce contexte. Par ailleurs, la complexité du système fiscal, l'organisation des procédures de contrôle et les modalités de la prise de décision au sein des administrations fiscales peuvent renforcer le constat du manque de prévisibilité des conséquences fiscales des opérations ou des situations envisagées. Ce problème concerne aussi bien les candidats à un investissement ou à l'établissement d'une entreprise en Belgique que les agents économiques en activité dans le pays. Il touche également les relations entre l'administration et les particuliers dans la sphère privée”¹⁷⁷.

60. *La décision anticipée – Notion.*- Ceci étant, le régime légal, qui, faut-il le rappeler, formalise un comportement relatif à des normes dites de d'ordre public, peut rassurer.

Les articles 20 à 28 de cette loi créent un *service des décisions anticipées*, déterminent ses missions et règlent son fonctionnement. L'article 20 de la loi indique que “le service public fédéral Finances se prononce par voie de décision anticipée sur toute demande relative à l'application des lois d'impôts qui relèvent de ses compétences ou dont il assure le service de la perception et du recouvrement”. Il ajoute que “ par décision anticipée, il y a lieu d'entendre l'acte juridique par lequel le service public fédéral Finances détermine conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal”. Il précise enfin que “la

¹⁷⁵ Voy. TH. AFSCHRIFT, “Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées”, *RGCF*, 2008/6, n° 5, p. 443.; cons. D'URSEL et CHEUHON, *Le ruling*, 1994 et M. MORIS, *Le ruling ou accord préalable: l'état de la jurisprudence*, IDEFISC/thème.

¹⁷⁶ *Mon. b.*, 2002, p. 58.817.

¹⁷⁷ *Doc. Parl.*, Chambre, n° 50-1918/001, p. 9.

décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt”.

Par rapport au régime antérieur, le mécanisme de la décision anticipée se caractérise par sa généralité: ce sont désormais toutes les lois d'impôts qui sont susceptibles d'être l'objet d'une demande de consultation.

Ce qui est en jeu, c'est l'application supposée de la loi fiscale à une situation précise, ce qui, de toute évidence, nécessite une prise de position du fisc sur la manière dont lui estime que le(s) texte(s) litigieux doit(vent) être compris par rapport à des situations de faits et de droits déterminés.

61. *Conditions de mise en œuvre.*- Les conditions dans lesquelles le contribuable peut consulter l'administration sont déterminées par la loi, plus spécialement dans ses articles 21 et 22.

- L'article 21 prévoit que la demande de décision anticipée est adressée par écrit au service public fédéral Finances, qu'elle doit être motivée et qu'elle doit contenir: l'identité du demandeur et, le cas échéant, des parties et des tiers concernés; la description des activités du demandeur; la description complète de la situation ou de l'opération particulière; la référence aux dispositions légales ou réglementaires sur lesquelles devra porter la décision.

La demande contient également, le cas échéant, une copie intégrale des demandes qui ont été introduites pour le même objet auprès des autorités fiscales des Etats membres des Communautés européennes ou d'Etats tiers avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, et des décisions qui s'y rapportent.

Aussi longtemps qu'une décision n'est pas intervenue, la demande doit être complétée par tout élément nouveau relatif à la situation ou à l'opération envisagée.

- L'article 22 énumère plusieurs cas dans lesquels la décision anticipée ne peut être donnée. De manière générale, suivant son premier alinéa, c'est le cas lorsque: 1° la demande a trait à des situations ou opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef du demandeur ou faisant l'objet d'un recours administratif ou d'une action judiciaire sur le plan fiscal entre l'Etat belge et le demandeur; 2° *l'octroi d'une décision anticipée serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande*¹⁷⁸; 3° la demande a trait à toute application d'une

¹⁷⁸ Ces hypothèses, au départ assez floues, ont été détaillées par un arrêté royal du 17 janvier 2003 M.B., 31 janvier 2003) adopté conformément à l'article 22, alinéa 2, de la loi. L'article 1^{er} de cet arrêté prévoit que: "Les matières et dispositions relatives aux lois d'impôts qui relèvent des compétences du Service public fédéral Finances ou dont il assure le service de la perception et du recouvrement, pour lesquelles le Service public fédéral Finances n'est pas autorisé à donner une décision anticipée, sont les suivantes:

1° les taux d'imposition et le calcul des impôts;

2° les montants et pourcentages;

3° la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur et les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions;

4° les dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision est organisée, y compris les procédures collectives;

loi d'impôt relative au recouvrement et aux poursuites.

En outre, en matière d'impôts sur les revenus, le troisième alinéa dispose qu'une décision anticipée ne peut être donnée lorsque: 1° au moment de l'introduction de la demande, des éléments essentiels de l'opération ou de la situation décrite se rattachent à un *pays refuge non coopératif avec l'OCDE*; 2° l'opération ou la situation décrite est *dépourvue de substance économique en Belgique*.

Les conditions émises au premier alinéa, 2°, ainsi celles du troisième alinéa soulèvent quelque interrogation. Si le législateur a bien détaillé ce qu'il faut entendre par "*la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande*" (al. 1^{er}, 2°), libellé plutôt obscur, l'on reste en droit de continuer à s'interroger sur les "*pays refuge non coopératif avec l'OCDE*" (al. 3, 1°) ou encore sur l'opération ou la situation qui serait "*dépourvue de substance économique en Belgique*" (al. 3, 2°)¹⁷⁹.

(ii) *Nature*

62. *Accord négocié* versus *décision administrative unilatérale*.- La nature exacte du *ruling* fait débat. La doctrine spécialisée est partagée entre (α) ceux qui voient dans la décision anticipée une forme contractuelle d'application du droit fiscal et (β) ceux qui la rattachent aux modes traditionnels de l'action administrative.

(α) *Accord négocié*.- Les tenants de l'analyse contractuelle préfèrent ne pas parler de "décision anticipée", mais d'"arrangement avec le fisc". Cet arrangement serait "un accord de se rencontrer quelque part", le fisc et le contribuable convenant de "donner corps à une relation plus réciproque". Dans cette perspective, l'"arrangement" se définit comme "une prise de position individuelle, implicite ou explicite, adoptée par le fisc en sa qualité d'autorité administrative et, par le biais de son accord, par le contribuable, indépendamment du cadre juridique formel ou informel et quel que soit le niveau de pouvoir ou de stade de taxation concerné, et qui a pour effet d'accroître la sécurité juridique en ce qui concerne des incertitudes caractérisant la mise en œuvre, à l'égard de la situation concrète du contribuable, de la loi fiscale"¹⁸⁰.

En recourant au concept d'arrangement, cette école fait donc entrer l'action fiscale dans le domaine contractuel.

^{5°} les dispositions ou usages organisant une concertation ou une consultation d'autres autorités et pour lesquelles le Ministre des Finances ou les services de l'administration fiscale ne sont pas habilités à se prononcer isolément ou unilatéralement;

^{6°} les dispositions qui organisent les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt;

^{7°} les bases forfaitaires de taxation".

¹⁷⁹ La première hypothèse laisse certains auteurs perplexes, en raison de l'indétermination du concept employé. Quant à la deuxième hypothèse, elle est assez singulière, dès lors que l'on voit difficilement l'intérêt que pourrait avoir un contribuable à solliciter un *ruling* en rapport avec une opération qui n'a pas de substance en Belgique. Voy. TH. AFSCHRIFT, "Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées", *RGCF*, 2008/6, n° 10, p. 445.

¹⁸⁰ E. VAN DE VELDE, "La protection du contribuable en cas d'accord avec l'administration fiscale", dans *Les dialogues de la fiscalité, anno 2010*, Bruxelles, Larcier, p. 151, n° 6; voy. ég. E. VAN DE VELDE, '*Afspraken met de fiscus: de grenzen, juridische kwalificatie en rechtsgevolgen*', Bruxelles, Larcier, 2009, spéc. pp. 443 et suiv.

On écrit à ce propos que “l’‘arrangement’ fiscal prend une position à la frontière du droit public et du droit privé, d’une relation verticale et horizontale, de l’intérêt public et privé. À base de l’idée de l’unité du droit, on peut définir un ‘arrangement’ fiscal définitivement comme ‘une convention unilatérale’ obligatoire relative à l’exercice des compétences. Le fisc prend un engagement, en tant qu’autorité administrative, quant à la manière dont il mettra en œuvre sa compétence d’imposition dans le cadre de la situation concrète du contribuable”¹⁸¹.

(β) *Décision administrative unilatérale*.- Les tenants d’une conception administrative de la décision anticipée y voient quant à eux un procédé qui ne se distingue de l’action administrative traditionnelle que par son caractère anticipé. Lorsqu’une opération imposable est réalisée, la tâche de l’administration est de déterminer le régime fiscal qui lui est applicable et de collecter l’impôt y afférent. La décision anticipée ne se différencie de ce schéma traditionnel que par la circonstance que le fisc est appelé à se prononcer avant la réalisation de l’opération imposable¹⁸².

63. *Fondements des qualifications divergentes*.- Il pourrait être tentant d’expliquer les divergences entre les analyses que l’on vient d’exposer par le fait qu’elles exprimeraient des conceptions différentes de l’ordre public, les unes privilégiant l’action administrative (et donc l’effectivité de la puissance publique), les autres le respect de la parole donnée (et donc la protection du citoyen-contribuable).

La réalité est plus complexe, dès lors qu’il apparaît que les tenants des deux thèses ont tous en premier lieu à l’esprit un souci de protection des citoyens-contribuables.

(α) L’hypothèse de *l’application négociée de la loi fiscale* s’inscrit dans une ligne inverse de celle de la jurisprudence de la Cour en matière de confiance légitime et d’accords (implicites) avec le fisc. On parle de *ligne inverse* à celle de la Cour, et non point de *contradiction* avec les décisions de celle-ci, car la jurisprudence de la Cour ne concerne que les accords (implicites) conclus avec le fisc en dehors de tout cadre légal.

Or, comme le *ruling* s’inscrit dans un cadre légal spécifique, garantissant la légalité de *l’approche négociée*, les partisans de cette qualification justifient l’utilité du *ruling* par le fait qu’il s’agit d’un instrument susceptible de contrer la jurisprudence de la Cour, décrite comme restrictive et ne garantissant pas suffisamment la sécurité juridique, en faveur du contribuable s’entend.

A ce propos, E. TRAVERSA écrit par exemple que la procédure de *ruling* est “d’autant plus

¹⁸¹ E. VAN DE VELDE, “La protection du contribuable en cas d’accord avec l’administration fiscale”, *loc. cit.*, p. 154, n° 12.

¹⁸² En ce sens, TH. AFSCHRIFT, “Le respect du principe de la légalité de l’impôt par le service des décisions anticipées”, *loc. cit.*, p. 443, n° 6: “Cette nouvelle notion montre aussi que l’objet du texte est bien de demander à l’administration une “décision administrative”, et non plus de conclure un “accord” avec elle: la loi n’a pas pour objet de permettre la conclusion de conventions entre le contribuable et l’administration, mais seulement d’assurer une meilleure sécurité juridique, en consacrant, pour le contribuable, un “droit à une décision anticipée”, lui permettant de connaître le point de vue de l’administration, quant à une opération qu’il se propose de réaliser, avant d’accomplir les actes qui entraîneront des conséquences en droit fiscal”. Voy. également TH. AFSCHRIFT et P. HAUTFENNE, “La réforme de l’impôt des sociétés, par la loi du 24 décembre 2002”, *JT*, 2003, p. 405.

nécessaire que les cours et tribunaux judiciaires maintiennent une jurisprudence restrictive sur la protection de la confiance légitime en matière fiscale. L'on rappelle que, selon la Cour de cassation, pour les questions de droit, l'attitude constante de l'Administration ne peut être invoquée par le contribuable afin de maintenir les effets d'une décision administrative qui s'avérerait *contra legem*. Cette position a pour conséquence de ne faire définitivement cesser l'insécurité juridique que postérieurement à l'écoulement des délais d'imposition ordinaires et extraordinaires, prévus par les différentes réglementations fiscales, c'est-à-dire plusieurs années après les opérations ayant donné lieu à la naissance de la dette fiscale¹⁸³.

(β) Si les partisans de l'approche contractuelle sont donc mus par le souci de garantir les intérêts du contribuable, il n'en va pas différemment des partisans de *l'approche administrative*. Leur analyse est justifiée par la crainte qu'une approche négociée permette en définitive à l'administration fiscale d'ajouter des exigences supplémentaires au texte légal. Si le professeur AFSCHRIFT fait ainsi sienne la conception administrative du *ruling*, c'est qu'en sa qualité de d'avocat fiscaliste il perçoit, d'expérience sans doute, ce qu'une application négociée du droit fiscal comporte de risques pour le contribuable¹⁸⁴.

(iii) *Force contraignante de la décision anticipée régulière*

64. *Notion.*- On le voit, des conceptions contradictoires ont cours en matière de *ruling*. Leur évocation avait pour objectif de montrer que, pour une certaine doctrine, la loi fiscale, dite d'ordre public, pourrait faire l'objet d'accords relatifs à son application. Cela n'impacte-t-il pas quelque peu son statut élitaire d'intouchabilité?

Mais je ne trancherai pas ce débat car ce qui est déterminant pour mon propos est plutôt la réponse à la question de savoir combien le caractère d'ordre public des normes fiscales empêche ou non que leur application puisse faire l'objet d'une décision anticipée et, dans l'affirmative, quel peut en être le contenu?

Or, les deux conceptions de la nature de ce système partagent l'acceptation de principe du caractère contraignant à l'égard du fisc de cette décision anticipée. Des arguments militent en faveur de ce point de vue. D'une part, les travaux préparatoires à la loi nous apprennent que "Une décision anticipée constitue un acte juridique par lequel le Service public fédéral Finances octroie un engagement unilatéral conditionnel relatif à la manière dont la loi, entendue au sens des règles de droit de portée générale (tels les traités, les lois et arrêtés), s'appliquera à une situation ou à une opération qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. Un tel acte unilatéral engage juridiquement le Service public fédéral Finances agissant par l'intermédiaire de ses organes, soit les fonctionnaires désignés à cet effet et leurs délégués, vis-à-vis du demandeur de la décision anticipée"¹⁸⁵. Et, d'autre part, l'article 23, deuxième alinéa, seconde phrase, dispose que "La décision anticipée lie le Service public

¹⁸³ E. TRAVERSA, "Le statut ambigu du *ruling* fiscal", dans *Les dialogues de la fiscalité*, anno 2010, *loc. cit.*, p. 182.

¹⁸⁴ Il consacre d'ailleurs une longue étude à l'analyse de la pratique administrative du service des décisions anticipées, dont il note qu'elle interprète parfois, voire souvent, les textes légaux d'une manière qu'il n'estime pas exacte (TH. AFSCHRIFT, "Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées", *op. cit.*)

¹⁸⁵ *Doc. Parl.*, Chambre, n° 50-1918/001, p. 56.

fédéral finances pour l'avenir".

65. *Respect du principe de légalité.*- Compte tenu de la branche juridique en cause et au vu des textes reproduits ci-dessus, deux questions méritent attention: (α) la décision anticipée peut-elle en droit fiscal belge, d'un point de vue théorique, avoir force contraignante, comme le laisse penser le texte et ses travaux préparatoires; dans l'affirmative, (β) quelle en est la portée dans la loi du 24 décembre 2002?

(α) *Des compétences et de la hiérarchie des normes.*- D'abord, en théorie, la loi peut-elle conférer une force contraignante à la décision anticipée? En d'autres termes, peut-elle forcer l'administration fiscale à appliquer à l'opération imposable le régime fiscal qu'elle aura préalablement annoncé?

La réponse est affirmative. Le pouvoir exécutif dont dépend l'administration fiscale est, pour l'essentiel, soumis au pouvoir législatif. Si la Constitution réserve quelques compétences propres à l'exécutif, la majeure partie de ses fonctions sont exercées sous le contrôle et la direction du pouvoir législatif (article 170 et s.). Sous cet angle, concevoir que la loi impose à l'administration de s'en tenir à sa décision anticipée ne se heurte pas à la répartition des compétences.

Toujours en théorie, peut-il en aller de même dans l'hypothèse où la décision anticipée ne serait pas conforme à la loi fiscale? La réponse ne peut être que négative. La Constitution ne permet pas au législateur d'imposer à l'administration fiscale d'appliquer incorrectement la loi fiscale.

(β) *La loi du 24 décembre 2002.*- L'article 23 de cette loi dispose que "la décision anticipée lie le service public fédéral Finances pour l'avenir".

Cependant, en vertu de cette même disposition la force obligatoire de la décision connaît des exceptions. L'administration fiscale n'est pas liée "1° lorsque les conditions auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies; 2° lorsqu'il apparaît que la situation et les opérations décrites par le demandeur l'ont été de manière incomplète ou inexacte, ou lorsque des éléments essentiels des opérations n'ont pas été réalisés de la manière présentée par le demandeur; 3° *en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicables à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée*; 4° *lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne*".

Si les points 1° et 2° n'ont rien de particulier, puisqu'ils ne font que dire, que si les conditions de mises en œuvre du système ne sont pas remplies, l'administration n'est pas liée, par contre les points 3° et 4° visent le respect du principe de légalité.

Le point 4° est particulièrement important: en indiquant que la décision anticipée ne peut lier l'administration fiscale qu'à la condition qu'elle soit conforme à la loi fiscale, le législateur a procédé à la mise en balance des intérêts contradictoires de sécurité juridique, d'une part, et de légalité de l'impôt, d'autre part. Il a fait un choix qui n'est pas différent de celui qu'expriment les arrêts de la Cour relatifs aux accords informels.

Le caractère contraignant de la décision anticipée n'est, dès lors, somme toute pas différent de celui d'un accord traditionnel. Dans les deux cas, la conformité à la loi est une condition du caractère obligatoire. Il en découle qu'on ne saurait voir dans le mécanisme de la décision anticipée un moyen de couper court à la jurisprudence qualifiée de "restrictive" des cours et tribunaux en matière d'accords avec le fisc: en réalité, sur ce plan, le législateur n'a pas voulu s'éloigner du chemin balisé par la Cour. La cohérence du système juridique, qui aurait pu être mise à mal par des interprétations divergentes, est préservée par l'article 23, 4°, de la loi du 24 décembre 2002.

En fin de compte, le libellé de la loi du 24 décembre 2002 permet d'affirmer que l'ordre public exprimé par la loi fiscale n'est pas mis à la disposition du fisc et du contribuable.

66. *Utilité du ruling - Intérêt processuel.*- Si la préservation d'une certaine cohérence dans l'application rigoureuse du droit fiscal doit être saluée, il s'ensuit que la prééminence réaffirmée du principe de légalité suscite, accessoirement, quelque interrogation quant à l'utilité réelle d'un mécanisme consistant à permettre au contribuable de demander à l'administration de lui communiquer son interprétation de la loi. En particulier, si l'on garde en mémoire la *ratio legis* reproduite en extrait ci-dessus, qui est notamment "la complexité du système fiscal, l'organisation des procédures de contrôle et les modalités de la prise de décision au sein des administrations fiscales peuvent renforcer le constat du manque de prévisibilité des conséquences fiscales des opérations ou des situations envisagées".

La question de l'utilité peut être posée (α) tant au regard d'une décision anticipée négative (β) qu'au regard d'une décision anticipée positive.

(α) *Décision anticipée négative.*- La relative utilité d'un *ruling* dans le chef du contribuable paraissait, en théorie du moins, évidente dans l'hypothèse d'une *décision anticipée négative*: dès lors qu'il n'appartient pas à l'administration, dans le système constitutionnel belge, de s'ériger en juge des contestations fiscales, il est clair que le refus de l'administration de se ranger à l'interprétation de la loi prônée par le contribuable n'empêche nullement ce dernier de réaliser malgré tout l'opération imposable et de contester le traitement fiscal qui lui est appliqué. C'est au juge qu'il appartient alors, en dernier ressort, de trancher le litige et de déterminer le sens que doit recevoir la loi.

En pareille situation, la seule vertu que l'on puisse trouver à la décision anticipée est donc annonciatrice: elle avertit le contribuable des difficultés qui l'attendent et du procès qu'il va éventuellement devoir mener.

D'ailleurs, ledit procès ne pourrait-il être mené dès avant la réalisation de l'opération imposable? En effet, il ne saurait nécessairement se déduire du fait que le *ruling* négatif laisse intact *de jure* le droit à réaliser l'opération, que le contribuable devrait d'abord réaliser ladite opération avant d'agir en justice. Il est des cas, comme le relève E. TRAVERSA, où le *ruling* négatif a *de facto* un impact direct sur la possibilité de procéder à l'opération imposable, notamment lorsqu'il prive le contribuable des sources de financement nécessaires à son

activité¹⁸⁶. Le contribuable n'a-t-il alors pas un intérêt né et actuel à critiquer la décision anticipée?

En outre, ne peut-on considérer que, de manière générale, la décision anticipée négative crée un préjudice suffisamment grave et précis pour que le contribuable puisse invoquer le bénéfice de l'article 18, alinéa 2, du Code judiciaire, et introduire son action *ad futurum*.

Dans les deux cas, la mission du juge saisi serait de dire le droit applicable. S'il aboutissait à la conclusion que la décision anticipée est incorrecte, il l'annulerait. Devrait-il également enjoindre à l'administration fiscale de reprendre une décision conforme à son jugement? Pas nécessairement: la force obligatoire du jugement ne suffirait-elle pas à imposer à l'administration d'adopter un traitement fiscal de l'opération conforme à ce qu'aurait décidé le juge?

(β) *Décision anticipée positive*.- En cas de *ruling* positif, l'utilité de la décision anticipée n'est pas nécessairement plus immédiate qu'en cas de *ruling* négatif. Supposons, en effet, que l'administration fiscale partage l'interprétation de la loi proposée par le contribuable. Ce dernier n'en tire aucun droit définitif à voir l'opération imposable qu'il va réaliser être soumise à l'interprétation du texte légal annoncée par l'administration. Car si le fonctionnaire chargé d'appliquer la loi – qui est d'ailleurs différent de celui qui a rendu la décision anticipée – est d'avis que l'interprétation de la loi retenue par la décision anticipée est inexacte, il peut lui substituer celle qu'il estime adaptée, à charge pour le contribuable de contester en justice ce revirement d'opinion.

Ainsi que l'écrit TH. AFSCHRIFT, ceci “compromet certes gravement la sécurité juridique accordée aux contribuables: il suffit, en fait, à l'administration, de soutenir que le texte n'est pas conforme à la loi, pour ôter à la décision anticipée toute utilité. En effet, si l'administration a tort d'affirmer que la décision anticipée est contraire à la loi, c'est par définition qu'elle est conforme à la loi, et le contribuable en obtiendra l'application, exactement comme s'il n'avait pas obtenu de décision anticipée. Et, si l'administration a raison de soutenir que sa propre décision est illégale, le juge ne pourra l'appliquer, et elle deviendra sans utilité pour le contribuable”¹⁸⁷.

(iv) *Conclusion*

67. On conclura ces développements consacrés au *ruling* en remettant en perspective les questions examinées et le fil conducteur de notre excursus, consacré à la manière dont les conceptions de l'ordre public transparaissent à travers l'élaboration et l'interprétation du droit fiscal.

Sur un plan analytique, il ressort deux choses de l'examen de décision anticipée: la première est que le mécanisme de la décision anticipée, à supposer un bref instant que telle ait été sa *ratio legis*, échoue à déroger aux règles traditionnelles qui régissent des accords avec le fisc.

¹⁸⁶ E. TRAVERSA, “Le statut ambigu du *ruling* fiscal”, dans *Les dialogues de la fiscalité, anno 2010, loc. cit.*, p. 184.

¹⁸⁷ TH. AFSCHRIFT, “Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées”, *loc. cit.*, n° 16, p. 447.

Le *ruling*, comme l'accord informel, n'est contraignant que s'il est conforme à la loi.

Un second constat, qui découle du premier, est que la force contraignante du *ruling* ou de l'"accord" ne découle pas de la rencontre des volontés du fisc et du contribuable, mais provient de la loi à laquelle ce *ruling* ou cet "accord" est conforme, et à laquelle ils empruntent sa force obligatoire.

Il en résulte deux conséquences, l'une sur le plan pratique et l'autre sur le plan de l'articulation des idées.

Quant à la pratique d'abord, à première vue du moins, le système de décision anticipée peut en définitive apparaître comme n'ayant peut-être pas le grand intérêt de fournisseur de sécurité juridique qu'on lui prêta à l'origine ou que d'aucuns réclamerent.

Ensuite, sur le plan de l'articulation des idées, ces constats impliquent un renversement de perspectives assez intéressant. *Prima facie*, il serait tentant de considérer que les conceptions qui favorisent une application négociée de la loi fiscale qui serait contraignante pour le fisc sont inspirées par un souci de protection du contribuable contre la puissance absolue du souverain. Ou, à l'inverse, toujours *prima facie*, on pourrait avoir tendance à soutenir que la prééminence du principe de légalité est avant tout l'expression d'une volonté de préserver les prérogatives de la puissance publique.

Or, ce n'est peut-être ni l'un ni l'autre.

Admettre le caractère obligatoire autonome d'un *ruling*, n'est-ce pas, en définitive, rien d'autre qu'accepter d'ériger l'administration en interprète ultime des lois? Pareille conception renoue avec les thèses du dix-neuvième siècle en restaurant de manière plus ou moins explicite le culte de la puissance publique. E. Traversa ne dit rien d'autre lorsqu'il écrit que les risques qui découlent du *ruling* "sont donc ceux d'une substitution *de facto* de l'interprétation administrative à l'interprétation judiciaire" et ajoute que "cette interprétation administrative peut se révéler *contra legem* ou, plus probablement, *praeter legem*, dans le cas où le S.D.A. impose pour l'obtention de la décision le respect de conditions qui ne sont pas (formellement) énoncées par la loi". Pour autant, il considère la chose sinon comme inéluctable, à tout le moins admissible, lorsqu'il poursuit en écrivant que "pour le contribuable, le prix de la sécurité juridique peut donc consister à accepter implicitement ou explicitement des conditions que la loi n'impose pas"¹⁸⁸.

Inversement, refuser l'application négociée de la loi fiscale au nom du principe de légalité n'est pas motivé par le souci de préserver les prérogatives de la puissance publique. Ce refus apparaît surtout justifié par le souci de préserver l'essence de notre régime constitutionnel, qui a confié au juge, et non à l'administration, le soin de trancher les litiges entre la puissance publique et le citoyen. Pour le dire autrement, c'est au juge, et non à l'administration, que la Constitution a donné le pouvoir d'interprétation ultime de la loi. Or, cette règle, faut-il le préciser, s'agissant d'un élément essentiel de la séparation des pouvoirs, constitue une

¹⁸⁸ E. TRAVERSA, "Le statut ambigu du *ruling* fiscal", dans *Les dialogues de la fiscalité, anno 2010, loc. cit.*, p. 184.

protection du justiciable contre les empiètements de l'exécutif. Ainsi, le refus de l'application négociée des textes légaux *contra legem*, ou plus précisément, contre l'interprétation que ceux-ci doivent recevoir selon les cours et tribunaux, est justifié par un souci de protection du contribuable.

Certains regretteront sans doute que soit sacrifié au passage l'idéal de sécurité juridique. Toutefois, la prééminence de la légalité fait obstacle à ce que l'administration donne des assurances non valides au contribuable quant au traitement fiscal de l'opération imposable.

Et, de la sorte, peut-on donc conclure sereinement que le ruling ne met pas à mal l'ordre public fiscal en tant que loi qui touche aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité? En théorie, oui; mais certains commentaires laissent planer un doute car l'on ne peut rester insensible aux observations faites par Th. AFSCHRIFT, professeur et avocat, dans son étude déjà plusieurs fois sollicitées, où il pointe du doigt des pratiques interpellantes. Selon lui, "On remarque, néanmoins que, de façon inquiétante, dans plusieurs hypothèses, le service de décisions anticipées se substitue au législateur. Il interprète ainsi des dispositions à sa manière, ajoute des conditions arbitraires aux dispositions légales ou encore s'immisce dans la gestion même des entreprises. Il croit pouvoir s'arroger une compétence discrétionnaire que la loi ne lui accorde pas"¹⁸⁹.

2.- Les accords avec l'administration fiscale sur la solution du litige

a.- L'accord de procédure

(i) *Droit commun*

68. Il peut arriver qu'à l'occasion d'un litige les parties s'accordent en cours d'instance sur le sort devant être réservé aux questions débattues. Cet accord prend généralement la forme de conclusions. Dans un litige ordinaire, pareil accord sous forme de conclusions est régi par l'article 1043 du Code judiciaire, qui dispose que "les parties peuvent demander au juge d'acter l'accord qu'elles ont conclu sur la solution du litige dont il est régulièrement saisi" et ajoute que "ce jugement n'est susceptible d'aucun recours de la part des parties litigantes, à moins que l'accord n'ait point été légalement formé et sauf les voies d'interprétation et de rectification prévues aux articles 793 à 801/1, s'il y a lieu".

L'accord ne sera "point légalement formé, lorsque qu'en vertu de l'article 1133 du Code civil, la cause est illicite, ce qui sera le cas quand elle est prohibée par la loi ou contraire à l'ordre public.

69. En outre, et de façon plus limitée, les parties peuvent "par un accord procédural explicite, lier le juge sur un point de droit ou de fait sur lequel elles entendent circonscrire le débat"¹⁹⁰, laissant à ce dernier le soin de dire la solution. Il s'agit d'une dérogation qui doit s'entendre strictement sous peine de "méconnaître tant le principe dispositif que le principe suivant lequel le juge est tenu de déterminer et d'appliquer la norme juridique qui régit la

¹⁸⁹ TH. AFSCHRIFT, "Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées", *loc. cit.*, n° 55, p. 461.

¹⁹⁰ Cass. 9 mai 2008, RG C.06.0641.F, *Pas.* 2008, n° 283.

demande portée devant lui”¹⁹¹.

Mais ici aussi cela n’est valable que dans les matières dont les parties ont la libre disposition¹⁹²; aussi, un tel accord ne saurait empêcher le juge, dans le respect des droits de la défense, de soulever l’application des dispositions d’ordre public, fussent-elles contraires à l’accord sur l’objet et les limites du litige mais sans qu’il ne puisse d’autorité modifier l’objet du litige tel qu’il a été déterminé par les parties.¹⁹³

(ii) L’ordre public fiscal – Incidences spécifiques?

70. *Activisme du juge fiscal.*- Considérant ces limites de l’accord procédural en rapport avec l’ordre public, y a-t-il encore matière à spécificité procédurale en droit fiscal réputé être (tout entier) d’ordre public?

Une doctrine spécialisée considère que le caractère d’ordre public du droit fiscal amène un aménagement de la règle de l’article 1043 précitée, sous forme de renforcement de l’office du juge. Ce dernier se verrait reconnaître un pouvoir de contrôle du fond de l’accord pris sous forme de conclusions en application de l’article 1043 précité: il ne pourrait l’acter sans procéder au préalable à un examen de son contenu¹⁹⁴.

Selon FR. STEVENART MEEÛS, “lorsque, en raison de conclusions d’accord, une règle de droit d’ordre public est déclarée non applicable ou est interprétée de manière erronée, le juge devra écarter ces conclusions, le cas échéant après une réouverture d’office des débats, s’il n’a pu s’en rendre compte au cours des débats en audience publique. Lorsque des conclusions sont relatives à des questions de fait, ces dernières lient en principe les parties et le juge, à moins qu’il soit démontré que l’accord n’a pas été valablement formé (vices de consentement ou preuve d’une erreur de droit ou de fait) ou que le juge découvre, à l’examen des pièces régulièrement versées au dossier de la procédure, que l’accord est manifestement contraire à la réalité et par conséquent évince l’application d’une disposition fiscale d’ordre public”¹⁹⁵. B.

¹⁹¹ Cass. 9 mai 2008, *o. c.*, cassant Liège, 20 juin 2006, *JLMB*, 2007, p. 335; *RRD*, 2007, p. 154: “le terme “explicite” signifie que l’accord ne doit pas être formulé en termes sacramentels mais qu’il doit l’être de façon expresse. Est, dès lors, exclu l’accord procédural tacite, qui était souvent source de difficultés” (*Rapp. ann. Cass.* 2008, p. 122); Cass. 24 décembre 2009, *Pas.* 2009, p. 3248: le seul fait que les parties n’ont pas soulevé l’application d’une disposition légale déterminée ne signifie pas qu’elles aient exclu cette possibilité de leurs conclusions; Cass. 23 janvier 2014, *Pas.* 2014, p. 211; *adde* J.-FR. VAN DROOGHENBROECK, “Le juge et le contrat”, *RGDC*, 2007, pp. 605-609, n° 24 à 33.; M. GRÉGOIRE, “Géométrie de l’instance”, *RCJB*, 2008, p. 59, n° 109; comp. A. FETTWEIS JR., “Le rôle actif du juge balisé par le principe dispositif et le respect des droits de la défense”, *op. cit.*, pp. 149-152.

¹⁹² J. LINSMEAU et X. TATON, “Le principe dispositif et l’activisme du juge”, dans *Finalité et légitimité du droit judiciaire – Het gerechtelijk recht waarom en waarheen?*, Centre interuniversitaire de droit judiciaire, Die Keure/La Charte, n° 10, 19, 32, 38, 41 et 47.

¹⁹³ Cass. 28 septembre 2012, *Pas.* 2012, p. 1784; *Rapp. ann. Cass.* 2012, p. 47; *RW*, 2011-20.12, p. 895; *JT*, 2013, p. 497; *JLMB*, 2013, p. 1297 et obs. J.-FR. VAN DROOGHENBROECK, p. 1316, n° 13; Cass. 14 février 2011, *Pas.* 2011, p. 507 et la note 1, précisant qu’“en droit judiciaire l’ordre public n’a, en règle, qu’une fonction négative, permettant seulement au juge de déjouer un accord des parties qui en entraînerait la transgression, et non d’allouer à une partie une chose qu’elle n’aurait pas demandé”.

¹⁹⁴ FR. STEVENART MEEÛS, “Le rôle du juge en cas d’accord avec l’administration fiscale”, dans *Les dialogues de la fiscalité, anno 2010, loc. cit.*, p. 176; B. WESTEN, “Akkoord met de fiscus: buiten de rechter gerekend?”, *TFR*, 2007, p. 413, n° 17.

¹⁹⁵ FR. STEVENART MEEÛS, *op. cit.*, p. 176.

WESTEN n'écrit pas autre chose: selon lui, "wanneer het een akkoordconclusie betreft waarbij een rechtsregel van openbare orde wordt uitgesloten of verkeerd geïnterpreteerd, dan mag de rechter daarmee geen rekening houden en zal hij ambtshalve moeten oordelen, na heropening van de debatten uiteraard. Betreft het een akkoordconclusie over feitenkwesies dan is deze in principe bindend voor de partijen en de rechter, tenzij bewijs kan worden geleverd dat het akkoord niet geldig tot stand is gekomen (wilsgebreken) of de rechter tot de bevinding komt op basis van de overtuigingsstukken uit het dossier dat de akkoordconclusie in strijd is met de werkelijkheid en hierdoor een artikel van openbare orde buiten werking stelt"¹⁹⁶.

71. *Effet du contrôle.*- Si l'obligation du juge de refuser de délivrer aux parties un jugement d'accord et d'expédient est censée assurer le respect de la légalité en évitant les arrangements illégaux, l'efficacité de son intervention salvatrice n'est pas absolue. Si le juge peut refuser d'entériner l'accord des parties, il est impuissant à empêcher celles-ci de l'exécuter: à supposer que le juge écarte l'accord et tranche au fond, rien n'oblige les parties à se conformer à la décision de justice. Certes, il serait sans doute affreusement gênant pour le fisc de régler les problèmes avec le contribuable d'une manière qui soit en contradiction avec une décision de justice. Pareil écueil peut cependant être évité en prenant les devants: les parties sont toujours libres de dessaisir leur juge, y compris dans les litiges qui mettent en jeu l'ordre public. Il leur suffit de demander l'omission du rôle (art. 730, § 1^{er}, du Code judiciaire) ou de se désister de leur instance (art. 820 du Code judiciaire).¹⁹⁷

Le refus d'acter un accord qui serait contraire à la légalité, telle que la conçoit le juge, doit aussi être compris comme un moyen de préserver la dignité de la fonction judiciaire. Il ne s'agit pas, pour le juge, d'imposer aux parties une solution qu'il estime conforme à la loi, mais d'éviter de dégrader son office en le compromettant dans l'adoption de conventions illégales.

72. *Sanction spécifique?*- La situation des parties dans le cadre d'un accord informel ou d'un *ruling* diffère de celle qui est la leur en cas d'accord procédural en ce que, dans ce dernier cas, le juge a déjà été saisi. Ne devrait-on pas, de ce fait, réserver un traitement différent à l'accord procédural? La circonstance que les parties aient saisi le juge ne devrait-elle pas obliger ce dernier à aller *au bout de sa mission* de garant de la légalité fiscale, coûte que coûte?

Concrètement, l'application des mécanismes d'omission du rôle ou de désistement d'instance ne devrait-elle être exclue en matière d'impôt? Tel n'est pas l'état du droit positif. Le caractère d'ordre public d'un litige a certes un impact sur le procès, mais cet impact ne va pas jusqu'à empêcher l'omission ou le désistement d'instance. Seul est interdit, en matière d'ordre public, le désistement d'action, car il implique une disposition du droit que les parties n'ont en principe pas.

On rappellera à ce propos, qu'une distinction doit être faite entre le désistement d'instance et

¹⁹⁶ B. WESTEN, *op. cit.*, p. 413, n° 17.

¹⁹⁷ *Ibidem*, p. 415, n° 24.

le désistement d'action¹⁹⁸. On enseigne que "le désistement d'instance est admis en toutes matières, même en matière d'ordre public (art. 823, C. jud.). En effet, comme le désistement d'instance n'emporte pas de renonciation au droit substantiel, il peut avoir lieu, même si les droits litigieux intéressent l'ordre public et ne peuvent pas faire l'objet d'une renonciation"¹⁹⁹. A l'inverse, "le désistement d'action ne peut (...) avoir lieu que s'il porte sur un droit auquel il est permis de renoncer et dont la partie peut disposer (art. 823, C. jud.)"²⁰⁰. Il s'en déduit que "le désistement d'action est (...) prohibé en matière fiscale, la matière étant d'ordre public"²⁰¹.

Bref, si le juge doit s'opposer à des accords procéduraux mettant à mal l'ordre public fiscal, ces derniers peuvent cependant recevoir une exécution en dehors de l'instance judiciaire, ce qui, à l'instar des accords informels ou du ruling dévoile la relativité dudit ordre public sur ce terrain.

b.- La transaction

(i) Position de la question

73. Par transaction, l'on vise ici la transaction civile, celle qui est définie par l'article 2044 du Code civil, à savoir le "contrat par lequel les parties terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître". Il n'est donc en principe pas question ici de la transaction pénale utilisée dans l'hypothèse d'une infraction au droit pénal fiscal. Toutefois, comme nous le verrons ci-après, il n'y pas une étanchéité parfaite entre ces deux concepts.

Il a souvent été soutenu que la transaction civile au sens précitée, qui suppose des concessions réciproques des parties²⁰², n'est pas possible en matière fiscale. Qu'en est-il?

74. Relevons d'abord que la législation fiscale consacre à plusieurs reprises le droit du fisc de transiger. On peut notamment renvoyer à l'article 84 du Code de la TVA, à l'article 141 du Code des droits de succession ou encore à l'article 219 du Code des droits d'enregistrement. Tous prévoient qu'en cas de difficultés relatives à la perception ou au recouvrement, le Ministre des Finances ou, parfois, le fonctionnaire délégué par lui, conclut des "transactions" avec les redevables, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt.

Cependant, il est soutenu que la transaction, au sens de ces textes, n'est point le contrat visé par l'article 2044 du Code civil, mais un acte administratif *sui generis* qui ne fait que lui

¹⁹⁸ G. DE LEVAL, *Eléments de procédure civile*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2005, p. 148, n° 103, note 31; J. VAN COMPERNOLLE, G. CLOSSET-MARCHAL, J.-F. VAN DROOGHENBROECK, A. DECROËS et O. MIGNOLET, "Examen de jurisprudence – Droit judiciaire privé – 1991-2001", *RCJB*, 2002, pp. 685 et suiv., n° 597 et suiv.

¹⁹⁹ J. VAN COMPERNOLLE, G. CLOSSET-MARCHAL, J.-F. VAN DROOGHENBROECK, A. DECROËS et O. MIGNOLET, *op. cit.*, p. 685, n° 598.

²⁰⁰ *Ibidem*, p. 688, n° 600.

²⁰¹ *Ibidem*, qui renvoient à Cass. 23 février 1998, *Pas.*, 1998, I, p. 256; C. CARDYN, H.R. DEPRET et M. LOOCKX, *Procédure fiscale contentieuse*, t. II, Bruxelles, Bruylant, 1992, n° 264 et 265.

²⁰² DE PAGE, *Traité*, t. V., n° 482; P. MARCHAL, *La transaction*, Bruxelles, Larcier, 2013, n° 2, Cass. 26 septembre 1974, *Pas.* 1975, I, p. 111; Cass. 15 octobre 1979, *Pas.* 1979, I, p.10; Cass. 19 juin 1989, *Pas.* 1989, I, p. 1145; Cass. 31 mars 1993, *Pas.* 1993, I, p. 343; Cass. 19 septembre 2001, *Pas.* 2001, p. 1420; Cass. 31 octobre 2005, *Pas.* 2005, p. 2084.

emprunter sa dénomination.

Ainsi, en *matière de droits d'enregistrement*, un auteur a pu écrire:

“Comme il ressort toutefois de l'article 219, alinéa 4, du C. enreg., le ministre des Finances ou le fonctionnaire délégué par lui est compétent pour conclure des transactions avec les contribuables, pourvu qu'elles n'impliquent pas exemption ou modération d'impôt. Cependant, il n'est nullement question d'une transaction, telle que visée à l'article 2044 du C. civ., vu qu'une telle transaction suppose des concessions réciproques, ce qu'interdisent précisément au ministre les articles 172 de la Constitution et 219 du C. enreg. La compétence que l'article 219 du C. enreg. confère au ministre ou au fonctionnaire délégué par lui vise uniquement, de commun accord avec le contribuable, à déterminer les éléments de fait sur lesquels l'impôt doit être perçu ou à s'accorder sur des questions de fait. Des accords de cette nature sont conclus chaque jour par l'Administration, par exemple en ce qui concerne la valeur vénale des biens immeubles transmis. La validité de ces accords ainsi que leur irrévocabilité sont généralement admises”²⁰³.

Par contre, en *matière de douanes et accises*, la Cour a dans un arrêt du 22 septembre 2011²⁰⁴ tenu un autre raisonnement. Il s'agissait en l'occurrence de la transaction prévue par l'article 263 de la loi générale sur les douanes et accises, qui se niche dans le chapitre XXIV de la loi du 18 juillet 1977 relatif aux amendes et peines en général.

L'article 263 dispose que “pourra être transigé par l'administration ou d'après son autorisation, en ce qui concerne l'amende, la confiscation, la fermeture des fabriques, usines ou ateliers, sur toutes infractions à la présente loi, et aux lois spéciales sur la perception des accises, toutes et autant de fois que l'affaire sera accompagnée de circonstances atténuantes, et qu'on pourra raisonnablement supposer que l'infraction doit être attribuée plutôt à une négligence ou erreur qu'à l'intention de fraude préméditée”.

Ce texte, dont l'origine est fort ancienne puisqu'il remonte à la loi générale du 26 août 1822, relève, en apparence du moins, davantage de la transaction pénale. Toutefois, trois thèses différentes ont été défendues à propos de la nature de cette transaction. L'une a vu dans ce mécanisme “een publiekrechtelijke overeenkomst tussen de administratie en de overtreder ter voorkoming van strafrechtelijke vervolgingen die door de administratie kunnen worden ingesteld, waarbij, wegens de goede trouw van de overtreder en om redenen van efficiëntie, geheel of gedeeltelijk afstand van de strafvordering kan worden gedaan”²⁰⁵. Une autre a qualifié le procédé de transaction, au sens de l'article 2044 du Code civil²⁰⁶. Une dernière, enfin, a retenu une qualification mixte, considérant qu'il s'agit d'une transaction de droit

²⁰³ F. WERDEFROY, *Manuel des droits d'enregistrement*, éd. 2012-2013, Bruxelles, Kluwer, p. 227, n° 205.

²⁰⁴ Cass. 22 septembre 2011 RG C.10.0506.N, *Pas.* 2011, n° 489 et les conclusions de l'avocat général D. THUIS publiées dans AC.

²⁰⁵ E. VAN DOOREN, “De dading in douanegeschillen”, note sous Cass. 22 septembre 2011, *RW*, 2012-2013, p. 428, n° 2.

²⁰⁶ *Ibidem*, p. 429, n° 2; M. FEYE et C. CARDYN, *Procédure fiscale contentieuse*, Bruxelles, Bruylant, 1935, p. 377; X. PARENT, “L'application de la loi fiscale – Les accords en droit fiscal: transactions, accords, individuels et ruling”, *Act. dr.*, 1993, p. 355.

public, mais à laquelle nombre de dispositions du droit civil sont applicables²⁰⁷.

Dans son arrêt du 22 septembre 2011, la Cour a tranché cette controverse en décidant que lorsque l'administration transige dans les circonstances prévues par l'article 263 de la loi générale, cette convention constitue une transaction au sens de l'article 2044 du Code civil. La Cour a rejeté le moyen qui soutenait que pareille transaction, même lorsqu'elle est régulièrement conclue, ne met pas nécessairement fin au litige.

Il s'ensuit que, contrairement à ce qui a parfois pu être soutenu, la transaction civile, au sens de l'article 2044 du Code civil, peut trouver à exister dans le domaine du droit fiscal et la frontière entre celle-ci et la transaction pénale n'est pas aussi nette qu'il paraît.

(ii) Cadre d'application

75. Mais pour qu'il puisse y avoir en dehors des textes légaux idoines une transaction civile, il faut qu'existent dans le chef de l'administration fiscale une marge suffisante pour effectuer des concessions au contribuable. On peut se demander, au regard de l'article 172 de la Constitution, si cela est bien envisageable?

Si la réponse peut d'emblée apparaître devoir être négative, elle doit néanmoins être nuancée. Si, aux termes de cette disposition, il ne peut être accordé de modération ou de remise d'impôt, il existe néanmoins une série de prélèvements connexes à l'impôt au regard desquels l'administration dispose d'une certaine marge de manœuvre. On pense ici aux accessoires de l'impôt que sont les intérêts moratoires et les accroissements. On sait que l'administration dispose, à l'égard de ces derniers, d'un pouvoir de remise ou de modération, qui emporte une large part d'appréciation discrétionnaire dans son chef²⁰⁸. Par ailleurs, même sans remettre en cause les montants dus, l'administration peut faire des concessions concernant les modalités du recouvrement: elle peut ainsi accorder des termes et délais selon des modalités plus ou moins généreuses. Ces concessions par rapport à son droit d'exiger un paiement immédiat peuvent également fournir matière à concessions réciproques, partant, à transaction.

De manière générale, il ne semble donc pas que, dans le cadre d'une transaction, l'administration dispose de pouvoirs qui soient plus étendus que ceux dont elle dispose lorsqu'elle conclut des accords informels ou lorsqu'elle traite un ruling. Elle ne peut pas porter atteinte au principe même de l'impôt, tel qu'il résulte de l'application de la législation fiscale.

(iii) Mécanismes de surséance indéfinie au recouvrement de l'impôt

76. On peut se demander dans quelle mesure cette règle n'est pas battue en brèche par la création récente de mécanismes de surséance indéfinie au recouvrement de l'impôt?

La surséance indéfinie au recouvrement de l'impôt trouve son origine dans la loi-programme

²⁰⁷ E. VAN DOOREN, *op. cit.*, p. 429, n° 2.

²⁰⁸ Voy. par exemple, pour les amendes administratives, J. KIRKPATRICK et S. NUDELHOLC, "Le contrôle judiciaire des amendes fiscales et le principe de proportionnalité", note sous Cass. 5 février 1999, *RCJB*, 2002, p. 573.

du 27 décembre 2004. L'article 332 de cette dernière insère dans le Code des impôts sur les revenus une série de nouvelles dispositions, comprises aux articles 413*bis* à 413*octies*, dont l'objet est de permettre la suspension à durée indéterminée des voies d'exécution forcée. Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2005.

Par la suite, un mécanisme similaire a été prévu en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Les articles 70 à 76 de loi-programme du 27 avril 2007 ont en effet inséré dans le Code de la T.V.A. les articles 84*quinquies* à 84*undecies*. Le mécanisme prévu par ces derniers est pour l'essentiel calqué sur celui applicable en matière d'impôts sur les revenus. Certaines spécificités de la taxe sur la valeur ajoutée ont toutefois justifié de légères adaptations, notamment en vue de limiter le bénéfice de la mesure aux personnes dont l'assujettissement à la taxe a pris fin.

77. La surséance pourrait-elle être qualifiée de transaction? La comparaison a parfois été faite²⁰⁹. Si l'analogie n'est pas totalement déplacée, il ne saurait cependant être question d'identifier la surséance à une transaction, au sens de l'article 2044 du Code civil. Le procédé présente des traits caractéristiques qui ne sont pas compatibles avec la transaction, notamment en ce que la surséance, puisqu'elle est *indéfinie*, n'est pas *définitive*. Il n'empêche: par les marges qu'elle offre à l'administration, la surséance, si elle ne constitue pas en tant que telle une transaction, pourrait néanmoins se révéler être un élément constitutif d'un ensemble de concessions réciproques plus global, qui pourrait bien, lui, recevoir la qualification de transaction.

Si la surséance n'est pas une transaction, au sens de l'article 2044 du Code civil, il n'en reste pas moins que, intégrée dans un règlement transactionnel plus large, elle pourrait impliquer, *prima facie*, que les concessions réciproques aient pour effet d'emporter exonération ou modération d'impôt. Ne devrait-on pas, dans ces conditions, considérer qu'elle est inconstitutionnelle?

78. La Cour constitutionnelle a été saisie de cette question dans les mois qui ont suivi l'adoption de la loi-programme du 27 décembre 2004. Un recours en annulation a en effet été formé, qui dénonçait la violation de l'article 172 de la Constitution, séparément et en combinaison avec les articles 10 et 11²¹⁰. Dans son arrêt, la Cour constitutionnelle ne s'est cependant pas prononcée au fond. Elle a accueilli l'exception d'irrecevabilité opposée par le conseil des ministres, déduite du défaut d'intérêt du recours formé par un contribuable sur la foi de sa seule qualité de contribuable.

En l'absence de décision de la Cour constitutionnelle, la question reste ouverte. Cependant, il n'est pas exclu que la surséance indéfinie sorte indemne d'un contrôle de conformité à

²⁰⁹ *Fiscologue*, 2004, n° 957, pp. 2-3; Question parlementaire n° 490, *Q & R*, Ch. repr., 30 mai 2005, p. 13.410.

²¹⁰ C. Const., n° 2006/79, 17 mai 2006. Le premier moyen, pris de la violation de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution, soutenait qu'il est porté atteinte à la garantie constitutionnelle prévue par cette disposition en ce que le directeur des contributions se voit conférer le pouvoir d'accorder la surséance indéfinie au recouvrement des impôts. Dans le deuxième moyen, le requérant faisait valoir que le non-respect de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution viole également les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'une catégorie de contribuables se voit privée de la garantie que nul ne peut être exonéré d'un impôt sans que cette exonération ait été décidée par une assemblée délibérante démocratiquement élue.

l'article 172 de la Constitution. En effet, d'un point de vue formel, il n'est pas certain que l'on puisse qualifier de modération ou de remise d'impôt un procédé qui, tout en laissant intact le montant nominal de l'impôt, ne fait que constater l'impécuniosité du contribuable, partant, son incapacité à payer.

La surséance indéfinie apparaît avant tout comme une mesure de bonne gestion, destinée à permettre au receveur, personnellement responsable des opérations de recouvrement, de ne pas perdre son temps – et l'argent de l'Etat – en multipliant les poursuites infructueuses. La surséance, sous cet angle, n'est rien d'autre que la continuation, sous une forme mieux encadrée, de pratiques administratives anciennes d'admission en décharge: l'impôt reste théoriquement dû; cependant, puisqu'il est impossible, dans les faits, de le récupérer, un pragmatisme de bon aloi commande de passer à autre chose.

79. Si le mécanisme de la surséance indéfinie au recouvrement de l'impôt n'est à proprement parler en droit ni une remise ni une modération d'impôt, il y a néanmoins lieu de constater que la remise ou la modération d'impôt sont bien prévues par le législateur, en l'occurrence les lois-programmes des 27 décembre 2004 et 27 avril 2007. Sans doute ces dernières consistent-elles, pour l'essentiel, à confier à un organe administratif le soin de trancher les demandes de surséance. Ceci suffit cependant à changer la nature de la question: il ne s'agit plus tant de savoir si la surséance est possible, en tant que telle, que de savoir si les modalités pratiques du processus décisionnel, plus spécialement la marge d'appréciation discrétionnaire qu'il réserve à l'administration, sont ou non compatible avec l'exigence de légalité.²¹¹

c.- L'acquiescement

80. Acquiescer à une décision rendue dans un litige mettant en cause l'application de dispositions légales d'ordre public n'est en principe pas possible. La Cour a consacré cette règle à de nombreuses reprises.²¹² Elle s'applique également en matière fiscale.²¹³ Pas de doute, la lecture des arrêts de la Cour relatifs à l'acquiescement de décisions judiciaires faisant application de dispositions d'ordre public l'excluent totalement en matière fiscale. Ils manifestent ainsi une conception maximaliste de l'ordre public fiscal.

Prenons à titre d'exemple l'arrêt de la Cour du 14 janvier 2011 où elle a rejeté la fin de non-recevoir déduite de l'acquiescement du demandeur en cassation au terme d'un raisonnement en deux temps: d'abord, la Cour a rappelé le principe général, selon lequel "l'acquiescement à une décision [judiciaire] qui détermine des obligations dont la charge est réglée par des dispositions d'ordre public, est nul". Ensuite, la Cour a appliqué cette règle à l'espèce en considérant que "les dispositions en matière de taxe sur la valeur ajoutée et de douanes et accises relèvent de l'ordre public, de sorte que les parties ne peuvent pas acquiescer à une

²¹¹ Sur la question de la légalité de l'impôt et la problématique des délégations à l'exécutif, voy. Cass. 9 octobre 2014, RG F.11.0124.F, *Pas.* 2014, n° 588 et les conclusions du MP; Cass. 3 mars 2011, RG F.08.0082.F, *Pas.* 2011, n° 178 et les conclusions du MP.

²¹² Voy. notamment Cass. 28 janvier 1999, RG C.97.0332.F, *Pas.* 1999, n° 48; Cass. 19 septembre 2002, RG C.01.0302.F, *Pas.* 2002, n° 462; Cass. 12 avril 2007, RG C.05.0489.F, *Pas.* 2007, n° 181.

²¹³ En matière de T.V.A., voy. Cass. 14 janvier 2011, RG F.09.0122.N, *Pas.* 2011, n° 39; Cass. 19 septembre 2013, RG F.12.0171.N, *Pas.* 2013, n° 466.

décision [judiciaire] qui fait application de ces dispositions”.

Les arrêts de la Cour relatifs à l’acquiescement de décisions judiciaires faisant application de dispositions d’ordre public ont de particuliers, qu’ils paraissent exclure totalement ce dernier en matière fiscale. Ils manifestent ainsi une conception maximaliste de l’ordre public fiscal.

B. – L’ordre public procédural

81. Dans cette fonctionnalité, trois aspects sont abordés: la fonction dérogatoire de l’ordre public fiscal (1), les tentations inquisitoriales qu’il pourrait faire naître (2) et, pourquoi pas, une tentation justicière (3).

D’une part, l’ordre public fiscal n’affecte plus la liberté contractuelle des parties, les libertés de l’individu ou les pouvoirs de l’administration, mais agit sur les pouvoirs du juge et du justiciable dans le cadre de la procédure. Pour ce qui du premier, l’ordre public procédural s’exprime par la reconnaissance d’une extension de pouvoir constitutive d’un facteur d’action. Le juge doit quitter la passivité procédurale, respectueuse du cadre du contentieux lui imposé par les parties, pour adopter une démarche qui relativise le principe dit du dispositif; l’ordre public fiscal fait dérogation au droit commun. Pour ce qui est des parties, l’intervention du concept juridique “ordre public” s’effectue à leur égard non seulement en paralysant la maîtrise qu’en règle elles ont des intérêts en procès, ce qui est le revers de l’extension des pouvoirs régulateurs du juge, mais aussi en faisant sauter certains verrous procéduraux.

D’autre part, le caractère d’ordre public de la législation fiscale peut-il être prétexte à justifier ce que l’on peut, faute de mieux, qualifier de “tentation inquisitoire”? L’ordre public pourrait-il se révéler un incitant très efficace à rétrécir le principe dispositif et à ériger le juge en maître absolu du procès, au nom de la nécessité d’assurer une application aussi exacte que possible de la législation fiscale? Le juge, peut-il dans cette législation dite d’ordre public aller jusqu’à toucher à l’objet de la demande?

Enfin, dépassant les frontières des territoires connus, que dire d’un éventuel pouvoir justicier du juge de cassation – il s’agit ici, faute de mieux sans doute d’un excès de langage -, qui par un dépassement de sa fonction d’interprète-clé, rétablirait dans une cause la justice au nom de l’ordre public fiscal?

L’idée est: est-ce que l’ordre public fiscal peut faire barrage à une démarche où le juge (de cassation) sanctionne la violation du droit matériel fiscal aussi à l’aune d’une certaine proportionnalité, mettant en balance la nature et la gravité de la violation et l’ampleur des conséquences qu’elle entraîne?

Ou, au contraire, la relativité qui est inhérente à cet ordre public fiscal s’accommoderait-elle d’une telle tentation justicière voire la favoriserait-elle?

C’est un arrêt du 22 mai 2015²¹⁴ de la section néerlandaise de la première chambre de la Cour

²¹⁴ Cass. 22 mai 2016, RG F.13.0077.N, JT 2016, et la note de M. KONING, “Mort dans l’œuf de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale ‘Antigone’”, pp. 397 et s. V. aussi F. STEVENART-MEEÛS,

de cassation, laquelle a décidé de transposer, en matière fiscale sa jurisprudence pénale dite “*Antigone*”²¹⁵, qui invite à ce questionnement.

Ne pourrait-on s’en inspirer pour sauver de l’annulation les décisions administratives qui méritent de l’être et, par ricochet, de la cassation, les décisions judiciaires qui les valideraient et, ainsi, rendre justice en disant le droit?

Dans une cause soumise présentement à la section française de la première chambre, c’est à la faveur “du caractère d’ordre public du droit fiscal” que les conclusions de l’avocat général reviennent à poser cette question à la Cour.

1.- La fonction dérogatoire

a.- Position de la question

82. De manière générale, l’ordre public assure une fonction de cohésion: il force l’application du droit en privant les parties de la possibilité d’y déroger; l’article 6 du Code civil dispose que l’on ne peut déroger, par des conventions particulières, aux lois qui intéressent l’ordre public et les bonnes mœurs.

En matière procédurale, ce rôle de gardien actif de la procédure encadrant la volonté du justiciable mais soucieux de respecter leur volonté configurative du litige lui soumis se voit, lorsque des dispositions d’ordre public s’invitent dans le débat, muer en policier d’une légalité supérieure. Deux hypothèses sont emblématiques: la première concerne le rôle dérogatoire que l’ordre public peut jouer au regard du principe dispositif (b); la seconde est propre à la procédure de cassation et concerne l’accueil du moyen nouveau, où l’ordre public brise l’interdit (c).

b.- Relativité du principe dispositif

83. On rappellera que le principe dispositif fait obstacle à ce que le juge puisse modifier l’objet et la cause de la demande²¹⁶. Or, dans une conception classique, la cause de la demande revêtait un sens juridique, soit qu’on l’identifie “à la règle de droit, le principe ou

“L’utilisation d’une preuve illégale en justice: la doctrine Antigone à l’épreuve du procès fiscal”, note sous Cass. 22 mai 2015, *JLMB*, 2016, pp. 920 à 925.

²¹⁵ Cass. 14 octobre 2003, RG P.03.0762.N, *Pas.* 2003, n° 499 et les importantes conclusions de M. le procureur général DE SWAEF, alors avocat général.

²¹⁶ J. LINSMEAU et X. TATON, “Le principe dispositif et l’activisme du juge”, dans J. LINSMAU et M. STORME (éd.), *Finalité et légitimité du droit judiciaire – Het gerechtelijk recht waarom en waarheen?*, Centre interuniversitaire de droit judiciaire, Die Keure/La Charte, 2005, n° 10, 19, p. 113, donnent du principe dispositif la définition suivante: “D’une part, le juge civil est lié par la force obligatoire qui s’attache aux accords procéduraux que les parties concluent sur tous les éléments factuels ou juridiques de leur litige, sous réserve de la compatibilité de ces accords avec les lois d’ordre public et les dispositions impératives auxquelles la partie protégée n’a pas valablement renoncé. D’autre part, le juge civil est tenu de respecter la force obligatoire des actes juridiques unilatéraux que constituent la demande et la défense, et par lesquels les parties au lien d’instance se déterminent elles-mêmes et définissent l’objet et la cause de leurs demandes et défenses respectives. Sauf exceptions, le juge civil ne peut ni créer la qualité de parties dans le chef de tiers, ni en exclure des parties. Il ne peut davantage modifier le contenu de l’objet et de la cause des demandes et défenses des parties, que ce soit en y ajoutant des éléments non prévus par celles-ci ou en supprimant des éléments qu’elles y avaient inclus”.

encore, et selon le cas, la catégorie juridique invoqué(e) à l'appui de la prétention²¹⁷, soit qu'on la réduise "au fait, à l'acte, ou encore au titre juridique invoqué au soutien de la prétention, et non plus au 'fondement juridique' de celle-ci"²¹⁸.

Dans les deux cas, le principe dispositif, qui entraîne l'immutabilité de la cause, empêchait le juge de modifier le fondement juridique assigné à la demande.

Il n'en allait autrement que lorsque cette cause juridique trouvait son fondement dans une disposition légale d'ordre public. Dans ce cas, l'ordre public jouait un "rôle dérogatoire capital"²¹⁹: "par exception à la passivité obligatoire", il impliquait que "le juge doit sortir de sa réserve, et soulever d'office un moyen de droit dérivé d'une règle d'ordre public, substituer d'office une base légale d'ordre public, ou encore et au besoin, doter d'office les faits d'une qualification commandée par l'ordre public"²²⁰.

84. Il n'en va plus de même maintenant. Par un arrêt du 14 avril 2005, la Cour a décidé, dans une affaire où la cour d'appel avait refusé d'examiner si la responsabilité contractuelle d'une partie était engagée, au motif que l'autre partie ne mettait en cause que sa seule responsabilité contractuelle, que "le juge est tenu de trancher le litige conformément à la règle de droit qui lui est applicable; [...] il a l'obligation, en respectant les droits de la défense, de relever d'office les moyens de droit dont l'application est commandée par les faits spécialement invoqués par les parties au soutien de leur prétention". Elle a dès lors cassé l'arrêt attaqué pour avoir refusé d'examiner si la responsabilité contractuelle ne permettait pas de justifier les prétentions du demandeur.²²¹

Cette jurisprudence a été confirmée à de nombreuses reprises.²²²

L'obligation de relever d'office les moyens de droit dont l'application est commandée par les faits spécialement invoqués a pour conséquence que le rôle dérogatoire de l'ordre public, au regard du principe dispositif, a désormais disparu. Le rôle actif du juge ne se limite en effet plus aux seules matières qui relèvent de l'ordre public, mais s'étend à tout le champ de son activité²²³.

²¹⁷ G. DE LEVAL et J.-F. VAN DROOGHENBROECK, "Principe dispositif et droit judiciaire fiscal", *RGCF*, 2004/6, p. 30, n° 25.

²¹⁸ *Ibidem*, p. 30, n° 26.

²¹⁹ Selon l'expression de G. DE LEVAL et J.-F. VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, p. 32, n° 27.

²²⁰ *Ibidem*.

²²¹ Cass. 14 avril 2005, RG C.03.0148.F, *Pas.* 2005, n° 225 et les conclusions du M. l'avocat général PH. DE KOSTER. Pour un développement de l'évolution de la jurisprudence de la Cour et de la nouvelle règle, cons. les conclusions du ministère public précédant Cass. 28 mai 2009, RG C.06.0248.F, *Pas.* 2009, n° 355 (moyen pris d'office de pur fait) et du même jour, C.08.0066.F, *Pas.* 2009, n° 356 (moyen pris d'office mélangé de fait et de droit).

²²² Notamment Cass. 9 mai 2008, RG C.09.0548.F, *Pas.* 2008, n° 283; Cass. 4 mars 2013, RG C.12.0056.F, *Pas.* 2013, n° 143; Cass. 30 mars 2015, RG S.14.0017.F, *Pas.* 2015, n° 229.

²²³ Un auteur français soutient qu'en une décennie, le juge a disparu de la scène du relevé d'office du moyen d'ordre public. Il s'interroge quant à savoir, si ce n'est pas là une manifestation de la volonté de la Cour de cassation de France de ne pas encourager législateur et gouvernement, qui poussent le juge à descendre dans l'arène pour défendre une partie contre l'autre, faisant de lui un sous-préfet judiciaire et, en fin de compte, avec le risque de le débarrasser de son impartialité au nom d'un impératif d'efficacité (N. MONACHON DUCHÊNE, "L'ordre public au risque de l'impartialité", *La semaine juridique*, 2015, n° 28, p. 1361 et s).

Sous cet angle, la spécificité de la matière fiscale, découlant de son caractère d'ordre public, a donc aussi disparu. Ainsi que le relevait dès 2004 une doctrine autorisée, "la singularité du rôle à tenir par le magistrat siégeant en matière fiscale" n'existe "qu'à l'aune de l'opinion (...) selon laquelle, sous la réserve de l'entrée en jeu de l'ordre public, le juge est lié par l'habillage juridique dont les parties revêtent leurs prétentions et défenses"²²⁴. Dès lors que l'arrêt du 14 avril 2005 précité a renversé ce paradigme, l'incidence de l'ordre public fiscale qui en découlait a cessé d'exister.

c.- Accueil du moyen nouveau en cassation

85. Pour rappel, dans un arrêt du 24 septembre 1953²²⁵ la Cour a défini le moyen nouveau comme étant celui dont le juge du fond n'a été saisi ni par une partie ni par la loi ou dont il ne s'est pas saisi de sa propre initiative²²⁶. En revanche, un moyen fondé sur des dispositions d'ordre public ou impératives peut être présenté pour la première fois devant la Cour²²⁷. La doctrine la plus autorisée a relevé que les arrêts n'ont pas manqué "qui justifiaient l'irrecevabilité du moyen de cassation par la seule circonstance que la règle de droit dont la violation était alléguée ne ressortissait pas à l'ordre public ou que le moyen n'était pas pris de la violation d'une disposition légale impérative²²⁸ (p. ex., Cass. 11 septembre 1980, *Pas.*, 1981, I, p. 39; Cass. 23 octobre 1980, *Pas.*, 1981, I, p.241; Cass. 12 janvier 1981, *Pas.*, 1981, I, p. 504; Cass. 22 mai 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1152; Cass. 19 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 833, somm.), ou qui motivaient expressément l'accueil du moyen par son appartenance à la sphère de l'ordre public (p. ex., Cass. 16 juin 1983, *Pas.*, 1983, I, p. 1168; Cass. 1^{er} juin 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 1118; Cass. 9 janvier 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 24; Cass. 3 juin 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 565)".²²⁹ Les mêmes auteurs relèvent que "cette présentation connaît depuis peu un certain regain de succès dans certains discours du ministère public (av. gén. TH. WERQUIN, concl. précéd. Cass. 16 avril 2010, *Pas.* 2010, n° 263; rappr. proc. gén. J.-Fr. LECLERCQ, concl. précéd. Cass. 11 mai 2009, *Pas.* 2009, p. 1148), de même que dans celui de la Cour elle-même, dont quelques arrêts énoncent que 'le moyen qui est fondé sur des dispositions légales qui ne sont ni impératives ni d'ordre public, qui n'a pas été soumis au juge du fond et dont celui-ci ne s'est pas saisi de sa propre initiative est nouveau et, partant, irrecevable' (Cass. 9

²²⁴ G. DE LEVAL et J.-F. VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, p. 8, n° 2.

²²⁵ Cass. 24 septembre 1953, *Bull.* et *Pas.* 1954, I, p. 36. Cons. M. GREGOIRE, "L'ordre public dans la jurisprudence de la Cour de cassation", dans *L'Ordre public. Concept et applications*, Bruxelles, Bruylant, 1995, pp. 65 à 80.

²²⁶ Pour l'heure, cette règle s'exprime de la manière suivante: est nouveau le moyen pris de la violation d'une disposition, qui n'est ni d'ordre public ni impérative, qui n'a pas été soumise au juge du fond, dont celui-ci ne s'est pas saisi de sa propre initiative et qu'il n'était pas tenu d'appliquer (Cass. 21 mars 2008, *Pas.* 2008, n° 196; 14 octobre 2004, *Pas.* 2004, n° 483).

²²⁷ Cette exception est toutefois soumise à une condition stricte: les éléments de fait nécessaires à l'appréciation d'un tel moyen doivent ressortir de la décision attaquée ou des pièces auxquelles la Cour peut avoir égard (Cass. 9 novembre 2007, *Pas.* 2007, n° 543; Cass. 30 septembre 2002, *Pas.* 2002, n° 489; Cass. 23 mars 2001, *Pas.* 2001, n° 160; Cass. 27 octobre 2000, *Pas.* 2000, n° 583; Cass. 16 septembre 1996, *Pas.* 1996, I, n° 312.

²²⁸ V. p. ex. (Cass. 11 septembre 1980, *Pas.*, 1981, I, p. 39; Cass. 23 octobre 1980, *Pas.*, 1981, I, p.241; Cass. 12 janvier 1981, *Pas.*, 1981, I, p. 504; Cass. 22 mai 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1152; Cass. 19 mars 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 833, somm.), ou qui motivaient expressément l'accueil du moyen par son appartenance à la sphère de l'ordre public (p. ex., Cass. 16 juin 1983, *Pas.*, 1983, I, p. 1168; Cass. 1^{er} juin 1990, *Pas.*, 1990, I, p. 1118; Cass. 9 janvier 1995, *Pas.*, 1995, I, p. 24; Cass. 3 juin 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 565).

²²⁹ H. BOULARBAH, P. GERARD et J.-F. VAN DROOGHENBROECK, "Pourvoi en cassation en matière civile", *RPDB*, Compl., t. XI, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 232, n° 466.

septembre 2010, RG n° C.09.0291.F; Cass. 31 mai 2010, RG n° C.09.0240.F; Cass. 16 avril 2010, *Pas.* 2010, n° 263, concl. av. gén. TH. WERQUIN; Cass. 7 novembre 2008, *Pas.* 2008, p. 2501; rappr. Cass. 22 mai 2000, *Pas.* 2000, p. 943, concl. proc. gén. J.-Fr. LECLERCQ, alors prem. av. gén.)”.

Le caractère d'ordre public de la loi fiscale permet de faire sauter ce verrou procédural^{230 231}.

2.- La tentation inquisitoire

86. Revenons un instant à l'affirmation de *GANSHOF VAN DER MEERSSCH*, déjà reproduite à la première partie (I.B.2), que “le juge a le pouvoir (...) de soulever un moyen d'office, d'annuler sans autre examen une décision, de procéder à une substitution de motifs. Mais l'ordre public réduit aussi la liberté du juge en ce sens que celui-ci a ‘l'obligation’ de soulever tel moyen ou d'annuler telle décision (...)”.²³²

Le caractère d'ordre public de la législation fiscale peut-il être prétexte à justifier ce que l'on peut, faute de mieux, qualifier de “tentation inquisitoire”? Prenant appui sur la distinction traditionnelle faite en matière processuelle entre le modèle accusatoire, qui privilégie le rôle des parties et où le pouvoir du juge consiste à arbitrer entre des intérêts contradictoires plutôt qu'à instruire, et le modèle inquisitoire, qui privilégie la position surélevée d'un juge représentant l'intérêt général et qui ne se limite pas à arbitrer un litige entre des plaideurs

²³⁰ Peut-on aller plus loin et considérer qu'est également obsolète la règle dérogatoire commandant la recevabilité du moyen pris de la violation d'une disposition d'ordre public, dont la loi fiscale, même lorsqu'il est invoqué pour la première fois devant la Cour?

La doctrine qui a promu l'abandon de la conception juridique de la cause le soutient. Elle considère que des moyens étrangers à l'ordre public pourraient également être invoqués pour la première fois devant la Cour. En d'autres termes, l'accueil du moyen nouveau pris de la violation d'une disposition d'ordre public ne présenterait plus le caractère exceptionnel qui lui était traditionnellement reconnu, mais constituerait l'application d'un principe général plus large, au regard duquel l'ordre public ne se voit pas réservé un traitement particulier (H. BOULARBAH, P. GERARD et J.-F. VAN DROOGHENBROECK, *op. cit.*, p. 228, n° 449). Sauf erreur, la logique qui anime cette analyse est la suivante: la conception purement factuelle de la cause de la demande accroît le rôle du juge et emporte, pour ce dernier, de nouvelles obligations dont la Cour doit pouvoir sanctionner la méconnaissance. Là où, par le passé, le juge avait la faculté de relever d'office un moyen, il y est désormais obligé. S'il ne le fait pas, il manque à ses devoirs. Par conséquent, le moyen qui reproche au juge d'avoir méconnu une disposition légale en ne l'appliquant pas, alors qu'il y était tenu, échappe à la critique de nouveauté et est recevable. Le raisonnement ne convainc pas d'emblée. La construction d'un grief qui se fonde sur la violation de la disposition légale que le juge aurait dû appliquer et qu'il n'a pas appliquée, ne revient-il pas à faire valoir la violation du principe dispositif? Autrement dit, si le juge a été saisi de “faits spécialement invoqués” qui auraient dû l'amener à faire application d'une disposition légale déterminée, n'a-t-il pas méconnu sa saisine, et non, si ce n'est par voie de conséquence, la disposition légale qu'il aurait dû appliquer? Sous cet angle, le moyen qui formule un tel grief, ne doit-il pas toujours invoquer la violation de l'article 1138 du Code judiciaire, qui est le siège de ce principe? S'il se borne à n'invoquer que la violation de la disposition légale qui aurait dû être appliquée par le juge, le moyen est bien nouveau, en ce sens que pareil grief n'a pas été soumis expressément au juge du fond, et il ne sera recevable en cassation qu'à la condition que la disposition légale que le juge aurait dû appliquer soit d'ordre public. Il me paraît donc que l'évolution de la jurisprudence de la Cour sur l'office du juge, si elle implique l'abandon du rôle dérogatoire de l'ordre public au regard de l'obligation faite au juge de relever d'office certains moyens, n'implique pas nécessairement que le rôle dérogatoire de l'ordre public, au stade de l'appréciation de la nouveauté du moyen, doive également être abandonnée.

²³¹ Dans ce contexte et sauf erreur, il n'y a pas d'arrêt qui en matière fiscale accueillerait une fin de non-recevoir opposée à un moyen et déduite de la nouveauté de celui-ci au motif que la disposition fiscale dont la violation serait alléguée ne serait pas d'ordre public.

²³² W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *o. c.*, 658 et les arrêts de la Cour cités par cet auteur et sur lesquels il se fonde.

mais qui doit trouver la solution satisfaisant aussi l'intérêt général, j'entends ici aborder la circonstance que l'ordre public pourrait se révéler un incitant très efficace à rétrécir le principe dispositif et à ériger le juge en maître absolu du procès, au nom de la nécessité d'assurer une application aussi exacte que possible de la législation fiscale.

Le juge, peut-il dans cette législation dite d'ordre public aller jusqu'à toucher à l'objet de la demande?

Derrière pareille tentation inquisitoire pourraient sans doute se retrouver tous les motifs qui, de manière générale, commandent les diverses interprétations du droit fiscal, soit que l'on entende assurer à tout prix le prélèvement exact de ce qui est dû à la collectivité politique, soit que l'on se méfie des arrangements entre le fisc et le contribuable comme générateurs d'inégalité entre les contribuables.

87. A première vue il n'apparaît pas que le droit positif belge reconnaisse au juge fiscal le pouvoir de modifier l'objet de la demande au nom de l'ordre public fiscal. Pourtant la jurisprudence récente de la Cour pourrait être comprise comme autorisant voir obligeant, au nom de l'ordre public, le juge à endosser un tel rôle inquisitoire. A l'examen j'estime toutefois qu'il n'en est rien.

A la base de cette interrogation, il y a l'important arrêt de la Cour du 3 mars 2011, en cause de l'Etat belge contre la société anonyme Oxygène.²³³ Les faits de la cause sont fort simples: un contribuable, redevable d'une somme déterminée au titre de taxe sur la valeur ajoutée, a négligé de s'exécuter volontairement. Une contrainte ayant été décernée par l'administration, le contribuable conteste celle-ci et soutient qu'elle est irrégulière, n'ayant pas été visée par un fonctionnaire ayant légalement pouvoir de le faire. Le défaut de pouvoir allégué provenait, en l'espèce, de l'irrégularité de la délégation de pouvoirs dont bénéficiait le signataire. La cour d'appel ayant fait droit aux prétentions du contribuable, l'Etat a formé un pourvoi. Ce dernier exposait plusieurs griefs: les deux premiers contestaient l'application, par la cour d'appel, des règles légales relatives à la délégation de pouvoir. Ces griefs n'intéressent pas notre propos: on se contentera de préciser que la Cour les a rejetés, laissant donc intacte la décision de la cour d'appel que la contrainte était de nul effet, conséquence de l'absence de pouvoir dans le chef de son auteur. Dans la troisième branche de son moyen unique, l'Etat belge soutenait que le fait de déclarer la contrainte de nul effet ne permettait cependant pas à la cour d'appel d'ordonner à l'Etat la restitution des sommes perçues sur la base de celle-ci. Pareille restitution ne pourrait, selon l'Etat, être enjointe qu'à la condition que le juge ait d'abord examiné si l'impôt est dû et qu'il ait répondu à cette question par la négative.

88. La Cour a accueilli la troisième branche du moyen au terme du raisonnement suivant:

“En raison du caractère d'ordre public de l'impôt, les juridictions de l'ordre judiciaire doivent statuer elles-mêmes en fait et en droit dans les limites du litige dont elles sont saisies, quelle que soit la nullité dont est entachée la décision administrative intervenue.

L'arrêt [attaqué] considère que, "s'il ne lui appartient pas d'annuler la contrainte litigieuse à

²³³ Cass. 3 mars 2011, RG F.08.0082.F, *Pas.* 2011, n° 178 et les conclusions du MP.

défaut de disposition expresse prévoyant une telle sanction, la cour [d'appel] se doit de constater qu'en l'absence de preuve de ce qu'elle a été visée et rendue exécutoire par le directeur régional ou par un fonctionnaire dûment désigné par lui, cette contrainte n'a pas de force exécutoire et ne peut donc produire aucun effet".

L'arrêt [attaqué], qui, pour ce motif, ne statue pas sur la contestation dont la cour d'appel était saisie et qui portait sur l'existence de la dette d'impôt, ne justifie pas légalement sa décision de condamner le demandeur à rembourser à la défenderesse toute somme qu'il aurait perçue en exécution de ladite contrainte.

Le moyen, en cette branche, est fondé".

89. Cette décision a fait couler beaucoup d'encre. Plusieurs auteurs ont contesté le fait que la Cour ait considéré que le juge saisi de l'opposition à contrainte doit statuer en fait et en droit dans les limites du litige dont il est saisi, quelle que soit la nullité dont est entachée la décision administrative intervenue.

Pour ces auteurs, l'opposition à contrainte ne saisit pas le juge d'une contestation relative à la question de savoir si l'impôt est dû, mais uniquement d'une question circonscrite à la régularité de la contrainte. Dès qu'il s'est prononcé sur cette question, le juge aurait selon eux épuisé sa saisine et ne pourrait dès lors examiner plus avant si l'impôt est dû, sauf à statuer *ultra petita*.²³⁴

Certains n'hésitent dès lors pas à voir, dans cette jurisprudence, l'affirmation du rôle dérogatoire de l'ordre public qui, en matière fiscale, impliquerait que le juge puisse déroger à l'immutabilité de l'objet de la demande.

Un auteur écrit ainsi à ce propos que "l'arrêt du 3 mars 2011, au motif que l'impôt est d'ordre public, érige l'examen du fond en obligation absolue, indépendamment de toute demande de l'administration en ce sens. On peut y voir l'affirmation du rôle dérogatoire de l'ordre public: ce dernier impliquerait ainsi qu'une demande, dont l'objet est limité à la critique de la légalité d'un acte administratif, soit d'office étendue à la question de savoir si l'impôt est ou non dû. Un tel rôle dérogatoire serait cependant une nouveauté puisque, comme on l'a rappelé plus haut, on considère généralement que l'interdiction de statuer *ultra petita* ne cède normalement en rien face aux exigences de l'ordre public".²³⁵

Ce même auteur, cependant, n'est pas convaincu du bien-fondé de pareille analyse. Il réserve en effet immédiatement une autre explication, indiquant qu' "il est possible que la Cour ait considéré que, dans tous les cas, le contribuable qui saisit le juge demande à ce dernier de déterminer le montant dû au titre d'impôt. Il n'y aurait par conséquent pas de distinction à faire quant à l'objet de la demande selon que le contribuable critique la légalité matérielle de la cotisation (le calcul des sommes dues) ou la légalité formelle (les irrégularités du processus de taxation)".

²³⁴ N. PIROTTE, "Délégation T.V.A.", note sous Cass. 3 mars 2011, *RGCF*, 2011, p. 551; D. PATART, "Procès fiscal et relevé d'office des moyens", note sous Mons, 9 octobre 2013, *JDF*, 2014, p. 109.

²³⁵ D. PATART, *op. cit.*, pp. 123-124.

90. En réalité, aucune de ces explications n'est satisfaisante. A mon sens, dans cet arrêt rendu sur mes conclusions conformes, la Cour n'a nullement considéré que l'ordre public justifierait qu'il soit dérogé à l'interdiction de statuer *ultra petita*; elle n'a pas non plus décidé *in abstracto* que toute demande en matière fiscale saisirait d'office le juge de la question de savoir si l'impôt est dû.

Il ressort clairement du libellé de cet arrêt – du moins à mes yeux – que c'est “dans les limites du litige dont elles sont saisies” que les juridictions statuent en fait et en droit. Pour décider que la cour d'appel ne pouvait se contenter de statuer sur le sort de la contrainte, la Cour relève d'ailleurs bien que, en l'espèce, la cour d'appel avait été saisie d'une contestation qui portait sur l'existence de la dette d'impôt.

En d'autres termes, c'est parce que, *in concreto*, la cour d'appel avait été saisie d'une demande tendant à dire si l'impôt est dû, qu'il pouvait lui être reproché de n'avoir pas examiné cette question.

91. Un arrêt du 9 octobre 2014²³⁶, statuant sur une décision similaire, n'a pas permis de lever toute ambiguïté sur cette question.

Dans cette affaire, la Cour était saisie d'un moyen qui, reprochant à l'arrêt attaqué d'ordonner la restitution de la taxe perçue par le fisc sur la base de la seule affirmation de l'irrégularité de la contrainte, critiquait cette décision sous trois angles:

- la première branche soutenait que le juge d'appel est nécessairement saisi, en cas d'appel statuant sur une décision rendue sur opposition à contrainte, de la question de savoir si la taxe est ou non due;
- la deuxième branche soutenait que le constat de l'irrégularité de la contrainte ne suffit pas pour décider que la taxe n'est pas due;
- la troisième branche, accessoire pour notre propos, exposait un grief déduit de l'irrégularité de la motivation.

On voit immédiatement que l'accueil du moyen sur la base de la deuxième branche, que les conclusions du ministère public précédant cet arrêt recommandaient d'ailleurs, aurait permis de lever toute équivoque quant à la portée de la règle énoncée par l'arrêt du 3 mars 2011. Pareille cassation aurait en effet confirmé implicitement l'absence d'extension automatique de la saisine du juge à la question de l'existence ou non de la taxe.

La Cour a cassé sur la base de la première branche, en reproduisant à l'identique la règle formulée par l'arrêt de 2011, ce qui continue à laisser subsister un doute quant au fait de savoir, si le caractère d'ordre public du litige fiscal autoriserait une extension d'office de l'objet de la demande qui, limitée par le demandeur à des questions de régularité du titre exécutoire, s'étendrait automatiquement au fait de savoir si l'impôt est ou non dû.

3.- La tentation justicière?

²³⁶ Cass. 9 octobre 2014, RG F.11.0124.F, *Pas.* 2014, n° 588 et les conclusions du MP.

92. Reste à s'interroger si le caractère d'ordre public de la législation fiscale peut faire barrage à ce que j'appellerai, aussi faute de mieux, la tentation justicière du juge (de cassation) ou si la relativité qui lui est inhérente s'en accommoderait?

Cette question fuse à la lecture d'un arrêt récent de la Cour dont les règles qu'il énonce sont quasi-révolutionnaires!

Dans un arrêt du 22 mai 2016²³⁷, la section néerlandaise de la première chambre de la Cour de cassation a décidé de transposer, en matière fiscale, sa jurisprudence pénale dite "*Antigone*"²³⁸. Celle-ci revient à poser pour principe qu'un élément de preuve obtenu illégalement n'est pas automatiquement écarté par le juge pénal mais qu'il doit faire l'objet d'un examen à l'aune de différents critères. Le principe et les critères de nullités sont entre-temps ancrés dans le titre préliminaire du Code d'instruction criminelle par la loi du 24 octobre 2013²³⁹ le modifiant en insérant un nouvel article 32 et un nouveau chapitre intitulé "nullités".

La Cour énonce:

"3. La législation fiscale ne contient aucune disposition générale interdisant l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement pour déterminer la dette d'impôt et, s'il y a lieu, pour infliger un accroissement ou une amende.

4. L'utilisation par l'administration d'une preuve obtenue illégalement doit être appréciée à la lumière des principes de bonne administration et du droit à un procès équitable.

5. Sauf lorsque le législateur prévoit des sanctions particulières, l'utilisation d'une preuve obtenue illégalement en matière fiscale ne peut être écartée que si les moyens de preuve sont obtenus d'une manière tellement contraire à ce qui est attendu d'une autorité agissant selon le principe de bonne administration que cette utilisation ne peut en aucune circonstance être admise, ou si celle-ci porte atteinte au droit du contribuable à un procès équitable.

Lors de cette appréciation, le juge peut notamment tenir compte d'une ou de plusieurs des circonstances suivantes: le caractère purement formel de l'irrégularité, son incidence sur le droit ou la liberté protégés par la norme transgressée, le caractère intentionnel ou non de l'illégalité commise par l'autorité et la circonstance que la gravité de l'infraction dépasse de loin l'illégalité commise.

Le moyen, qui, en cette branche, est fondé sur un soutènement juridique différent, manque en droit."

Dans la foulée, trois parlementaires ont déposé, le 7 janvier 2016, une proposition de loi visant à couler sous forme de loi cette décision de la Cour de cassation. L'exposé des motifs nous apprend notamment que "*Le fait que des procès fiscaux n'aboutissent pas pour cause de*

²³⁷ Cass. 22 mai 2016, RG F.13.0077.N, JT 2016, et la note de M. KONING, "Mort dans l'œuf de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale 'Antigone'", pp. 397 et s.

²³⁸ Cass. 14 octobre 2003, Pas. 2003, n° 499.

²³⁹ MB 11 novembre 2013.

violation des formalités prescrites par la loi exaspère l'opinion publique au plus haut point. Celle-ci accepte donc difficilement, lorsque de telles procédures s'enlisent dans un débat procédural, que ces affaires aient pour seule issue la nullité, même si les intérêts de l'inculpé (sic) ne sont pas lésés pour autant."²⁴⁰

93. Je ne m'autoriserai pas un examen de faisabilité de cet enseignement récent²⁴¹. Jusqu'à nouvel ordre il a pris place dans notre droit positif et, à ce titre, doit être pris en considération. Aussi, ne pourrait-on, dans un réflex salvateur voire justicier s'en inspirer pour sauver de l'annulation certaines décisions administratives et, par ricochet, de la cassation, les décisions judiciaires qui les valideraient et, ainsi, rendre justice en disant le droit?

Fort récemment la Cour a été invitée à se pencher sur un casus qui pourrait constituer une pareille hypothèse²⁴².

Sont à l'origine du litige, les rectifications dans les cotisations opérées par l'administration fiscale à la suite d'une visite effectuée à deux appartements reliés et situés dans un même immeuble, propriétés du couple contribuable mais intégralement donnés en location à une société anonyme, générant par là un revenu locatif dans chef. Au cours de la visite il avait été constaté que seule une partie de l'appartement, représentant 13m² sur 188m², était effectivement donnée en location à la société susnommée, dont le mari était administrateur délégué. L'administration fiscale a imposé dans le chef des contribuables, au titre de revenus professionnels, une quotité de 175/188ème des loyers perçus, laquelle quotité représentant, selon elle, une rémunération d'administrateur déguisée. L'administration fiscale a également imposé comme rémunérations d'administrateur une indemnité perçue de la société anonyme pour l'usage des meubles privés dans les locaux loués. Enfin des accroissements d'impôt de 50 % ont été appliqués.

En degré d'appel, les contribuables présentent une nouvelle défense, subsidiaire, prise de la violation de l'article 319, alinéa 2, du Code d'impôts sur le revenus 1992 (ci-après CIR 1992), lequel dispose que "Les agents de l'administration des contributions directes, munis de leur commission, peuvent, lorsqu'ils sont chargés [d'effectuer un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés ou de l'impôt des non-résidents] réclamer le libre accès à tous autres locaux, bâtiments, ateliers ou terrains qui ne sont pas visés à l'alinéa 1er"²⁴³ [locaux et terrains professionnels] et où des

²⁴⁰ *Doc. Parl.*, Chambre, n° 54, 1561/001. La version néerlandaise de l'exposé des motifs mentionne "de verdachte" soit "le suspect", p. 4, § 3.

²⁴¹ Pour une appréciation très critique, consultez la note précitée de F. KONING, "Mort dans l'œuf de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale 'Antigone'", pp. 397 et s. Cet auteur soutient en substance que, si l'arrêt de la Cour et la proposition de loi miroir susmentionnée devaient prospérer, il y aurait un risque non théorique pour les droits et libertés du citoyen, mais l'arrêt du 17 décembre 2015 de la CJUE (...) sonnerait le glas de l'avènement de la jurisprudence "Antigone" dans la sphère fiscale.

²⁴² Affaire inscrite au rôle général sous le n° RG F.15.0009.F.

²⁴³ Art. 319, al. 1^{er}: "Les personnes physiques ou morales sont tenues d'accorder aux agents de l'administration des contributions directes, munis de leur commission et chargés d'effectuer un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés ou de l'impôt des non-résidents, le libre accès, à toutes les heures où une activité s'y exerce, à leurs locaux professionnels tels que fabriques, usines, ateliers, magasins, remises, garages ou à leurs terrains servant d'usine, d'atelier, ou de dépôt de marchandises, à l'effet de permettre à ces agents de constater la nature et l'importance de ladite activité et de

activités sont effectuées ou sont présumées être effectuées. *Toutefois, ils ne peuvent pénétrer dans les bâtiments ou les locaux habités que de cinq heures du matin à neuf heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police*²⁴⁴.

Sensible à cette défense, le juge d'appel va considérer que la visite par l'Inspection spéciale des impôts (ISI) de l'appartement formé par les deux appartement précités a été faite en violation de l'article 319, alinéa 2, du CIR1992, dès lors que "L'ISI a dû ou devait toutefois s'apercevoir dès le début de sa visite sur place du 28 janvier 1994 qu'elle pénétrait en réalité dans un lieu habité, dès lors que seule une petite partie de l'appartement, représentant 13 m2 sur 188 m2, était effectivement donnée en location à la S.A. AIRCOOL SERVICES", et qu'elle devait donc, "dans de telles circonstances avant de poursuivre la visite, demander l'autorisation du juge de police, conformément à l'article 319, alinéa 2, du CIR (1992), ce qu'elle n'a pas fait".

Et, ensuite, le juge d'appel "annule (en conséquence) toutes les nouvelles cotisations contestées pour cause d'illégalité de la preuve qui a été obtenue par l'ISI en violation du prescrit de l'article 319, alinéa 2, du CIR (1992)".

Dans son recours en cassation l'administration fiscale soutient que par les motifs qu'il énonce, l'arrêt attaqué n'a pas légalement justifié les deux décisions rappelées ci-dessus que sont la visite illégale et l'annulation en conséquence des cotisations litigieuses.

Elle fait valoir à l'appui de ce moyen que "l'autorisation dont il est question à l'alinéa 2 des articles 225 C.I.R. et de l'article 319, C.I.R./92 [qui a succédé au précédent], doit être 'préalable' et vise 'l'accès' aux locaux, les travaux parlementaires soulignant en effet que '*seul l'accès aux bâtiments et locaux privés est subordonné à une autorisation préalable*' (de l'autorité hiérarchique et) du juge de police et ne pourra être exercé qu'entre 5 et 21 heures (Chambre, *Doc. Parl.*, SO 1980-1981, n° 716/8, p. 54); c'est bien dire que l'autorisation concerne l'accès à l'appartement litigieux et non, comme l'évoque l'arrêt attaqué, la '*poursuite de la visite*' dudit appartement lorsque l'accès a été consenti. En d'autres termes, des agents du fisc qui ont reçu le libre accès à des locaux et qui constatent que ceux-ci sont en partie des "focaux habités", n'ont pas à prendre a *posteriori* l'initiative de rebrousser chemin pour aller demander une autorisation du juge de police".

94. Le ministère public va conclure sur deux questions, une liée au droit matériel fiscal, l'autre liée à la mission de la Cour et au pouvoir qui est le sien.

Quant au *droit matériel* d'abord, le ministère public conclut (i) que le moyen n'est pas fondé quant au vice entachant la visite des lieux, le juge d'appel ayant légalement justifié de l'écartier, mais en revanche (ii) qu'il l'est pour ce qui est de l'annulation des cotisations litigieuses en raison de l'absence de justification légale.

(i) Pour ce qui de la légalité de la visite des lieux, la position du ministère public renvoie à la

vérifier l'existence, la nature et la quantité de marchandises et objets de toute espèce que ces personnes y possèdent ou y détiennent à quelque titre que ce soit, en ce compris les moyens de production et de transport".

²⁴⁴ Je souligne.

jurisprudence de la Cour qui décide que l'article 319, alinéa 2, in fine, CIR 1992, ne fait pas obstacle à ce qu'un agent de l'administration des contributions directes, qui n'est pas porteur d'une autorisation du juge de police, puisse avoir accès à une habitation privée dans le cadre de son droit de visite des lieux à la condition que l'habitant l'y autorise.²⁴⁵ Or, soutient le ministère public, il ne ressort d'aucune considérations de l'arrêt attaqué qu'aux yeux des juges d'appel les défendeurs aient autorisé l'accès des agents de l'administration à la partie privative de l'appartement hébergeant les sièges sociaux de diverses sociétés dont les défendeurs étaient gérants. Par conséquent, la décision du juge d'appel d'écarter la preuve récoltée à l'occasion d'une visite domiciliaire de l'ISI qu'il invalide, est légalement justifiée. Il n'y a, somme toute, là rien de bien neuf.

(ii) Par contre, l'avis du ministère public, selon lequel l'annulation subséquente des cotisations litigieuses par le juge en raison du vice d'instruction s'apparentant dans le chef de l'ISI à une obtention de preuve par voie irrégulière, n'est pas légalement justifiée, s'inspire en ligne droite de l'arrêt précité de la Cour du 22 mai 2015.

Reprenant à son compte l'enseignement de la Cour reproduit ci-dessus, il considère qu'il ne ressort pas de la motivation des deux décisions attaquées que la seconde décision - l'annulation- obéisse aux règles révélées par la Cour ni que le juge d'appel ait procédé à l'examen de proportionnalité requis par elle. Partant, le ministère public est d'avis que l'annulation des cotisations litigieuses en raison d'une collecte de preuve par voie irrégulière n'est pas légalement justifiée.

95. La Cour ne s'est pas encore prononcée. Il est donc trop tôt pour dire si elle va suivre son ministère public dans une voie qui, si elle l'emprunte également, serait susceptible d'être une technique permettant de sauver des décisions administratives complexes dont un vice, à un stade ou à un autre du processus décisionnel, aurait entaché celui-ci mais qui ne constituerait pas une violation flagrante du principe de bonne administration ni ne porterait atteinte au droit du contribuable à un procès équitable; elle pourrait n'être que formelle, n'avoir que peu d'incidence sur la liberté protégés par la norme transgressée, n'être pas intentionnelle ou la gravité de l'infraction dépasserait de loin l'illégalité commise. Et, sous le contrôle de la Cour, le juge du fait apprécierait.

96. Ensuite, quant à la mission et au pouvoir de la Cour ou, si l'on préfère, relativement à la technique de cassation, le ministère public, cédant peut-être à une tentation justicière motivée par l'ordre public fiscal, développe une argumentation d'action pour rencontrer l'objection éventuelle de pratiquer le soulevé d'office d'un moyen. Pour la facilité, les lignes qui suivent sont la reproduction de ce second volet de sa réflexion.

“Le droit fiscal est d'ordre public, tant pour ce qui est du droit matériel²⁴⁶ que pour ce qui

²⁴⁵ Cass. 11 mars 2008, P.07.1878.N, *Pas.* 2008, n° 169.

²⁴⁶ Cass. 5 janvier 1931, *Pas.*, 1931, I, p. 26; Cass. 11 mars 1935, *Pas.*, 1935, I, p. 185; J. KIRKPATRICK, “Le droit fiscal se fonde sur des réalités”, *JPDF*, 1969, p. 168; M. LEVAUX, “*Griefs nouveaux - Pièces nouvelles et caractère d'ordre public du droit fiscal*”, *Act. dr.*, 1996, p. 683; proc. gén. W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, concl. précéd. Cass. 31 mai 1949, *Pas.*, 1949, I, 407.

concerne les règles régissant l'établissement et le recouvrement de l'impôt²⁴⁷ ou encore la procédure²⁴⁸. Il s'ensuit que le juge du fond a l'obligation notamment de soulever d'office tout moyen de droit susceptible de justifier légalement la cotisation entreprise. La doctrine soutient que le "juge n'aggrave pas la situation [du] contribuable en soulevant d'office un moyen d'ordre public jusque-là négligé par l'administration, et le conduisant à maintenir la cotisation entreprise sur pied d'une autre motivation juridique".²⁴⁹

Il revient au juge de cassation fiscal, dans le cadre de sa stricte saisine, de dire le droit, tout le droit et rien que le droit. Il ne remplit pas complètement cette mission, si, en matière fiscale, restant enchaîné à la seule lettre du moyen et laissant de côté son sens, il laisse dans l'ombre l'application d'une norme fiscale faite par le juge du fond qui n'est pas conforme à toutes les exigences qu'elle porte explicitement mais aussi implicitement en elle ou ne sanctionne pas la décision attaquée alors que le juge du fait a tiré de la norme discutée un droit qu'elle ne contient pas - en l'occurrence l'annulation de la cotisation sur la base de l'article 319, alinéa 2- quand bien même le moyen ne développe pas explicitement cette facette de sa critique.

Il est une formule qui exprime de façon admirable et complète cette exigence: "Si, saisie d'un moyen de cassation, la Cour ne peut prononcer de cassation que sur la base du grief que celui-ci expose, elle ne saurait en revanche, dans l'examen du fondement de ce moyen, être tenue de n'avoir égard qu'aux seules dispositions légales ou à la seule interprétation de la loi sur laquelle repose ce grief. Elle doit examiner ce moyen à la lumière de la loi, considérée sans restriction, dont elle a pour mission de maintenir l'exacte interprétation"²⁵⁰.

Certes, c'est là la justification de la substitution de motifs, laquelle s'explique par la circonstance "qu'il n'appartient à la Cour de casser une décision que s'il est établi que son dispositif est contraire à la loi"²⁵¹; cet éminent auteur poursuit: "En procédant, le cas échéant d'office, à une substitution de motifs, la Cour ne soulève pas un moyen. Elle examine le moyen de cassation qui lui est soumis, le confronte au dispositif de la décision attaquée dont l'illégalité est alléguée et substitue, aux motifs critiqués sur lesquels le juge a fondé ce dispositif, des motifs propres à en faire apparaître la légalité. Elle ne fait, en somme, que se conformer à sa mission de vérifier le bien-fondé de l'accusation dirigée contre la décision attaquée"²⁵².

²⁴⁷ Cass. 25 juin 1999, RG C.96.0282.N, *Pas.* 1999, n° 396.

²⁴⁸ D. LAMBOT, "L'étendue des pouvoirs du juge en matière d'impôts sur les revenus", in *Mélanges John Kirkpatrick*, n° 25, p. 472, citant CH. CARDYN, H. DEPRET et M. LOOCKX, *Procédure fiscale contentieuse*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 1992, p. 202.

²⁴⁹ G. DE LEVAL et J.-F. VAN DROOGHENBROECK, "Principe dispositif et droit judiciaire fiscal", *Revue générale du contentieux fiscal*, 2004/6, n° 37 et 40, pp. 37 à 39. Ces auteurs citent les références suivantes: Cass. 16 septembre 2004, RG F.03.0049.F et F.030062.F (implicite); Cass. 26 juin 1998, *Pas.*, 1998, I, 827; Cass. 3 novembre 1947, *Pas.* 1947, I, 464; Cass. 17 juin 1942, *Pas.*, 1942, I, 152; Cass. 5 mai 1941, *Pas.*, 1941, I, 177, et les concl. de M. le procureur général L. CORNIL (alors prem. av. gén.); Civ. Mons, 26 avril 2001, *JDR*, 2002, p. 164-165; A. DECROËS, "Pouvoirs du tribunal de première instance...", *op. cit.*, *JDR*, 2002, p. 185. Rapp. M. LEVAUX, *op. cit.*, *Act. dr.*, 1996, p. 711. *Contra*, N. PIROTTE, "L'adéquation du droit judiciaire privé au nouveau procès fiscal en matière d'impôts sur les revenus", *JDR*, 1999, n° 11, p. 137.

²⁵⁰ C. STORCK, "Considérations sur le moyen en cassation en matière civile", in *Liber Spei et Amicitiae IVAN VEROUGSTAETE*, Larcier, 2011, n° 14, p. 105.

²⁵¹ *Ibid.*

²⁵² *Ibid.*

Mais n'est-il pas aussi du devoir de la Cour de casser une décision qui en méconnaissance d'une disposition fiscale d'ordre public annule à tort un impôt par ailleurs légal -hypothèse de travail-, dès lors que le moyen critique cette annulation sans toutefois expliciter cette méconnaissance? Est-ce sortir du moyen que d'en extraire toutes les facettes, mêmes celles qui n'ont pas été "montées en épingle", pour les confronter au dispositif attaqué?

Jusqu'à nouvel ordre, et dans l'espèce en cause, je ne le pense pas, car on reste dans le moyen de cassation "déduit contre une décision judiciaire de la violation alléguée d'une disposition légale"²⁵³ -la violation de l'article 319, alinéa 2 par la décision d'annulation"- et l'on ne s'égare pas dans un moyen de droit "élevé à l'appui d'une prétention"²⁵⁴ -qui est la volonté du fisc de sauver l'impôt annulé."

Qu'en pensera la Cour? L'avenir nous l'apprendra. Nul doute, à la faveur du caractère d'ordre public "du droit fiscal", la Cour est invitée par son ministère public à en tirer peut-être une nouvelle conséquence. Est-elle excessive?

En toute hypothèse, un auteur français soutient qu'en une décennie, le juge a disparu de la scène du relevé d'office du moyen d'ordre public. Il s'interroge quant à savoir, si ce n'est pas là une manifestation de la volonté de la Cour de cassation de France de ne pas encourager législateur et gouvernement, qui poussent le juge à descendre dans l'arène pour défendre une partie contre l'autre, faisant de lui un sous-préfet judiciaire et, en fin de compte, avec le risque de le débarrasser de son impartialité au nom d'un impératif d'efficacité²⁵⁵.

C. – L'ordre public-légalité – De l'interprétation de la norme fiscale

1. Des méthodes, principes et étendues d'interprétation en général

a. Position de la question

97. Après avoir examiné l'ordre public contractuel et l'ordre public procédural, j'en viens maintenant à la troisième fonction de l'ordre public fiscal dégagée ci-avant dans la première partie: l'ordre public-légalité. Comme annoncé précédemment, cette fonctionnalité couvre les cas dans lesquels le concept de l'ordre public sert un impératif de légalité renforcée lors du processus de fixation du sens de la norme fiscale, de là le qualificatif d' "ordre public-légalité".

Cette légalité renforcée s'exprime au travers de l'assertion que, parce que le droit fiscal est d'ordre public, "les règles de procédure relatives à l'établissement de l'impôt doivent être strictement observées"²⁵⁶ ou encore que "les dispositions des lois fiscales doivent être appliquées rigoureusement"²⁵⁷.

Mais comme déjà énoncé ci-avant, le caractère "strict" de l'application ou de l'observation de

²⁵³ *Ibid.*

²⁵⁴ *Ibid.*

²⁵⁵ N. MONACHON DUCHÊNE, "L'ordre public au risque de l'impartialité", *La semaine juridique*, 2015, n° 28, p. 1361 et s.

²⁵⁶ M. DASSESSE et P. MINNE, *op. cit.*, p. 53.

²⁵⁷ TIBERGHEN, *Manuel de Droit Fiscal 2013-2014*, Wolters Kluwer, 2014, n° 0191, p. 27.

la loi fiscale sous prétexte qu'elle est d'ordre public ne vise pas tant l'application de la loi que son interprétation. En effet, il serait étrange de considérer que, parce qu'elle est d'ordre public, une loi, fût-elle fiscale, devrait être appliquée (plus) strictement, alors que – déduction *a contrario* – le juge pourrait faire preuve de (plus de) largesse et se dispenser d'appliquer “strictement” une loi qui n'aurait pas ce rang.

Ce qui permet à l'ordre public-légalité de s'éclorre, c'est que dans l'application du droit au fait, mission du juge du fond, et dans le contrôle de la légalité de cette action, mission de la Cour, c'est d'abord l'identification de la portée, de préférence exacte, de la règle de droit, qui est en jeu, et l'ordre public-légalité déploie donc ses effets avant tout sur le plan de l'interprétation du texte légal. Formellement, la loi est “la communication de la volonté du législateur aux sujets de droit”²⁵⁸. Et celle-ci doit être comprise: c'est l'objet de l'interprétation juridique²⁵⁹.

b. Des méthodes, principes et étendue d'interprétation - Rappel

98. *De l'expression du droit.*- Pour mieux saisir la fonctionnalité de renforcement de la légalité de la norme fiscale, que le statut de norme d'ordre public dont la norme fiscale est revêtue entraîne, et dont je tenterai d'illustrer ci-après la pertinence dans des arrêts de la Cour, il me paraît opportun de rappeler de façon générale quelques fondamentaux liés à la démarche visant à donner un sens à la norme de droit. On se remémorera, au besoin, combien l'interprétation est un exercice délicat, une discipline qui ne se construit pas sur un schéma unique et fixe mais qui se nourrit d'un kaléidoscope de recommandations, toutes utiles et appliquées au gré des circonstances.

Dans notre système juridique la règle de droit est, en règle, écrite. Mais le droit s'exprime aussi - et même de manière impérative - dans les principes généraux que ni la loi ni la jurisprudence n'ont défini²⁶⁰, et ces mots ont été employés dans des significations diverses²⁶¹ tant par le législateur, tel par exemple le Code judiciaire en son article 2²⁶², que par le juge.

La démarche accomplie par le juge lors de sa rencontre avec le droit est au départ par essence différente selon qu'il s'agit du droit écrit ou de ses principes généraux. GANSHOF VAN DER MEERSCH a dit de ces derniers que “ce ne sont pas des créations jurisprudentielles (...) et qu'”ils existent en dehors de la forme - que leur donne le texte lorsque celui-ci s'y réfère; le juge les *déclare*; il en *constate l'existence* (...), ce qui permet de dire que la détermination des principes généraux du droit n'autorise pas une recherche scientifique libre (...). Ils se forment en dehors du juge mais, une fois formés, ils s'imposent à lui (...). Le juge *est tenu* d'en assurer

²⁵⁸ P. DELNOY, *Eléments de méthodologie juridique*, De Boeck et Larcier, Bruxelles, 2006, n° 8, p. 47.

²⁵⁹ Cette démarche est aussi appelée herméneutique juridique ou encore sémantique juridique.

²⁶⁰ Pour un essai sur cette notion, v. W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “Propos sur le texte de la loi et les principes généraux”, discours prononcé à l'occasion de la rentrée solennelle du 1^{er} septembre 1970 de la Cour de cassation, *Pas.* 1970, I, pp. 39 et s.

²⁶¹ J.-BOULANGER, 1956, *Droit civil*, I, n° 2 à 7, p. 52 à 57. Pour un essai sur cette notion, v. W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “Propos sur le texte de la loi et les principes généraux”, discours prononcé à l'occasion de la rentrée solennelle du 1^{er} septembre 1970 de la Cour de cassation, *Pas.*, 1970, I, pp. 39 et s.

²⁶² C. jud., art. 2: “Les règles énoncées dans le présent code s'appliquent à toutes les procédures, sauf lorsque celles-ci sont régies par des dispositions légales non expressément abrogées ou par des *principes de droit* dont l'application n'est pas compatible avec celle des dispositions dudit code”.

le respect (...). Confronté avec le maniement délicat des normes d'un droit non écrit, le juge aura la sagesse d'éviter de donner à la notion de principe général du droit une interprétation extensive (...). Il ne se laissera égarer ni par la philosophie du droit ni par la morale. Il demeurera sur le terrain strict du droit"²⁶³; "on observe que le juge *induit* le principe général des applications que la loi en a faites, pour lui reconnaître le caractère d'une source autonome de droit (...). Le principe général de droit se dégage d'un système que révèle normalement, mais pas nécessairement, la législation (...). Il est consacré (...) dans la loi qui en régit des applications déterminées (...); Le principe général de droit peut aussi être exprimé dans la loi, mais il n'est pas nécessairement rattaché à elle, fût-ce par un support léger (...)"²⁶⁴.

Et ceci n'est pas sans conséquence quant à sa lecture par le juge, car, poursuit ce très éminent magistrat, "compris ainsi, il n'existe pas de différence de nature entre le principe général de droit non écrit et celui qui est formulé dans la loi. Des différences ne sont susceptibles d'apparaître que sur le plan procédural" et "quand le juge affirme et applique les principes généraux du droit, il ne fait -rappelons-le- qu'interpréter la volonté du législateur ou du constituant. Si le principe n'a pas été formulé dans la loi ou s'il ne l'a été qu'en vue de régler des applications déterminées, c'est que son existence est si certaine que le législateur estime ne pas devoir le constater dans un texte de loi (...)"²⁶⁵. Bref, ici aussi le juge devra d'abord se pencher sur le sens de la norme que par la suite il reproduit.

99. *De la nécessité d'interpréter toutes les normes juridiques.*- L'interprétation de la norme juridique est, en règle, nécessaire²⁶⁶ car "les mots employés par le législateur se chargent d'une densité due à la rencontre de plusieurs références: la lettre du texte renvoie au corpus de la langue utilisée, la place du mot évoque l'ensemble du système juridique, l'intention de l'auteur conduit aux travaux qui ont précédé la norme, et l'esprit de la loi appelle la raison dont le droit ne peut jamais se départir. La lecture du texte mobilise chacune de ces approches pour planter le sens de la norme au carrefour (...) de ce que le législateur dit, (...) de ce qu'il a voulu dire et (...) de ce qu'il aurait dit"²⁶⁷.

Cela paraît bien compliqué et même inutile quand est défendu le postulat qu'"*interpretatio cessat in claris*". La Cour est aussi de ceux-là puisqu'elle "paraît consacrer d'une manière relativement nette, les différentes thèses de la doctrine du sens clair des textes"²⁶⁸; c'est le cas chaque fois que celle-ci "arrête" l'interprétation des normes sur leur sens "clair", "précis", ou "ne comportant aucune ambiguïté". En pratique, cela consiste pour l'interprète lisant un texte

²⁶³ W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *o. c.*, pp.42 à 43.

²⁶⁴ *Ibid.*, *o. c.*, p. 49.

²⁶⁵ *Ibid.*, *o. c.*, pp. 49 à 50.

²⁶⁶ P. DELNOY, *o. c.*, n° 22, pp. 94 à 95.

²⁶⁷ X. DIJON, *Méthodologie juridique. L'application de la norme*, E. Story-Scientia, Kluwer, Diegem, 1996, n° 90, p. 31.

²⁶⁸ Pour une analyse succincte de la jurisprudence de la Cour, toujours d'actualité, et une critique pertinente de la doctrine du sens clair des textes, v. M. VAN DE KERCKHOVE, "La doctrine du sens clair des textes et la jurisprudence de la Cour de cassation de Belgique", in (sous la direction du même auteur) *L'interprétation en droit. Approche pluridisciplinaire*, FUSL, Bruxelles, 1978, pp. 13 et s. Sur l'interprétation de la loi, v. également F. OST et M. VAN DE KERCKHOVE, *Entre la lettre et l'esprit. Les distinctions d'interprétation en droit*, Bruxelles, Bruylant, 1989; F. RIGAUX, "Le juge, ministre du sens" in *Justice et argumentation. Essais à la mémoire de Chaim Perelman*, Bruxelles, ULB, 1986, pp. 77 et s. Pour une contribution récente, v. C. GRIMALDI, "L'analyse structurale de la règle de droit au service du juge", *Recueil Dalloz*, 2007, pp. 1148 et s.

dit “clair et directement applicable” à ne pas en fléchir le sens apparent par des considérations d'équité ou d'utilité sociale voire lui préférer une volonté du législateur, présumée ou explicite parce qu'il n'en serait une expression accomplie.

Cette doctrine du “sens clair” doit, je pense, être nuancée avec fermeté. La thèse suivant laquelle un texte clair ne requiert pas d'interprétation suppose précisément un examen interprétatif préalable pour conclure à la clarté du texte²⁶⁹! Aussi, comme le faisait observer feu le procureur général Vicomte DUMON, “il est dès lors bien dangereux de décider ou de considérer que ‘*interpretatio cessat in claris*’, c'est-à-dire qu'une loi dont le texte est clair et précis ne nécessite point interprétation et notamment recours aux travaux parlementaires”²⁷⁰; avant lui, le procureur général P. Leclercq avait forgé la célèbre formule: “Le texte n'enchaîne pas l'interprète, il n'enchaîne que l'ouvrier imprimeur et le premier ne doit pas être confondu avec le second. Le texte est l'enveloppe de la chose essentielle: la pensée que l'auteur du texte a par celui-ci voulu exprimer. C'est la pensée, le contenu, qui enchaîne l'interprète et non le texte, le contenant”²⁷¹.

²⁶⁹ Il n'est peut-être pas sans intérêt, à propos du besoin d'interprétation des lois, de reproduire les observations historiques suivantes, faites par feu le Conseiller à la Cour de cassation P. MAHILLON (in *L'interprétation en droit, o. c.*, pp. 570 à 571): “La révolution française avait nourri l'illusion que la loi, expression désormais de la raison universelle, devait faire l'objet d'une application mécanique (...). En même temps qu'elle correspondait à la vision des hommes de 1779 (...), cette conception devait présenter le triple avantage de supprimer l'arbitraire des parlements de l'ancien régime, de prévenir les velléités contre-révolutionnaires des gens de robe et de rencontrer l'aspiration à la compréhension directe des lois (...). Pareille rigidité se révéla rapidement intenable. Elle fut abandonnée par les auteurs du code. Le rôle de l'interprète étant indéniable, il reste à déterminer non seulement la méthode d'interprétation, mais encore la matière même à interpréter. Différentes écoles se sont succédé. Aux yeux des exégètes du XIX^e siècle, et contrairement aux vues sages et mesurées de Portalis, la loi écrite est censée contenir tout le droit applicable. Le juge doit lui être étroitement fidèle et ne dispose que des latitudes que lui accorde, le cas échéant, le législateur lui-même (...) Tout d'abord cette école n'a pas tardé à admettre la nécessité d'une interprétation tendant à rechercher, par-delà le texte, l'intention du législateur (...). Ensuite la fascination exercée par le Code civil se trouvait tempérée par l'admiration, particulièrement sensible chez Laurent, pour les grands juristes de l'ancien droit (...). Enfin, l'étude attentive de la jurisprudence a préservé dans une certaine mesure l'exégèse du dessèchement dont elle était menacée (...) On sait que les postulats auxquels se réfèrent les premières générations de commentateurs du Code civil furent battus en brèche par les idées nouvelles apparues à la fin du XIX^e siècle. Tour à tour l'accent a été mis sur le but social de la loi (ou interprétation fonctionnelle; c'est celle que retient De Page, *Traité*, t. 1^{er}, 3^e éd., 1962, n^os 6bis, 212 in fine, et 215), sur la méthode historique ou évolutive, sur la libre recherche scientifique, préconisée par François Gény (...); on peut rapprocher de cette dernière tendance les idées défendues par Walter Van Gerven (Het beleid van de rechter, *Antwerpen, Standard*, 1973)”. Pour un examen plus détaillé de “‘Interpretatio’ et normes de droit privé sous la République et le Principat”, v. G. HANARD, in *L'interprétation du droit, o. c.*, pp.387 et s., et PH. GODDING, “L'interprétation de la ‘loi’ dans le droit savant médiéval et dans le droit des Pays-Bas Méridionaux”, *ibid.*, pp. 444 et s.

²⁷⁰ F. DUMON, “La mission des cours et tribunaux. Quelques réflexions”, discours à l'audience solennelle de rentrée le 1^{er} septembre 1975, *Bull. et Pas.*, 1975, p. 25. Ce très éminent magistrat cite un exemple particulièrement parlant pour la matière du droit fiscal, à savoir l'arrêt de la Cour du 18 novembre 1969 (*Bull. et Pas.*, 1970, I, 253) où sont en cause les textes de l'article 267 C.I.R. 64 et l'article 61, al. 3, des lois coordonnées de 1948, qui sont à la fois identiques et “clairs”. Toutefois la Cour a décidé qu'en raison de la volonté du législateur exprimée au cours des travaux préparatoires, la cour d'appel n'avait pas les mêmes pouvoirs sous les deux législations successives. Il fait également référence aux observations pertinentes de CH. PERELMAN (“L'interprétation juridique”, dans *Archives de philosophie du droit*, t. 17, 1972, p. 30). Pour des considérations proches de celle du procureur général Vicomte DUMON, v. ég. proc. gén. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “Réflexions sur la révision de la Constitution”, discours prononcé à l'audience solennelle de rentrée du 1^{er} septembre 1972, *Bull. et Pas.*, 1972.

²⁷¹ P. LECLERCQ, conclusions avant Cass. 26 janvier 1928, *Bull. et Pas.*, 1928, I, 63, sp. 65.

La Cour, du reste, le pense aussi: dans un arrêt du 9 février 1925²⁷² elle enseigne qu' "il convient parfois de rechercher ce qu'a voulu dire le législateur plutôt que ce qu'il a dit littéralement; qu'il est préférable, en principe, de supposer qu'il a employé une expression traduisant imparfaitement sa pensée, plutôt que de lui prêter une pensée issue de l'arbitraire". A ma connaissance, cet enseignement n'a jamais été rapporté.

La doctrine ne peut davantage se rallier sans réserve à la doctrine du sens clair. Le professeur PAUL DELNOY, dans son enseignement, la condamne sans appel; il la considère "impraticable" et "absurde"²⁷³! Le professeur XAVIER DIJON, évoquant un cas particulièrement parlant lié aux conséquences civiles de l'épuration dans les cantons de l'Est après la seconde guerre mondiale²⁷⁴, nuance en y voyant plutôt un mécanisme permettant au juge de dire le droit tel qu'il voudrait qu'il soit. Constatant que "dans les termes de l'intellectuel - le langage dit le réel et - dans ceux de l'homme de la rue - un chat est un chat"²⁷⁵, il fait observer que, si "le réalisme du langage donne au juge la possibilité d'arrêter d'une manière plausible la succession des interprétations, il n'élimine pas pour autant les caractéristiques originales de la méthode du droit. Car le juriste lit moins le texte pour dire ce qui est que ce qui doit être. Lors donc que le 'sens clair' d'un texte contredit la sécurité, l'équité ou le bien commun qu'il veut, le juge affirme l'obscurité du texte afin de l'éclairer d'une manière plus convenable. Dans cette perspective, le 'sens clair', donnée indispensable du repos du langage humain, se situe, ici encore, au départ - mais non au terme - de la

²⁷² Cass. 9 février 1925, *Bull. et Pas.*, I, 143.

²⁷³ P. DELNOY, *op. cit.*, n° 20 et 21, pp. 85 à 94.

²⁷⁴ "Les lois relatives à la réparation des dommages de guerre aux biens privés, coordonnées le 30 janvier 1954 excluent du bénéfice de cette réparation les personnes qui ne méritent guère les égards de la Nation, du fait de leur inscription définitive sur la liste d'épuration civique dressée par les auditeurs militaires. Vingt ans plus tard, le législateur apporte un correctif à cette sévérité en admettant que les citoyens établis dans les cantons annexés par le IIIème Reich se soient montrés forcément moins patriotes que les autres Belges habitant le reste du territoire seulement occupé - et non annexé - par l'Allemagne. Une loi du 21 novembre 1974 (loi du 21 novembre 1974 modifiant la législation relative aux dommages de guerre aux biens privés et la loi du 15 mars 1954 relative aux pensions de dédommagement des victimes civiles de la guerre 1940-1945 et de leurs ayants droit, *MB* 31 décembre 1974) énonce ainsi que l'exclusion prévue par les lois de 1954 "ne s'applique pas aux personnes qui, pendant la guerre 1940-1945, étaient effectivement établies" dans les cantons d'Eupen, Malmédy, St-Vith (et une vingtaine d'autres communes limitrophes). Dès lors, même s'il se trouve inscrit sur la liste d'épuration civique, un habitant des cantons de l'Est pourra bénéficier de la réparation des dommages que la guerre lui a fait subir. Ainsi dit la loi. Mais que penser d'un sujet qui, né dans le canton de Saint-Vith, passe ensuite les 15 ans qui précèdent la guerre dans la région de Liège, puis retourne à Saint-Vith en septembre 1944, soit quelques mois avant la fin de la guerre? Si son comportement incivique lui interdit selon les lois de 1954, l'accès à la réparation des dommages de guerre, pourra-t-il invoquer l'exception prévue par la loi de 1974? En s'appuyant sur les travaux préparatoires de la loi de 1974, l'administration choisit la négative, estimant que l'intéressé ne remplit pas les conditions légales de l'exception puisqu'il n'allègue pas un séjour fixe et ininterrompu à Saint-Vith pendant toute la durée de la guerre - séjour au cours duquel il aurait subi contre son gré les effets du régime, allemand - mais seulement une habitation de quelques mois durant laquelle il n'est tombé qu'accidentellement sous le régime de l'annexion. Mais le Conseil d'Etat n'a pas admis cet ajout au texte légal: "il y a lieu, pour interpréter la loi, d'avoir égard avant tout à son texte qui, en l'espèce, est général" (Conseil d'Etat, 21 mars 1980, arrêt n° 20.206, R.A.C.E., 1980, p. 363). Pourvu que le requérant ait été "effectivement établi" sur le territoire des cantons annexés, ne fût-ce que quelques mois, il répond aux conditions clairement prescrites par la loi et ne peut donc être exclu, malgré son inscription sur la liste d'épuration civique, du bénéfice de la réparation des dommages que la guerre a causés à ses biens." (*o.c.*, n° 110 et 111, pp 36 à 37)

²⁷⁵ *O.c.*, n° 113, p. 38.

recherche qu'entame le juge pour appliquer, comme il se doit, la norme aux faits.”²⁷⁶

100. *Des directives régulatrices.*- Les directives régulatrices de la démarche d’interprétation sont nombreuses et variées; elles peuvent être catégorisées en trois ensembles de règles: (i) les méthodes d’interprétation, (ii) les principes d’interprétation et (iii) les étendues de l’interprétation.

(i) *Les méthodes.*- Communément on distingue la *méthode linguistique ou textuelle*, qui s’attache à l’analyse l’expression écrite de la norme, la *méthode contextuelle* (ou “systématique” ou “structuraliste”), qui dégage le sens de la norme à l’aide du contexte législatif, la *méthode historique* (ou “génétique”), qui privilégie le cadre historique dans lequel le texte à interpréter est né, la *méthode téléologique*, qui éclaire le texte par le but que le législateur poursuit à travers lui, et la méthode sociologique, qui lit le texte dans le cadre de tout ce qui fait l’état d’une société à un moment donné²⁷⁷. Chacune de ces méthodes a ses points forts et ses points faibles²⁷⁸.

(ii) *Les principes.*- Mais ce n’est pas tout; il y a aussi les *principes d’interprétation* qui sont censés limiter la liberté de l’interprète: la *rationalité du législateur* et les *principes dégagés par la doctrine ou la jurisprudence* (*Ubi lex non distinguit, non distinguere debemus*²⁷⁹; *Ubi cessat legis ratio, ibi cessat ejus dispositio*²⁸⁰; *Exceptio strictissimae interpretationis est*²⁸¹; *Favores ampliandi, odiosa sunt restringenda*²⁸²; *Interpretatio cessat in claris*)²⁸³

A propos du postulat de la rationalité du législateur²⁸⁴, la professeure Lauzière enseigne que “la présomption de la rationalité du législateur rejoint ce qu’il est convenu d’appeler la règle d’or énoncée par Lord WENSLEYDALE dans l’arrêt *Grey c. Pearson*, en 1857²⁸⁵. Selon la règle d’or, il faut éviter de donner à un texte de loi une interprétation qui aurait un résultat déraisonnable ou absurde. L’interprète doit demeurer fidèle à la lettre de la loi, c’est-à-dire au sens grammatical et ordinaire des mots, mais en permettant d’éviter les conséquences absurdes ou les incohérences d’une interprétation trop littérale: ‘*the grammatical and ordinary sense of the words is to be adhered to, unless that would lead to some absurdity, or some repugnance or inconsistency with the rest of the instrument*’²⁸⁶. Cela signifie que les tribunaux peuvent modifier le sens grammatical et ordinaire des mots pour éviter toute

²⁷⁶ *O.c.*, n° 114, p. 38.

²⁷⁷ Pour un examen à la fois synthétique et complet, v. P. DELNOY, *o. c.*, pp. 153 à 177.

²⁷⁸ *Ibid.*

²⁷⁹ Lorsque la loi ne fait pas de distinction, il ne faut pas en faire; v. Cass.25 juin 1982, *Bull. et Pas.*, I, 1267, et P. VAN OMMESLAGHE, *RCJB*, 1988, 167.

²⁸⁰ L’esprit de la loi fixe les limites de son champ d’application.

²⁸¹ L’exception est de stricte interprétation.

²⁸² Les dispositions qui créent des charges pour les particuliers doivent être interprétées strictement; celles qui leurs sont favorables doivent être interprétées largement; v. Cour d’Arbitrage, arrêt n° 107/2005, 22 juin 2005, *MB* 4 juillet 2004, p. 30621: “annule l’article 1^{er} du décret de la région Wallonne du 22 octobre 2003 modifiant les articles 48 et 54 du code des droits de succession en ce qu’il porte au-delà de 80 p.c. le taux des droits de succession”.

²⁸³ *Id.*, pp. 179 à 192.

²⁸⁴ Voyez aussi X. DIJON, *o. c.*, p. 69.

²⁸⁵ *Grey c. Pearson*, (1857) 10 *E.R.* 1216., cité par L. LAUZIÈRE, dans *L’interprétation des lois*, <http://www.redactionjuridique.chaire.ulaval.ca>.

²⁸⁶ *Id.*

absurdité ou incohérence dans l'application de la loi, mais uniquement dans cette mesure. Parce que l'on présume que le législateur est un être raisonnable, l'interprète doit préférer une interprétation qui évite un résultat déraisonnable, même si pour ce faire il doit s'écarter du texte de la loi. Le résultat ou l'effet déraisonnable est souvent associé aux conséquences choquantes ou inéquitables de l'application de la loi. L'interprète doit choisir, lorsque plusieurs interprétations sont possibles, celle qui évite ces conséquences. La présomption se présente aussi sous un autre aspect: on présume que le législateur est un être rationnel. Abordée ainsi, la présomption de la rationalité du législateur fait référence à la cohérence de la législation, vue comme un tout logique, harmonieux, ordonné, et invite l'interprète à choisir, lorsque plusieurs interprétations sont possibles, celle qui préserve le plus cette cohérence.”

(iii) *L'étendue*.- Si “l'interprétation consiste (...) à déterminer la compréhension des concepts utilisés par le législateur et associés par lui dans les règles qu'il a édictées”, alors “l'interprétation peut aboutir à donner à un concept et à une règle une extension plus ou moins grande ou, si l'on veut, plus ou moins restreinte”²⁸⁷. De la sorte se pose la question de l'étendue de l'interprétation: *stricte*, *extensive* ou *restrictive*.

Je m'appuierai ici largement sur les travaux et la nomenclature convaincante dégagée par le professeur DELNOY:

“- *L'interprétation stricte* constitue le point de référence permettant de définir les deux autres interprétations; c'est celle qui donne aux concepts l'extension qu'ils ont dans leur acception commune.

- *L'interprétation extensive* aboutit à accroître l'extension des concepts associés dans la règle, comparativement à celle qu'ils ont lorsqu'on les comprend strictement.

- *L'interprétation restrictive* est celle à la suite de laquelle moins de faits sont visés par la loi que lorsqu'elle est interprétée strictement.

Comme on sait que l'extension [d'une part] et la compréhension [d'autre part] d'un concept varient en sens inverse, l'extension d'un concept est d'autant plus restreinte que l'on accroît sa compréhension et *vice versa*”²⁸⁸.

c.- La Cour interprète et défend des valeurs

101. PORTALIS disait: “la science du législateur consiste à trouver, dans chaque matière, les principes les plus favorables au bien commun; la science du magistrat est de mettre ces principes en action, de les ramifier, de les étendre par une application sage et raisonnée aux hypothèses privées” (289) et “L'office de la loi est de fixer, par de grandes vues, les maximes générales du droit, d'établir des principes féconds en conséquence et non de descendre dans le détail..., c'est au magistrat, pénétré de l'esprit général des lois, à en diriger

²⁸⁷ *Id.*, n° 59, p. 195.

²⁸⁸ *Ibid.*

²⁸⁹ PORTALIS, Exposé préliminaire du Code civil, in LOCRE, éd. belge, p. 159, n° 17.

l'application...²⁹⁰.

Ainsi, dans le régime constitutionnel des démocraties de type occidental, il revient au juge, dans le cas individuel lui soumis, de dire le sens de la loi²⁹¹, car il n'est pas – et au demeurant il ne l'a jamais véritablement été – “que la bouche qui prononce les paroles de la loi”²⁹². Dans le Rapport 2006 de la Cour on peut lire qu'elle “veille(r) à l'évolution harmonieuse et équilibrée du droit grâce à des décisions qui peuvent à la fois promouvoir le progrès tout en posant des balises dans cette évolution. Il s'agit de la tâche de formation du droit”²⁹³.

Dans la quête susdite de la Cour de savoir ce qu'a voulu le législateur plutôt que ce qu'il a dit, elle défend des valeurs qui, telles quelles, ne sont pas nécessairement exprimées *expressis verbis* dans le texte de loi et dont le mutisme conduit, si l'application qui en est faite n'est que littérale, à dénaturer la règle qu'il contient et l'ordonnancement dans lequel elle s'insère et à la réalisation duquel elle participe.

C'est ce qu'illustre particulièrement “clairement”, me semble-t-il, la jurisprudence de la Cour dans des arrêts charnières, tels ceux sur la répétibilité des honoraires d'avocat et de conseil technique²⁹⁴ ou encore ceux sur la responsabilité de l'Etat du fait de ses pouvoirs exécutif, judiciaire ou législatif²⁹⁵. En fin de compte, par le recours à des constructions juridiques inédites, la Cour à chaque fois fait le choix d'étendre à de nouvelles applications une valeur séculaire – la réparation d'un dommage par celui qui l'a causé ou qui doit l'assumer – traduite dans des textes de droit parfaitement muets sur ces applications voire longtemps considérés comme étrangers à ces nouvelles applications. Par cette façon de procéder, la Cour, tout acquise à la thèse qu'“un système juridique ce n'est pas seulement un ensemble de règles, c'est un ensemble cohérent de règles”²⁹⁶, veillera, lorsqu'en matière civile le moyen du pourvoi le lui permet, à donner ou à garder à un régime juridique toute sa cohérence en intégrant, au besoin, dans celui-ci, le règlement, non encore formalisé par écrit, de nouvelles formes d'activités et d'actions humaines qui sont conditionnées par la modification des

²⁹⁰ PORTALIS, “Discours préliminaire”, La législation civile, commerciale et criminelle de la France, in LOCRE, t. I^{er}, Paris, 1827, n° 9, p. 258.

²⁹¹ V. art. 144 et 145 Constitution (94). Il appartient au seul pouvoir législatif, par voie de loi dite interprétative, d'interpréter la loi sur un plan général.

²⁹² MONTESQUIEU, *De l'esprit des lois*, Garnier – Flammarion, Paris, t. I, 1979, p. 301. Le juge, d'abord et jusqu'à la fin du XIX^e siècle, porte-parole d'une loi réputée être l'expression parfaite de la volonté du peuple, puis progressivement interprète de celle-là pour mieux dégager ce que celle-ci aurait voulu comme solution dans l'espèce à examiner, se voit maintenant reconnaître “un réel pouvoir normateur” (J. LENOBLE, “Crise du juge et transformation nécessaire du droit”, in *La crise du juge*, p. 141). Selon J. LENOBLE (*o.c.*) “le travail du juge n'est ni contraint par un conceptualisme rigide ni par un pur fonctionnalisme téléologique ou sociologique comme le pensaient maints réalistes ou partisans de l'Ecole du droit libre de la première moitié du XX^e siècle”.

²⁹³ Cass. Rapport 2006, p. 22.

²⁹⁴ Cass. 16 novembre 2006, RG C.05.0124.F et les conclusions du ministère public; *id.* (aud. plén.), 5 mai 2006, RG C.03.0068.F et les conclusions du ministère public; *id.*, 2 septembre 2004, RG C.01.0186.F et les conclusions du ministère public. Les arrêts de la Cour ont provoqué l'indispensable geste législatif qui a abouti à la loi du 21 avril 2007 relative à la répétibilité des honoraires et des frais d'avocat (*MB* 31 mai 2007); c'est dire combien l'audace d'interprétation de la Cour, en revisitant la théorie de la responsabilité et des mécanismes d'indemnisation bien connus et en bouleversant sa propre jurisprudence bien fixée, était en phase avec la sensibilité actuelle du monde juridique et politique sur cette question.

²⁹⁵ V. ci-avant, note n° 47.

²⁹⁶ CH. HUBERLANT, “Antinomies et recours aux principes généraux”, dans *Les antinomies en droit*, Bruylant, 1965, p. 211, cité par DUMON, *o. c.*, p. 34.

données économiques, sociales et morales et qui, sans conteste, relèvent du régime juridique en cause²⁹⁷.

Il ne fait de doute que la Cour, même là où le texte est perçu par une “majorité” comme “clair”, a le devoir, dès lors qu’elle constate que l’application textuelle conduirait à la violation de la règle qu’il contient et de l’ordonnancement que celle-ci protège, de donner à ce texte un contenu normatif conforme à la règle et à l’ordonnancement qu’elle matérialise²⁹⁸.

²⁹⁷ Peuvent également être cités à l’appui de ce souci et de la volonté de la Cour de trancher en droit, habitée de valeurs, deux autres arrêts. Le 7 mai 1999 (RG D.98.0013.N, n° 270, et les conclusions l’avocat général G. DUBRULLE) et le 3 janvier 2002 (RG D.00.0024.N, n° 6; pour les médecins, voir Cass. 2 mai 2002, RG D.01.0011.N, n° 267) la Cour, dans des affaires mettant en cause l’Ordre de Pharmaciens, remodèle en profondeur la conception qui jusqu’alors prévalait à l’égard de la nature de l’activité des membres dudit Ordre. Elle décide que même s’ils ne sont pas commerçants au sens de l’article 1^{er} du Code de commerce et même s’ils exercent une fonction sociale, les pharmaciens exercent une activité visant l’échange de biens ou de services; ils poursuivent de manière durable un but économique et sont, dès lors, des entreprises au sens de l’article 1^{er} de la loi du 5 août 1991. Ce faisant, la Cour a pris comme fondement de sa décision non seulement le droit européen de la concurrence mais aussi, de façon implicite mais certaine, sa propre acception, différente de celle du passé, de ce que sont les tâches d’une profession libérale de service de soins de santé dans une économie libéralisée. Le jugement de valeur semble patent. Pour un examen, v. H. NYSSENS, “Concurrence et ordres professionnels: les trompettes de Jéricho sonnent-elles?”, *TBH* 1999, pp. 475 et s.

²⁹⁸ A propos de notions juridiques si chargées de valeurs et de morales sociétales, n’est pas moins emblématique pour ce rôle d’interprète-formateur de droit réservé à la Cour de cassation, l’arrêt rendu par la Cour de cassation de France, le 13 mars 2007 (Recueil DALLOZ, 2007, n° 20, p. 1394; pour un extrait, v. également le site de la Cour de cassation de France, rubrique “jurisprudence”, sur l’exclusion au mariage des couples homosexuels; la première chambre civile de la Cour de cassation, statuant en formation plénière de 26 conseillers et conseillers référendaires, s’est prononcée, par l’arrêt précité, sur la régularité d’un mariage célébré entre deux personnes du même sexe. La Cour de cassation était saisie d’un pourvoi formé contre un arrêt ayant confirmé un jugement de première instance annulant un acte de mariage célébré entre deux personnes du même sexe. Le commentaire de presse que le service de documentation de la Cour a publié avec l’extrait de l’arrêt résume la décision comme suit: “*La Cour de cassation a jugé qu’en l’état de la loi française actuelle, le mariage n’est possible qu’entre un homme et une femme. Elle a également examiné la compatibilité de cette norme avec la Convention européenne de sauvegarde des droits de l’homme et des libertés fondamentales pour en déduire que la loi française n’en méconnaît pas les dispositions et notamment celles de l’article 8 garantissant le droit au respect de la vie privée et familiale, celles de l’article 12 consacrant le droit au mariage pour l’homme et la femme et celles de l’article 14 prohibant les discriminations notamment fondées sur le sexe. Elle a précisé également que la loi française n’est pas contraire à la Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne, celle-ci n’ayant pas, en toute hypothèse, force obligatoire en France. Dès lors que la loi française, telle qu’interprétée par la Cour de cassation, n’était pas contraire à la Convention européenne précitée et ne pouvait donc être écartée, la solution retenue s’imposait. Seule l’adoption d’une loi nouvelle par la représentation nationale pourrait faire évoluer cet état de droit*”. On peut lire sous la plume de H. FULCHIRON (“Un homme, une femme: La Cour de cassation rejette le mariage homosexuel”, *Rec. Dall., o. c.*, p. 1376) que, dans l’implicite de l’arrêt, il faut bien mesurer que, pour la Cour, “*il ne s’agissait pas d’une simple question d’interprétation, cette interprétation fût-elle créatrice, mais de la redéfinition d’une institution essentielle de notre droit*”. En effet, décider d’ouvrir le mariage aux couples homosexuels suppose que l’on change la conception même du mariage. Traditionnellement, le mariage a été conçu comme le cadre légal des relations entre l’homme et la femme, le cadre social de la procréation. En ce sens, il n’est pas, a-t-on dit, un simple accommodement en vue d’une vie à deux: il constitue l’acte fondateur d’une famille. Rien de tel avec le mariage homosexuel. Admettre une telle union suppose que l’on “découple”, dans un premier temps du moins, mariage et procréation. Le mariage se définirait alors comme une simple communauté de vie entre deux êtres, qui impose des devoirs et ouvre des droits. Ainsi, la proposition de loi belge ouvrant le mariage aux personnes de même sexe affirmait-elle que: “*Dans les sociétés contemporaines, le mariage est vécu et ressenti comme une relation (formelle) entre deux personnes, ayant comme but principal la création d’une communauté de vie durable. Le mariage offre aux deux partenaires la possibilité d’affirmer au grand jour leur relation et les sentiments qu’ils ont l’un pour l’autre*”. S’impose ainsi une approche subjective du mariage, qui n’a plus rien à voir avec la conception institutionnelle traditionnelle: la dimension sociale s’efface, la dimension individuelle triomphe”. Cet auteur fait également écho au remarquable

Enfin, que dire de l'arrêt du 17 décembre 1998 de la Cour²⁹⁹, rendu en matière d'état des personnes, qui est aussi d'ordre public³⁰⁰, où elle décide que l'adultère peut être commis entre deux personnes du même sexe, ce à partir d'un texte – l'article 229 du Code civil – parfaitement muet sur la question. Pour rappel, constatant que l'article dispose que chaque époux pourra demander le divorce pour adultère de son conjoint, que la sanction de l'adultère résulte du devoir de fidélité entre époux prévu à l'article 213 du Code civil, que ce devoir de fidélité implique aussi que les époux aient des relations sexuelles entre eux, il en suit que

Rapport du conseiller à la Cour, G. PLUYETTE (publié dans le même numéro du Recueil, pp. 1389 et s.) qui, en sa qualité de rapporteur, circonscrit de façon exemplaire la mission de ses collègues comme suit:

“L'office du juge. Le pourvoi invite à s'interroger sur les limites du pouvoir d'interprétation de la loi qui se trouve conféré au juge et sur l'existence d'un pouvoir créateur conféré à la Cour de cassation. La méthode exégétique amène à s'en tenir au sens que le législateur a entendu attribuer au texte, tandis que la méthode téléologique conduit à rechercher la finalité de la règle et plus encore son but social. La méthode de la libre recherche scientifique, proposée par Gény, invite à s'abstraire du “fétichisme” de la loi écrite et codifiée notamment lorsque survient une question toute nouvelle. Il doit également être souligné que l'exercice même de son pouvoir d'interprétation de la loi ne saurait conduire la Cour de cassation à entendre trop restrictivement son office. Certes, fondamentalement, le rôle de la Cour de cassation demeure-t-il de contrôler l'application des lois par les tribunaux et, dans un propos tout à fait général, d'assurer une interprétation unique et uniforme de la loi sur tout le territoire.

Mais notre époque contemporaine ne permet plus d'appréhender en termes excessivement étroits les missions de la Cour de cassation, comme avait pu le souligner très récemment le Premier Président Guy Canivet: ‘Il y a une quinzaine d'années, le Professeur Bruno Oppetit (évoquait) le rôle créateur de la Cour de cassation [...]. Il n'était alors plus question de faire la preuve de l'influence de la jurisprudence mais de porter attention aux mécanismes mêmes par lesquels se manifeste sa créativité – interprétation extensive de la loi, participation à son élaboration, mise en œuvre de normes supérieures. Selon qu'il s'agit d'interpréter la loi ou de contrôler la méthode de jugement, ces mécanismes qui relèvent tout autant de la régulation jurisprudentielle que de la régulation juridictionnelle préfigurent à partir de ses missions traditionnelles - normatives et disciplinaires – un rôle modifié de la Cour, une autre image d'elle-même, un rapport différent avec l'institution judiciaire, un changement de posture à l'égard de la loi et des autres pouvoirs’. A cet égard, une mission créatrice de la Cour de cassation ne saurait être déniée, et ce, en particulier, lorsque la Haute juridiction se trouve interrogée sur des questions de droit nouvelles dont le législateur n'a pu – ou su – se saisir lui-même en premier lieu. Il doit donc être souligné qu'est entière la liberté de décision de la Cour de cassation au regard de la question de principe soulevée par le pourvoi, et ce, en pleine considération de ses pouvoirs reconnus au seul législateur pour modifier la loi lorsqu'il estime que les conditions juridiques, sociales et humaines ont changé.

Les questions à résoudre. La Chambre devra s'interroger sur les points suivants: quelle est la définition du mariage en droit positif français applicable? Est-elle ou non limitée à l'union de même sexe? Le code civil donne-t-il, à lui seul, une définition? Si elle n'est pas donnée explicitement, la conception historique, anthropologique, religieuse, juridique et sociale du mariage, en tant qu'union de personnes de sexe différent, est-elle toujours partagée? Quelle est la place du mariage civil dans la société actuelle? Le mariage n'est-il qu'une communauté de vie voulue dans une durée ou est-il encore davantage: une union destinée aussi à fonder une famille, élément de structure de la société? L'application des principes de la Cour européenne sont-ils de nature à faire reconnaître juridiquement la validité du mariage de personnes de même sexe? Sinon, y-t-il discrimination ou une différence de statut justifiée par un but légitime, fondée sur des considérations d'intérêt général? Cette différence répond-elle à un rapport de proportionnalité entre le but recherché et les moyens employés? Ce sont les rôles respectifs du juge et du législateur dans l'élaboration de la loi qui se trouvent en question, à travers l'interprétation de la définition du mariage”.

En fin de compte, la Cour de cassation de France a fait un double choix de valeurs: sur le fond et sur la forme: sur le fond, elle maintient la définition classique que le Code Napoléon donne du mariage en tant que cadre légal de l'union d'une femme et d'un homme en vue de fonder une famille et, sur le procédé d'évolution du droit, elle laisse ainsi au législateur le soin de redéfinir l'institution du mariage, estimant sans doute que ce n'est pas à elle qu'il revient de bouleverser l'ordre (“naturel”) des choses.

²⁹⁹ Cass. 17 décembre 1998, RG C.97.0259.N, *Pas.* 1998, n° 527.

³⁰⁰ Ainsi que le rappellent les professeurs JEAN HAUSER et JEAN-JACQUES LEMOULAND (*Rép. dr. civ.*, Dalloz, V° Ordre public et bonnes mœurs, n° 90, mars 2004) “le droit des personnes est un domaine privilégié d'intervention de l'ordre public. Ici plus qu'ailleurs, l'ordre public est la règle. Il préserve la liberté et l'intégrité des personnes. Il fixe également les contours de leur condition juridique”.

l'adultère au sens de l'article 229 du Code civil ne requiert pas nécessairement que la personne mariée ait une union sexuelle avec une personne du sexe opposé qui n'est pas son conjoint. Par conséquent, l'adultère entre personnes du même sexe étant possible, il peut être établi en application de l'article 1016*bis* du Code judiciaire!³⁰¹

2.- L'interprétation du droit fiscal

a.- Le postulat de l'interprétation "stricte" du droit fiscal - Comparaison avec le droit pénal

102. *L'interprétation stricte du droit pénal - Portée.*- C'est dans l'étendue de l'interprétation selon la nomenclature retenue par P. DELNOY que je voudrais, à l'instar de ce très éminent auteur, revenir quelques instants sur un malentendu, si tant est qu'il en soit bien un, et le corriger, à savoir qu'il y aurait des textes qui ne pourraient être interprétés qu'exclusivement de manière extensive, stricte ou restrictive.

Dès lors que, "si interpréter un texte c'est expliciter la volonté du législateur, il faut ni plus ni moins donner aux concepts l'extension que le législateur a voulu leur donner. C'est pourquoi il est faux de dire, comme certains le font, que les lois pénales sont d'interprétation restrictive"³⁰².

Les raisons qui militent en faveur de cette correction de la doctrine de l'interprétation "stricte" ou "restrictive" du droit pénal sont les suivantes: "d'abord, dans le cas où le législateur pénal a employé des concepts larges, il n'y a pas de raison de restreindre leur extension. Ensuite, lorsque le législateur a employé des vocables dans un sens strict, il n'y a pas lieu de restreindre celui-ci plus encore que ne l'a voulu le législateur. Enfin, les lois pénales favorables à un prévenu doivent être interprétées extensivement"³⁰³. Il en résulte, poursuit le professeur DELNOY, que l'interprétation extensive, au sens entendu ci-dessus, n'est pas nécessairement exclue en droit pénal; et de signaler que notre Cour elle-même a considéré qu'"il est permis au juge répressif d'appliquer la loi pénale à des faits que le législateur était dans l'impossibilité absolue de pressentir à l'époque de la promulgation de la disposition légale, à la double condition que la volonté du législateur d'ériger des faits de cette nature en infraction soit certaine et que ces faits puissent être compris dans la définition légale de l'infraction"³⁰⁴.

103. M. DELNOY n'est pas seul à relativiser les exigences d'interprétation posées en cas de lecture du droit pénal censé être d'interprétation restrictive. Partagent cette approche, les professeurs TULKENS et VAN DE KERCHOVE, qui, adoptant comme point de départ les principes proposés par le Commissaire royal R. LEGROS dans l'article 45 de son Avant-projet de Code pénal, enseignent que si "le principe général est que 'le droit pénal est d'interprétation strict' et son corollaire que 'l'extension de la loi par analogie est interdite'", ce principe connaît des tempéraments, et non des moindres.

³⁰¹ CQFD!

³⁰² *Id.*, n° 60 et s. pp. 197 et s.

³⁰³ *Ibid.*

³⁰⁴ Cass. 25 janvier 1956, *Bull. et Pas.*, I, 534.

D'abord, "l'interprétation stricte n'est pas synonyme d'interprétation exégétique, mais doit s'entendre 'par rapport à la volonté du législateur, raisonnablement compris'; ensuite, "l'interprétation stricte ne concerne que les dispositions défavorables au prévenu, et non celles qui lui sont favorables, celles-ci pouvant être au contraire étendues, même par voie d'analogie"; de plus, "le doute sur le sens de la loi ne profite pas nécessairement au prévenu, mais doit amener le juge à rechercher le sens qu'il 'convient' d'attribuer au texte"; enfin, les concepts de droit pénal doivent, sauf indications contraires, être pris dans leur sens courant et non dans leur sens technique"³⁰⁵.

Tout aussi édifiant est le constat, fait par ces auteurs, que le corollaire suivant lequel "l'extension de la loi par analogie est interdite" n'est pas aussi de marbre qu'il y paraît. S'appuyant sur les travaux du professeur FORIERS³⁰⁶, et définissant l'interprétation analogique comme "le procédé par excellence d'interprétation extensive d'une règle", consistant à "étendre la solution que la règle consacre à propos d'une situation qu'elle vise à une situation qu'elle ne vise pas, mais qui présente une similitude fondamentale avec elle"³⁰⁷, Madame TULKENS et Monsieur VAN DE KERCHOVE s'emploient avec succès à démontrer que la pratique a considérablement affaibli la portée de l'interdit. A commencer par la Cour, qui, observent les auteurs sur la base d'une jurisprudence fournie citée par eux, "s'est efforcée d'établir une distinction nette entre l'interprétation "analogique" de la loi pénale, comprise comme la création d'une règle nouvelle fondée sur une similitude essentielle entre des faits non prévus par la loi et d'autres que la loi a expressément visés, et son interprétation "évolutive", comprise comme l'application de la règle ancienne à des faits que le législateur était dans l'impossibilité absolue de pressentir. Si la première forme d'interprétation est condamnée, la seconde est au contraire admise à certaines conditions. Ces conditions sont "que la volonté du législateur d'ériger des faits de cette nature soit certaine et que ces faits puissent être compris dans la définition légale de l'infraction". Le respect de cette double condition permettrait donc, selon la Cour, de ne pas tomber sous le coup de l'interdiction de l'interprétation analogique de la loi pénale". A l'issue de leur examen de la jurisprudence de la Cour ils se demandent toutefois si la Cour a bien satisfait strictement au double critère posé par elle ou si, "de manière inavouée, l'on n'a pas en réalité consacré une véritable interprétation analogique de la loi pénale. Quoi qu'il en soit, il est certain, qu'on est loin de consacrer une interprétation restrictive de celle-ci"³⁰⁸! Enfin, ils concluent par la considération qu'il semble manifeste que, la plupart du temps, l'interprétation "évolutive" de la loi pénale repose en réalité sur une application analogique de celle-ci³⁰⁹.

³⁰⁵ F. TULKENS et M. VAN DE KERCHOVE, Introduction au droit pénal, Kluwer, 1999, p. 226.

³⁰⁶ P. FORIERS, "L'interprétation par analogie en droit belge", dans *La pensée juridique de Paul Foriers*, vol. II Bruxelles, Bruylant. 1982, pp. 813 et s.

³⁰⁷ A ce sujet, cf. notamment B. FRYDMAN, "Les formes de l'analogie". R.R.J..

³⁰⁸ F. TULKENS et M. VAN DE KERCHOVE, *o. c.*.

³⁰⁹ *Ibid.*

³⁰⁹ A l'appui de cette conclusions est commenté un arrêt de la Cour du 11 février 1987: "Dans cet arrêt, en effet, la Cour décida, pour la première fois, que les articles 418 et 419 du Code pénal permettent de réprimer pour homicide involontaire le médecin ou la sage-femme qui, par défaut de prévoyance ou de précaution, cause, pendant l'accouchement, la mort d'un enfant en train de naître. Or, mis à part l'argument tiré de l'autonomie conceptuelle du droit pénal, que nous avons déjà évoqué précédemment, l'une des raisons essentielles invoquées à l'appui de cette solution réside dans le fait que, "si la loi pénale accorde sa protection à l'enfant en train de

104. *La parenté dans l'interprétation du droit pénal et du droit fiscal (1).*- Ce qui vient d'être dit à propos de l'interprétation de la loi pénale vaut aussi *mutatis mutandis*, pour le droit fiscal. Tous deux sont un corpus de normes élevées au rang de statut d'ordre public, où le principe constitutionnel de légalité règne en maître incontesté.

Pour le droit pénal, l'expression la plus accomplie de cette exigence se trouve dans les principes généraux du droit que sont "*nullum crimen sine lege*" (pas d'infraction sans loi) et "*nulla poena sine lege*" (pas de peine sans loi), reprise à l'article 7.1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, qui dispose que "nul ne peut être condamné pour une action ou une omission qui, au moment où elle a été commise, ne constituait pas une infraction d'après le droit national ou international"³¹⁰.

Quant au droit fiscal, il y a les articles 170 (légalité de l'établissement de l'impôt) et 172 (légalité de l'exemption ou de la modération d'impôt)³¹¹ de la Constitution

Et de l'un comme de l'autre l'on dit qu'ils sont de "stricte interprétation".

105. Non sans surprise l'on relève que, somme toute, le droit fiscal, pas moins que le droit pénal, voit son interprétation "stricte" voire "restrictive" être émoussée par divers procédés similaires à ceux rappelés ci-dessus.

Tiberghien considère que, si l'interprétation de la loi fiscale est guidée par le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt, elle est pour le surplus soumise aux méthodes usuelles d'interprétation des lois. Cet auteur énonce quatre préceptes majeurs, que pour la commodité je reproduis ci-après³¹²:

"- *L'interprétation littérale*

Une loi fiscale n'a pas d'autre portée que ce qu'elle prévoit. Il faut donner aux mots leur sens usuel et leur fonction grammaticale. Dans une matière technique, les mots ont le sens qu'ils reçoivent usuellement dans cette matière. De nombreux termes utilisés en matière

naître, bien qu'il n'ait pas encore vécu de la vie extra-utérine, contre tout acte volontaire entraînant sa mort en le considérant comme une personne (art. 396 du Code pénal relatif à l'infanticide), la *même protection* doit lui être reconnue contre tout acte involontaire qui lui cause indirectement ce même *mal*. S'il est vraisemblable que la Cour se soit ainsi adaptée au" souhait formulé, *de lege ferenda*, par certains auteurs de voir la protection de la vie prénatale renforcée (F. KEFER, "La protection pénale de l'enfant à naître", observations sous Cass. 11 février 1987, *JT* 1987. p. 744. A ce sujet. v. également CH. HENNAU-HUMBLET, note sous Cass. 11 février 1987, *Rev. dr. pén. crim.*, 1987, pp. 828 et s.), il paraît certain que, ce faisant, elle "raisonne ... par analogie, en faisant de l'article 396 la référence du système de protection de la personne humaine"³¹¹, et efface ainsi toute frontière entre interprétation évolutive et analogique" (*o. c.*).

³¹⁰ Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, *MB* 19 août 1955, *err.*, *MB* 29 juin 1961. Pour les crimes contre l'humanité, la Convention dispose toutefois que "Le présent article ne portera pas atteinte au jugement et à la punition d'une personne coupable d'une action ou d'une omission qui, au moment où elle a été commise, était criminelle d'après les principes généraux de droit reconnus par les nations civilisées." (art. 7.2).

³¹¹ Pour un revue de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle relative au principe de légalité fiscale, v. H. BORTELS et J. THEUNIS, "*Het fiscale legaliteitsbeginsel in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof (2005-2015)*", *TFR*, 2016, pp. 418 à 437.

³¹² TIBERGHIE, Manuel de droit fiscal, 2013-2014, Wolters Kluwer Belgium SA, 2014, pp. 30 à 32. Je renvoie le lecteur intéressé à l'ouvrage dont extrait pour s'assurer des arrêts de la Cour que les auteurs citent à l'appui des règles qu'ils énoncent.

d'imposition des bénéficiaires d'entreprises sont communs à la législation comptable. On donne aux mots la signification qu'ils ont dans leur contexte.

Si les dispositions légales en matière d'impôts sont de stricte interprétation, ces dispositions doivent néanmoins être interprétées en tenant compte de la signification qui résulte de l'ensemble des dispositions la loi qui les contient.

Un texte ambigu dans une langue nationale peut être clair dans l'autre langue nationale. En cas de doute sur la signification d'un texte, il est préférable de l'examiner dans l'autre langue nationale.

Si le texte est clair, il ne faut pas lui chercher une autre signification, ni le compléter. Le texte clair doit primer la volonté du législateur même s'il ressort des travaux préparatoires que le texte ne reproduit pas exactement son intention.

- *L'intention du législateur*

Si le texte est ambigu, il faut rechercher l'intention du législateur. La meilleure source reflétant cette intention est probablement fournie par les travaux préparatoires de la loi à interpréter (ou le rapport au Roi précédant l'arrêté royal à interpréter). Lorsque la loi est une initiative du gouvernement, l'exposé des motifs de la loi reflétera l'intention du gouvernement, après les aménagements proposés par le Conseil d'Etat dont l'avis aura été demandé. Les rapports des commissions et les déclarations non contredites du ministre des Finances sont également des éléments précieux.

Dans certains cas, une mesure fiscale est introduite par un arrêté royal qui doit être confirmé par une loi. Les travaux préparatoires de la loi de confirmation fournissent alors des indications utiles pour comprendre l'intention du gouvernement. (...)

- *Le législateur ne peut pas avoir souhaité un texte contraire à la Constitution ou au bon sens*

Lorsque la loi est susceptible de plusieurs interprétations, il faut supposer que le législateur n'a pas voulu lui donner un sens contraire au bon sens (ou au sens indiqué par d'autres dispositions légales) ou à la Constitution.

Il n'est pas rare que la Cour constitutionnelle appréhende une disposition légale dans deux interprétations et décide que dans l'une de ces interprétations, elle est contraire à la Constitution et doit donc être écartée, tandis que dans l'autre interprétation, elle peut être appliquée.

- *Pas d'interprétation par analogie*

La portée des dispositions de lois relatives aux impôts ne peut être étendue par analogie. La loi fiscale est d'interprétation stricte, qu'elle soit favorable ou défavorable au contribuable, conformément au principe constitutionnel de la légalité de l'impôt. Il n'y a pas lieu de compléter une loi fiscale en l'interprétant.

- *In dubio contra fiscum*

‘Dans le doute, la loi doit être interprétée contre le fisc’. Cette règle ne s’applique que si la portée de la loi reste incertaine après que l’on ait épuisé les méthodes d’interprétation autorisées. L’adage n’a que cette portée. Lorsqu’il existe un doute sur les circonstances de fait dans lesquelles la loi fiscale doit être appliquée, il s’agit d’une question de preuve et non d’une question d’interprétation. L’adage ‘*in dubio contra fiscum*’ est étranger à cette question.

La doctrine relève que, suivant la jurisprudence de la C.E.D.H., une loi qui impose des obligations fiscales aux justiciables, mais qui est insuffisamment claire et prévisible dans son appréciation, porte atteinte au droit à la jouissance paisible de sa propriété (art. 1^{er} premier protocole additionnel C.E.D.H.), sauf si elle est interprétée à l’avantage du contribuable.

Le Service des décisions anticipées accorde également une grande importance à l’adage ‘*in dubio contra fiscum*’. Le président du service a ainsi déclaré en Commission des Finances: ‘Dans le doute, la décision est prise au profit du contribuable; il s’agit d’un principe général de droit appliqué par la plus haute cour’.

b.- Deux précisions critiques

106. Si je puis me rallier à la plupart de ces règles, il en deux qui appellent des observations critiques.

(i) De l’interprétation littérale et du texte clair

107. Quant au texte “clair”, nous avons vu précédemment que même là la démarche d’interprétation n’est pas absente et qu’une interprétation littérale ne résout pas tout, loin s’en faut. N’y change rien l’invocation quasi sacramentelle de l’obligation de l’interprétation dite “stricte” ou restrictive”

Cette situation est bien illustrée, me semble-t-il, par la discussion relative à l’imprécision de la notion de “fraude fiscale grave” utilisée aux articles 98 à 105 de la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable.

Pour rappel, l’ASBL “Ligue des Contribuables” avait en décembre 2013 saisie la Cour constitutionnelle d’un recours en annulation³¹³ du chapitre 8 (“Lutte contre la fraude”, articles 98 à 105) de la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable³¹⁴.

Le premier moyen était pris de la violation des articles 12 et 14 de la Constitution, de l’article 7.1 de la Convention européenne des droits de l’homme, et de l’article 15, paragraphe 1, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

La critique centrale était qu’ ”en ce qu’ils font référence à la “fraude fiscale grave”, les

³¹³ C. const., arrêt n° 13/2015 du 5 février 2015.

³¹⁴ MB 28 juin 2013.

articles 98 à 105 de la loi du 17 juin 2013 ne satisfont pas aux exigences de précision et de prévisibilité découlant du principe de la légalité en matière pénale”.

A l'appui de cette critique, L'ASBL “Ligue des Contribuables” faisait valoir que:

“- en dépit de la suggestion de la section de législation du Conseil d'Etat, la loi ne mentionne aucun élément susceptible de définir la gravité visée par les dispositions attaquées.

- les travaux préparatoires des dispositions attaquées ne permettent pas de préciser davantage le sens du mot “grave”. Elle considère même que ces travaux ne font qu'augmenter l'imprécision du concept”. Elle développe cette critique dans une série d'observations subséquentes.

Il ressort des développements du premier moyen que “la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité du mot “grave” utilisé par huit dispositions législatives³¹⁵, modifiées par les articles 98 à 105 de la loi du 17 juin 2013, avec les articles 12, alinéa 2, et 14 de la Constitution, combinés avec l'article 7.1 de la Convention européenne des droits de 19 l'homme et avec l'article 15, paragraphe 1, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques”.

Autrement dit, la compréhension du mot “grave” est inversement proportionnelle à la connaissance de ce que cette notion légale recouvre.

Or, ce “clair-obscur” s'installe non seulement dans le droit fiscal matériel mais aussi en droit fiscal pénal, pourtant le summum de l'ordre public fiscal, car il s'agit ni plus ni moins de déterminer si la fraude fiscale telle qu'elle justifie l'alourdissement des peines spécialement prévues par le législateur pour ce cas de figure.

108. Le Conseil des ministres avait défendu l'emploi de la notion en argumentant, en substance, par un revoie:

- “aux ‘indicateurs’ de l'arrêté royal du 3 juin 2007 ‘portant exécution de l'article 28 de la loi du 11 janvier 1993 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme’, ainsi qu'à des infractions évoquées dans l'exposé des motifs du projet de loi à l'origine des dispositions attaquées, telles que les infractions graves liées à l'importation ou à la production clandestine de biens soumis aux accises”;

- “aux arrêts n^{os} 10/2008 et 102/2008 de la cour constitutionnelle, où celle-ci a déjà estimé que la notion de “fraude fiscale grave et organisée” utilisée par la loi du 11 janvier 1993 était suffisamment précise en soi”;

³¹⁵ Le mot “grave” est utilisé par l'article 449, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, par l'article 73, alinéa 2, de la loi du 3 juillet 1969 créant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, par l'article 207, alinéa 2, du Code des droits et taxes divers, par l'article 220, § 2, de la loi générale sur les douanes et accises, par l'article 45, alinéa 3, deuxième phrase, de la loi du 20 du 22 décembre 2009, par l'article 27, alinéa 4, de la loi du 7 janvier 1998, par l'article 13, alinéa 6, de la loi du 3 avril 1997 et par l'article 436, alinéa 5, de de la loi-programme du 27 décembre 2004.

- à “une série d’autres arrêts dans lesquels, à une exception près, la Cour a jugé que l’utilisation de mots tels que ‘grave’, ‘gravement’ ou ‘anormal’ n’était pas de nature à rendre les incriminations concernées imprévisibles”.

109. La Cour constitutionnelle décide que “par l’emploi du mot ‘grave’, les dispositions attaquées sont compatibles avec l’article 12, alinéa 2, de la Constitution, lu en combinaison avec l’article 7.1 de la Convention européenne des droits de l’homme et avec l’article 15, paragraphe 1, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.” et déclare ce moyen non fondé.

La Cour construit son raisonnement en trois étapes.

α. D’abord elle va situer le contexte juridique du mot “grave”, dont l’indétermination est critiquée, et circonscrire les exigences qui en découlent quant au libellé du concept utilisé par le législateur.

Ainsi la Cour constitutionnelle considère que:

- “le mot ‘grave’ utilisé par les huit dispositions législatives précitées relève du champ d’application de l’article 12, alinéa 2, de la Constitution. Les dispositions attaquées ont plus particulièrement pour effet que des poursuites déjà autorisées par des dispositions qu’elles modifient, peuvent conduire à une aggravation de la peine lorsque la fraude fiscale visée par ces poursuites est grave.”;

- qu’en attribuant au pouvoir législatif la compétence de déterminer dans quels cas des poursuites pénales sont possibles, l’article 12, alinéa 2, de la Constitution garantit à tout citoyen qu’aucun comportement ne sera punissable qu’en vertu de règles adoptées par une assemblée délibérante, démocratiquement élue.

- qu’en outre, le principe de légalité en matière pénale (...) doit être formulée en des termes qui permettent à chacun de savoir, au moment où il adopte un comportement, si celui-ci est ou non punissable. Il exige que le législateur indique, en des termes suffisamment précis, clairs et offrant la sécurité juridique, quels faits sont sanctionnés, afin, d’une part, que celui qui adopte un comportement puisse évaluer préalablement, de manière satisfaisante, quelle sera la conséquence pénale de ce comportement et afin, d’autre part, que ne soit pas laissé au juge un trop grand pouvoir d’appréciation.

- toutefois, le principe de légalité en matière pénale n’empêche pas que la loi attribue un pouvoir d’appréciation au juge. Il faut en effet tenir compte du caractère de généralité des lois, de la diversité des situations auxquelles elles s’appliquent et de l’évolution des comportements qu’elles répriment.

β. Ensuite la Cour constitutionnelle s’attache à préciser quand une infraction est “clairement” définie par la loi.

Tel est le cas, dit-elle, “lorsque le justiciable peut savoir, à partir du libellé de la disposition pertinente et, au besoin, à l’aide de son interprétation par les juridictions, quels actes et

omissions engagent sa responsabilité pénale.

Ce n'est qu'en examinant une disposition pénale spécifique qu'il est possible de déterminer, en tenant compte des éléments propres aux infractions qu'elle entend réprimer, si les termes généraux utilisés par le législateur sont à ce point vagues qu'ils méconnaîtraient le principe de légalité en matière pénale".

Et elle va s'attaquer à cet examen en considérant que:

- les dispositions attaquées ont pour but de suivre l'une des recommandations formulées à l'issue de l'"enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale" (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2756/001 et 2757/001, p. 60; *ibid.*, DOC 53-2756/005, pp. 6 et 65; *Doc. parl.*, Sénat, 2012-2013, n° 5-2095/3, p. 5). La commission de la Chambre des représentants ayant mené cette enquête recommandait d'"instaurer un alourdissement de la peine pour 'fraude fiscale grave et organisée'" (*Doc. parl.*, Chambre, 2008-2009, DOC 52-0034/004, p. 251).

- dans ce contexte, "la lutte contre la fraude fiscale constitue incontestablement un des principaux objectifs sociaux des sociétés occidentales modernes". Elle est "en outre essentielle à la sauvegarde des intérêts individuels particuliers et économiques" et constitue "un moyen par excellence de faire baisser la pression fiscale et parafiscale, et d'oxygéner ainsi l'économie" (*ibid.*, p. 9).

- toute fraude fiscale et – par extension – tout comportement punissable présentent assurément un degré déterminé de gravité, sans quoi le législateur ne réprimerait pas ce comportement par des peines. Il n'en reste pas moins que ce comportement punissable peut présenter des degrés de gravité divers que le législateur peut réprimer en conséquence par des peines proportionnées.

- ainsi que le souligne la section de législation du Conseil d'Etat, le mot "grave" introduit un "élément d'imprévisibilité" dans la législation (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2756/001 et 2757/001, p. 167).

- les dispositions attaquées ne créent toutefois pas une incrimination nouvelle, ainsi qu'il a déjà été observé en B.14. Elles prévoient une aggravation de la peine lorsque le comportement, dont le caractère punissable est déjà établi, peut être qualifié de "grave". En outre, seule la durée maximale de la peine d'emprisonnement peut être augmentée jusqu'à cinq ans. Les dispositions attaquées n'affectent pas la durée minimale de la peine d'emprisonnement, ni les montants des amendes.

- même si elles laissent au juge un large pouvoir d'appréciation, les dispositions attaquées ne lui confèrent pas un pouvoir autonome d'incrimination qui empiéterait sur les compétences du législateur. En effet, le législateur peut, sans violer le principe de légalité, charger le juge d'apprécier le degré de gravité à partir duquel un comportement punissable conduit à une aggravation de la peine.

γ. A l'issu de ces diverses considérations différentes, la Cour constitutionnelle conclut:

“Compte tenu de la diversité des situations susceptibles de se présenter en pratique, le juge doit apprécier la gravité du comportement punissable, non pas en fonction de conceptions subjectives qui rendraient imprévisible l’application des dispositions attaquées, mais en prenant en considération des éléments objectifs et en tenant compte des circonstances propres à chaque affaire et de l’interprétation restrictive qui prévaut en droit pénal.

Les dispositions attaquées permettent dès lors à l’auteur d’une fraude fiscale de savoir de manière suffisante quelle sera la conséquence pénale de son comportement.”

110. En conclusion, c’est là, me paraît-il, plutôt une pétition de principe. Un auteur a écrit: “On ne peut que s’étonner de cette explication emberlificotée”³¹⁶ de ladite Cour. Il importe de relever que le Conseil d’Etat avait souligné dans son avis précité sur le projet de loi qu’il serait plus conforme au principe de légalité d’inscrire dans le texte légal les critères permettant de déterminer si les faits commis peuvent être perçus comme une fraude fiscale grave.

La Cour constitutionnelle paraît conditionner la connaissance suffisante que l’auteur de la fraude grave peut avoir des conséquences pénales de son comportement, par la circonstance que “le juge doit apprécier la gravité du comportement punissable, non pas en fonction de conceptions subjectives qui rendraient imprévisible l’application des dispositions attaquées, mais en prenant en considération des éléments objectifs et en tenant compte des circonstances propres à chaque affaire et de l’interprétation restrictive qui prévaut en droit pénal”! Et quels sont les critères objectifs qui prémuniront le juge du fond contre le subjectivisme de ses propres conceptions de ce qu’est une fraude fiscale “grave” et de ce qui n’en est pas une? N’est-ce pas là un bel exemple d’un concept “clair” - la “gravité” - qui en réalité n’en a que l’apparence, et où ce sera sans doute la Cour de cassation qui va devoir faire le travail que le législateur eut dû faire!

(ii) De l’interprétation par analogie

111. *Ensuite, pour ce qui est de l’interdit de* l’interprétation par analogie, il y a lieu d’admettre, comme l’ont démontré Madame TULKENS et Monsieur VAN DE KERCHOVE pour ce qui est de ce même interdit en droit pénal, que le droit fiscal étant de la même essence que le droit pénal, la démarche d’interprétation ne pourra, du moins en théorie, faire l’économie d’adaptations de la règle fiscale à un environnement qui a évolué.

Car, si, comme il est affirmé ci-dessus, les dispositions légales en matière d’impôts sont de “stricte” interprétation mais qu’elles doivent néanmoins être interprétées en tenant compte de la signification qui résulte de l’ensemble des dispositions de la loi qui les contient, alors c’est une vue de l’esprit que de croire, que dans cette opération de clarification, le juge fiscal ne donnerait pas aussi à la règle fiscale une dimension dynamique quand les circonstances en fait le commandent et en droit le permettent.

Je renvoie ici à un exemple déjà précédemment mentionné qui repose sur la règle que si les

³¹⁶ R. ALVAREZ CAMPA, “Fraude fiscale grave, organisée ou non - La Cour constitutionnelle donne son feu vert”, <http://www.wbcj.be/Publications/Fraude-fiscale-grave,-organisee-ou-non.aspx>.

dispositions qui créent des charges pour les particuliers doivent être interprétées strictement, celles qui leurs sont favorables doivent être interprétées largement. Et c'est sur ce fondement que la Cour constitutionnelle a annulé l'article 1^{er} du décret de la région Wallonne du 22 octobre 2003 modifiant les articles 48 et 54 du code des droits de succession en ce qu'il porte *au-delà de 80 p.c.* le taux des droits de succession³¹⁷.

c.- Quand la Cour change un paradigme

112. Je viens de rappeler que, tant pour les théoriciens du droit que dans la pratique juridictionnelle, affirmer qu'en matière d'impôts l'interprétation de la loi ne peut être que textuelle, "restrictive" et exclut les interprétations analogiques, téléologiques ou en équité³¹⁸, est avant tout un postulat qui ne se vérifie pas sans faille. En tout cas, dans l'ordre public fiscal l'indétermination ou la variabilité du sens de la norme, quoique refoulée par le positiviste pour qui "le droit tire sa raison de son énonciation même et non d'un quelconque ailleurs"³¹⁹, n'en réapparaît pas moins à l'une ou l'autre occasion.

Celles-ci sont pour l'analyste aussi parfois autant d'indices des difficultés qui peuvent exister en coulisses, entre les interprètes de la loi à propos de la lecture de la norme.

Parmi ces occasions, on trouve notamment les hypothèses de pacification judiciaire et les revirements de jurisprudence, qui ont alors tout d'un changement de paradigme³²⁰.

Par pacification judiciaire on pense évidemment à toutes ces situations où la jurisprudence des diverses cours d'appel du pays diverge et où la Cour est appelé à réaliser l'unité du droit, conformément à sa mission séculaire. Le phénomène est bien connu en matière fiscale, où les spécialistes accordent une grande attention aux spécificités des jurisprudences régionales. Ces spécificités trahissent la plupart du temps l'existence de conceptions différentes de l'ordre public en matière fiscale, c'est-à-dire de la manière dont doit se réaliser l'équilibre entre les intérêts du fisc et ceux du contribuable.

Le revirement de jurisprudence est d'une même nature. Il traduit lui aussi l'existence d'hésitations, quoique ces dernières se manifestent ici dans une configuration processuelle particulière. Il ne s'agit en effet plus d'hésitations concurrentes, mais d'une succession de points de vue.

113. La jurisprudence récente de la Cour en matière fiscale contient deux exemples d'un tel revirement sur lesquels je voudrais ici revenir. Tous deux ont trait à l'application d'une disposition légale *a priori* simple voire "claire" dans son libellé: l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui détermine les conditions dans lesquelles une dépense peut être qualifiée de professionnelle et être déduite des revenus bruts du contribuable.

³¹⁷ C.A., n° 107/2005, 22 juin 2005, MB 4 juillet 2004, p. 30621.

³¹⁸ M. DASSESSE et P. MINNE, *op. cit.*, p. 67; J. COUTURIER et B. PEETERS, *op. cit.*, p. 60, n° 27.

³¹⁹ X. DIJON, *op. cit.*, n° 465, p. 152.

³²⁰ L'on pourrait même parfois parler de changement de "*Weltanschauung*" au sens entendu par C.G. JUNG: "Avoir une conception du monde (*Weltanschauung*), c'est se former une image du monde et de soi-même, savoir ce qu'est le monde, savoir ce que l'on est. [...] Toute conception du monde a une singulière tendance à se considérer comme la vérité dernière sur l'univers, alors qu'elle n'est qu'un nom que nous donnons aux choses." (*L'Âme et la Vie*, Le Livre de poche, mars 2008, p. 300).

Il dispose:

“A titre de frais professionnels sont déductibles les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants ou, quand cela n'est pas possible, par tous autres moyens de preuve admis par le droit commun, sauf le serment.

Sont considérés comme ayant été faits ou supportés pendant la période imposable, les frais qui, pendant cette période, sont effectivement payés ou supportés ou qui ont acquis le caractère de dettes ou pertes certaines et liquides et sont comptabilisés comme telles”.

Le premier exemple jurisprudentiel concerne les conditions de déductibilité des remboursements de sommes détournées par un curateur de faillite malhonnête (i), le second la nécessité, pour une société, que les dépenses déduites présentent un lien avec son objet social (ii).

(i) *Le curateur de faillite indélicat*

114. Deux arrêts de la Cour ont été rendus sur cette question: le premier date du 14 décembre 2007³²¹, le second du 22 novembre 2013.³²² Ces deux arrêts concernent une même affaire, dans laquelle un avocat, curateur de faillite, s'était rendu coupable du détournement, sur une dizaine d'années, des intérêts provenant des comptes rubriqués des faillites dont il avait la gestion. Il avait pour ce faire recouru à des manœuvres doloires, tels que falsifications ou retraits d'extraits bancaires, affirmation de faux postes de frais et débours, augmentation artificielle des bases taxables, établissement de rapports de curatelle inexacts pour susciter la taxation de devoirs ordinaires ou extraordinaires inexistants ou artificiellement gonflés.

Les avoirs détournés avaient été taxés au titre de revenu professionnel des années au cours desquelles ils avaient été perçus.

Cependant, entre-temps, l'avocat indélicat avait été condamné à rembourser les sommes détournées et s'était partiellement exécuté. Il entendait cependant pouvoir déduire au titre de dépense professionnelle les remboursements effectués.

Un premier arrêt, rendu par la cour d'appel de Mons, lui avait donné raison. Cet arrêt fit l'objet d'un pourvoi et la Cour le cassa, sur conclusions conformes de son ministère public. Sur renvoi, la cour d'appel de Bruxelles dut se prononcer à son tour; ne se rangeant pas à l'enseignement de la Cour de cassation, elle adopta une solution similaire à celle de la cour d'appel de Mons, justifiant l'introduction d'un nouveau pourvoi par l'Etat belge. La Cour, cette fois en chambres réunies, examina à nouveau la question et, revenant sur la solution qu'elle avait consacrée dans son premier arrêt, rejeta le pourvoi, cette fois sur conclusions contraires de son ministère public, qui avait réitérer le point de vue adopté par la Cour et par

³²¹ Cass. 14 décembre 2007, RG F.05.0098.F, *Pas.* 2007, n° 635 et les conclusions du ministère public.

³²² Cass. 22 novembre 2013, RG F.10.0036.F, *Pas.* 2013, n° 629 et les conclusions du ministère public.

lui lors de l'examen du premier pourvoi.

115. Il n'est pas inutile, pour la bonne compréhension du propos, de reproduire le libellé des deux arrêts.

- Dans son *arrêt du 14 décembre 2007*, la Cour a considéré:

“Il résulte des articles 49, alinéa 1^{er}, et 53, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 que les dépenses peuvent être considérées comme des charges professionnelles lorsqu'elles sont inhérentes à l'exercice de la profession.

L'arrêt constate que le défendeur a illicitement détourné à son profit des sommes qu'il avait perçues en qualité de curateur de faillite.

En considérant que l'obtention de ces sommes n'a été rendue possible que grâce à l'activité professionnelle du défendeur et que son obligation de remboursement était également de nature professionnelle, l'arrêt ne justifie pas légalement sa décision que les remboursements constituent des frais professionnels déductibles et, partant, qu'il existe un double emploi justifiant un dégrèvement d'office.

Le moyen est fondé”.

- *L'arrêt du 22 novembre 2013* quant à lui décidé que:

“Il résulte des articles 49, alinéa 1^{er}, et 53, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 que les dépenses peuvent être considérées comme des charges professionnelles lorsqu'elles sont inhérentes à l'exercice de la profession.

L'arrêt attaqué constate que le défendeur, avocat, a été condamné pour des faits de détournements de fonds commis dans l'exercice de ses fonctions de curateur de faillite, que les sommes ainsi détournées ont fait l'objet de cotisations à l'impôt des personnes physiques pour les exercices d'imposition 1990 à 1993 et que le défendeur a effectué des remboursements importants pendant les années 1994 à 1997.

Il énonce que “les dépenses de remboursement sont dues en raison d'actes illicites commis dans l'exercice de l'activité professionnelle et, dès lors, nécessairement inhérentes aux opérations illicites qui ont produit les revenus [...] imposés au titre de revenus professionnels” et qu'il n'est “pas correct de dire que les dépenses de remboursement en question revêtent un caractère privé”.

Il considère que “c'est la perception des revenus illicites qui a par elle-même fait naître à charge du [défendeur] l'obligation de restituer, obligation résultant tant des articles 1382 et 1383 du Code civil [que], plus spécialement en ce qui concerne les malversations d'un curateur, de l'article 575, 4^o, du Code de commerce”, et que “cette dernière disposition légale établit notamment le lien requis avec l'activité professionnelle du curateur et rend le remboursement [...] finalement intimement et nécessairement lié à et, dès lors, [...] inhérent à cette activité professionnelle”.

Par ces considérations, l'arrêt attaqué justifie légalement sa décision que les remboursements litigieux constituent des frais professionnels déductibles fiscalement.

Le moyen ne peut être accueilli”.

116. Pour saisir au mieux la portée du problème juridique fiscal, il convient de se rappeler parmi les conditions contenues dans l'article 49, alinéa 1^{er}, C.I.R. 92 précité, et qui sont (alors) (i) une dépense faite durant la période imposable, (ii) en vue d'acquérir ou de conserver (iii) les revenus imposables, (iv) et justifiés, en règle, par des documents probants, c'étaient en l'espèce la deuxième et la troisième qui étaient en discussion.

Suivant l'enseignement de la Cour, alors d'actualité, il fallait entendre par dépense faite “en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables”, celle qui satisfaisait à deux exigences concurrentes, formant un ensemble: (a) elle devait avoir pour finalité, de par sa nature, l'acquisition ou la conservation des revenus professionnels et (b) elle devait avoir un lien de causalité nécessaire avec l'exercice de l'activité professionnelle.

C'est tout spécialement sur la seconde exigence que le débat va porter, dès lors que se posait la question de savoir si des sommes escroquées par un curateur de faillite indélicat et ensuite remboursée par lui avaient un lien de causalité nécessaire avec l'exercice de l'activité professionnelle de curateur.

117. La Cour, on vient de le voir, va, dans son premier arrêt dénier cette causalité et dans le second l'admettre. Les deux attendus clés apparaissent contraires:

- le premier arrêt énonce: “en considérant que l'obtention de ces sommes [escroquées] n'a été rendue possible que grâce à l'activité professionnelle du défendeur et que son obligation de remboursement était également de nature professionnelle, l'arrêt [attaqué] ne justifie pas légalement sa décision que les remboursements constituent des frais professionnels déductibles (...)”;

- le second arrêt énonce: “[l'arrêt attaqué] considère que ‘c'est la perception des revenus illicites qui a par elle-même fait naître à charge du [défendeur] l'obligation de restituer, obligation résultant tant des articles 1382 et 1383 du Code civil [que], plus spécialement en ce qui concerne les malversations d'un curateur, de l'article 575, 4^o, du Code de commerce’, et que ‘cette dernière disposition légale établit notamment le lien requis avec l'activité professionnelle du curateur et rend le remboursement [...] finalement intimement et nécessairement lié à et, dès lors, [...] inhérent à cette activité professionnelle’”, et “par ces considérations, l'arrêt attaqué justifie légalement sa décision que les remboursements litigieux constituent des frais professionnels déductibles fiscalement”.

Ainsi, dans un cas, la Cour décide que le juge d'appel, qui considère que l'obtention des sommes escroquées n'a été rendue possible que grâce à l'activité professionnelle du défendeur et que son obligation de remboursement était également de nature professionnelle, ne justifie pas légalement la déductibilité du remboursement litigieux à titre de frais professionnels, et dans l'autre cas, le juge d'appel, considérant que l'obligation de remboursement des sommes escroquées repose sur une disposition légale qui rend ce

remboursement inhérent à l'activité professionnelle, justifie légalement la déductibilité des remboursements à titre de frais professionnels.

Dans les deux cas, me paraît-il, le juge du fond autorise la déductibilité des remboursements à titre de frais professionnels au motif qu'ils sont inhérents à l'activité professionnelle mais le premier sera cassé et le second ne le sera pas.

118. L'on est tout naturellement tenté d'expliquer l'issue divergente des deux pourvois par des considérations puisant dans la technique juridique devant la Cour. Ainsi, par exemple, si les deux arrêts contiennent une même interprétation des règles régissant la déductibilité des dépenses professionnelles, le rejet du premier pourvoi, comme l'accueil du second, s'expliqueraient uniquement par le libellé de la motivation des arrêts attaqués. En d'autres termes, le vice ayant affecté l'arrêt de la cour d'appel de Mons ne découlerait pas de son interprétation inexacte des dispositions du Code des impôts sur les revenus, mais uniquement de la circonstance que les constatations faites par cette cour d'appel à l'appui de son raisonnement n'auraient pas été suffisamment pertinentes pour justifier l'application desdites dispositions. A l'inverse, l'arrêt de la cour d'appel de Bruxelles devrait d'avoir échappé à la cassation à la circonstance que sa motivation ne prêtait pas le flanc à la critique.

Cette analyse, empreinte d'une rationalité positiviste, est-elle objectivement la seule possible? Ou bien, à l'occasion d'un refus des juges du fond de se ranger à un enseignement de la Cour, s'exprime-t-il derrière ces décisions divergentes, de manière plus générale, au-delà du cas d'espèce, une différence de conceptions sur ce que le droit fiscal peut couvrir voire même sur le rôle qu'il doit jouer dans la société?

119. D'aucuns s'en défendront sûrement. Ainsi, discutant les propos d'un commentateur de l'arrêt du 14 décembre 2007 soutenant que la Cour avait accueilli le pourvoi de l'État belge "en raison du rôle moral que doit jouer le droit fiscal", un éminent magistrat honoraire de la Cour, qui avait présidé la formation de jugement qui rendit le premier arrêt, a écrit: "On cherche vainement quelque considération d'ordre moral dans l'arrêt. Ce n'est d'ailleurs pas le rôle de la Cour. En revanche, des considérations sur l'immoralité de l'attitude du curateur étaient soulignées dans les conclusions du ministère public. Mais la Cour ne les a pas reprises à son compte. Le commentateur a malencontreusement prêté à l'arrêt une appréciation qui était propre au ministère public".³²³

De la sorte, cet éminent auteur prête à la Cour prise en bloc une rationalité positiviste que ses membres se doivent traditionnellement d'affirmer. Pour autant, cette posture ne lie que ceux-ci et n'interdit nullement à la doctrine de tenter au-delà de la littéralité du texte de l'arrêt d'identifier et de discuter des orientations plus philosophiques ou politiques qui pourraient être sous-jacentes au choix d'une décision.

Au demeurant, la Cour elle-même semble parfois se départir de cette posture en reconnaissant, de manière plus ou moins ouverte, la nature politico-philosophique des choix interprétatifs qu'elle est amenée à faire. Que penser, en effet, de l'affirmation, qui figure dans

³²³ C. PARMENTIER, *Comprendre la technique de cassation*, Coll. *JLMB Opus*, Bruxelles, Larcier, 2011, p. 186.

le rapport annuel de la Cour de 2006, et déjà sollicitée ci-avant, selon laquelle la Cour doit “veille(r) à l'évolution harmonieuse et équilibrée du droit grâce à des décisions qui peuvent à la fois promouvoir le progrès tout en posant des balises dans cette évolution. Il s'agit de la tâche de formation du droit”³²⁴

120. Si l'on doit évidemment saluer la reconnaissance du rôle créateur de la Cour, telle qu'elle figure dans le Rapport annuel que l'on vient de citer, il n'en reste pas moins que, par son caractère général, cette reconnaissance laisse l'analyste sur sa faim. En effet, s'il est bien admis que des débats peuvent exister sur l'opportunité d'interpréter la loi dans tel ou tel sens, le contenu précis de ces débats est inaccessible au justiciable, restant protégé par le secret du délibéré même après que la décision ait été rendue. Le droit belge, par ailleurs, ne tolère pas les opinions dissidentes.³²⁵

Il est cependant un acteur du procès qui bénéficie, lui, d'une réelle marge de manœuvre. Le ministère public n'est en effet pas soumis aux mêmes contraintes que le juge et dispose, lorsqu'il rédige ses conclusions, d'une liberté de parole plus affirmée.

Les conclusions qui précèdent l'arrêt du 14 décembre 2007 l'illustrent d'ailleurs fort bien. Appelé à donner son avis sur le pourvoi de l'Etat belge soutenant que la cour d'appel de Mons a violé les articles 49 et 53 du Code des impôts sur les revenus en admettant la déduction des remboursements des fonds détournés, le ministère public a développé une analyse en deux parties.

La première, de nature positiviste, entend démontrer, à l'aune de la jurisprudence de la Cour, que les articles 49 et 53 précités s'opposent à la déduction des remboursements: “le libellé des textes légaux en cause et l'interprétation ainsi que l'application qui en est faite par la Cour conduit sur la base de leur rationalité technique à refuser la déductibilité litigieuse”³²⁶. Jusque-là, rien que de très classique.

La seconde partie, en sus, développe des considérations d'un autre ordre, puisque le ministère public s'y attache à justifier l'adéquation sociale et morale de la solution qu'il propose, d'abord commandée par les textes et la jurisprudence de la Cour. Ce qui déforce la démonstration positiviste du ministère public, est son relevé de jurisprudence, qu'il résume³²⁷

³²⁴ Cour de cassation, *Rapport annuel*, 2006, p. 22.

³²⁵ Du moins les opinions dissidentes officialisées.

³²⁶ Conclusions du ministère public, point 11, précédent Cass. 14 décembre 2007, RG F.05.0098.F, *Pas.* 2007, n° 635.

³²⁷ La jurisprudence de la Cour n'a au fil des ans pas été parfaitement rectiligne. Par arrêt du 10 janvier 1944 (Cass. 10 janvier 1944, *Bull. et Pas.*, 1944, I, 136), la Cour décide que la somme que la loi permet dans certains cas à l'inculpé de payer afin d'éteindre l'action publique ne peut être considérée comme une dépense professionnelle déductible. Pareillement, n'est pas une telle dépense, décide la Cour dans un arrêt du 4 décembre 1951 (Cass. 4 décembre 1951, *ibid.*, 1952, I, 177), l'exécution d'une peine que constitue la confiscation. De même, le 26 octobre 1954 (Cass. 26 octobre 1954, *ibid.*, 1955, I, 167) la Cour refuse le caractère de dépense professionnelle déductible à l'indemnité payée à l'Etat belge à titre de réparation pour le dommage subi par la Nation en raison d'une collaboration économique avec l'ennemi, par laquelle le contribuable redevable de la taxe professionnelle a été pénalement condamné. Par arrêts du 5 octobre 1954 (Cass. 5 octobre 1954, *ibid.*, 1955, I, 85) et 28 juin 1955 (Cass. 28 juin 1955, *ibid.*, 1172), la Cour décide que la dépense, qui est la sanction pénale d'une collaboration avec l'ennemi, à savoir l'acquisition du Trésor, en application de l'article 123ter du Code pénal, des sommes, biens ou avantages quelconques qui constituent le profit résultant de l'activité du coupable,

ne peut pas être déduite au titre de dépense professionnelle du montant brut des revenus indiqués à l'article 2^e, § 1^{er}, des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus. Une première nuance est apportée à cette règle par un arrêt du 8 octobre 1957 (Cass. 8 octobre 1957, *Bull. et Pas.*, 1958, I, 112), qui décide que l'arrêt attaqué, lequel n'admet pas comme charge déductible le montant des sommes payées par le contribuable au titre de dommages-intérêts en suite de sa condamnation à ceux-ci par la juridiction civile et par la juridiction pénale, en guise de réparation à des personnes empoisonnées par l'absorption de boissons qu'il avait fabriquées au moyen d'alcool méthylique, soumet la déduction à des conditions que la loi ne prévoit pas dès lors qu'il subordonne la déduction de ces paiements ayant une certaine relation avec la profession du demandeur à la condition qu'ils procèdent d'une exploitation normale et loyale de la profession et invoque le critère, de caractère absolu, que ces paiements ne trouvent pas leur cause dans la violation d'une loi d'ordre public. En conséquence, l'arrêt attaqué est cassé sur ce point (Sous la date du 18 mars 1976 le Bulletin mentionne un arrêt de la Cour dont n'est publié que le sommaire (*Bull. et Pas.*, 1976, I, 803). A défaut de pouvoir prendre connaissance de l'ensemble des éléments de la cause, la règle y énoncée n'est reprise ici que parce qu'une note dans le Bulletin renvoi à un autre arrêt de la Cour du 20 mars 1958 (*Bull. et Pas.*, 1958, I, 805), lequel est intégralement publié avec les conclusions du ministère public qui le précède. Ce dernier arrêt décide que l'arrêt attaqué pouvait décider qu'une convention ne révélant pas la situation réelle, le redevable pouvait faire la preuve qu'il avait, en réalité, reçu pour prix de la cession une somme supérieure à celle qui était indiquée dans ladite convention (*o.c.*, p. 809). La question qu'il importait de résoudre était de savoir si le redevable était recevable à opposer à l'administration une convention secrète, ou bien l'administration pouvait-elle, en se fondant sur l'article 1321 du Code civil, refusée d'avoir égard à cette convention pour ne connaître que la convention ostensible. Cette question se posait parce que l'administration, devant déterminer le montant des avoirs du redevable qui ne proviennent pas de revenus imposables, se voyait confrontée à son affirmation que pendant la période imposable il avait vendu certains biens — ce que l'administration reconnaissait — pour un prix bien supérieur, révélé par une convention secrète, à celui mentionné dans la convention ostensible dont l'administration se prévalait. Le ministère public faisait observer que "lorsque l'intérêt du Trésor pourra se fonder sur les principes d'ordre public des lois fiscales, l'administration pourra-t-elle et devra-t-elle même invoquer l'"acte secret", s'il traduit la situation réelle, celée par l'acte ostensible. Mais l'administration ne pourrait pas, en se fondant sur les dispositions du droit civil et spécialement sur l'article 1321 du Code civil, refuser d'avoir égard à la convention réelle, voilée par une convention ostensible — qui, elle, ne révèle pas la vérité" (avocat général DUMON, conclusions, *Bull.*, p. 807). Le résumé de l'arrêt précité du 18 mars 1976 énonce que "Les bénéfices résultant d'une activité professionnelle, quelle que soit sa nature et son objet, sont imposables, à titre de revenus professionnels, à charge des personnes qui les ont recueillis, même si ces personnes n'ont pu les recueillir qu'en exécution d'une convention entachée de nullité (Code des impôts sur le revenu, art. 20)".).

Quoiqu'un des sommaires précédant la publication d'un arrêt du 17 février 1959 (Cass. 17 février 1959, *o.c.*, 1959, I, 625) formule une règle ("*La circonstance qu'un paiement, fait par un contribuable, trouve sa cause dans la violation d'une loi d'ordre public n'exclut pas nécessairement la déduction de ce paiement, au titre de dépense ou de charge professionnelle, du montant des revenus professionnels, spécialement si cette violation consiste en une faute involontaire (Lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus, art. 26, §§ 1^{er} et 3, art. 30, al. 1^{er})*") proche de l'enseignement de l'arrêt précité du 8 octobre 1957, la Cour, en réalité, décida, conformément au sommaire suivant, que "*de la constatation que l'accident du roulage, dont un contribuable a été déclaré responsable, a été causé par l'imprudence commise par ce contribuable, huissier de son état, en traversant inconsidérément la chaussée dans l'intention de signifier un exploit dont il était porteur, le juge peut légalement déduire que le paiement effectué en réparation des conséquences de cette imprudence ne constitue pas une dépense déductible des revenus professionnels. (Lois relatives aux impôts sur les revenus, art. 26, §§ 1^{er} et 3 et art. 30, al. 14)*". L'on observera que si tant est que la Cour semble peut-être, le 8 octobre 1957, relativiser la règle du refus de la déductibilité énoncée le 8 octobre 1957, d'aucuns l'y ont vue introduire une distinction entre la violation d'une loi d'ordre public consistant en une faute involontaire, causant une dépense déductible, et la violation volontaire d'une telle, causant une dépense non déductible (G. STEFFENS, "Réflexions sur l'imposabilité des activités pénalement réprimées", in *JDF*, 1985, p. 259 et note 10). Le 31 mai 1960 (Cass. (chambres réunies), 31 mai 1960, *Bull. et Pas.*, 1960, I, 1127) les chambres réunies de la Cour connaissent du pourvoi dirigé contre un arrêt de la cour d'appel de Liège qui, en qualité de juge de renvoi, a connu du litige tranché par la Cour dans l'arrêt précité du 8 octobre 1957 (V. *supra*, n° 8). A l'inverse du moyen examiné dans l'arrêt du 8 septembre 1957, qui avait invoqué le grief, accueilli par la Cour, que l'arrêt attaqué rendu par la cour d'appel de Gand avait ajouté à l'article 26 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus des conditions que la loi ne prévoit pas, le moyen dirigé contre l'arrêt de la cour d'appel de Liège invoquait une application inexacte d'une des conditions légales de la déductibilité, étant le lien de nécessité entre les dépenses et la profession. La Cour, partant de ce que des constatations énoncées dans l'arrêt attaqué il ressort "*que la condamnation encourue par le demandeur a été la conséquence d'actes, accomplis sans doute par lui à l'occasion de son activité professionnelle, mais au mépris de la loi pénale et délibérément*", (Cass. 31 mai 1960,

comme suit: “elle, suit, dans le temps et sur le fond, deux approches successives. D’abord, la Cour paraît avant tout motiver son refus de la déductibilité par le recours (implicite) à la moralité publique; c’est là une rationalité sociale. L’arrêt du 31 mai 1960 en est l’expression la plus accomplie. Ensuite, comme si ébranlée par des critiques sur la rationalité technique de son précédent raisonnement, elle infléchit sa doctrine. C’est là l’arrêt du 27 février 1987. Enfin, comme si mesurant toutes les conséquences les plus discutables de cet infléchissement, elle revient à son premier enseignement. C’est là l’arrêt du 16 septembre 2004. Aussi la seconde partie de la démonstration va porter sur l’adéquation de la solution textuelle et jurisprudentielle retenue avec les missions du droit fiscal et ce qui, dans l’éventuelle ambiguïté de la lettre de la disposition légale, ne peut être couvert par lui. On y lit: “ensuite, les dispositions légales relatives à la déductibilité des frais professionnels applicables en l’espèce, nonobstant un apparent silence du législateur sur les éventuelles considérations de morale publique qui pourraient les sous-tendre, doivent être lues dans la perspective des éléments directeurs du droit fiscal. Ce dernier constitue un ensemble de normes d’ordre public fondées sur des conceptions où la morale publique et le souci de répression ne sont pas absents, incluent un facteur de justice sociale et s’opposent à ce qu’en l’état actuel du droit positif concerné l’auteur d’une infraction caractérisée à la loi fiscale, à la loi pénale et à la

o.c., p. 1130) énonce “que si le caractère de dépense professionnelle déductible n'est pas subordonné de façon absolue à la condition que cette dépense ne trouve pas sa cause dans la violation d'une loi d'ordre public, le juge a cependant pu légalement déduire des constatations énoncées dans l'arrêt entrepris qu'en l'espèce le paiement des dommages-intérêts auxquels le demandeur a été condamné n'était pas nécessité par l'exercice de la profession et a donc constitué une dépense personnelle” (*Ibid.*). Par arrêt du 27 février 1987, la Cour paraît se défaire à nouveau de sa jurisprudence antérieure quand elle décide que ne justifie pas légalement sa décision l’arrêt qui refuse d’admettre comme charges ou dépenses professionnelles déductibles les dommages et intérêts payés en exécution d’une condamnation pour contrefaçon et concurrence déloyale, en considérant que cette dépense n’était pas indispensable à l’exercice de la profession (Cass. 27 février 1987, RG F.1305.N, n° 389). La Cour avait alors considéré “qu’il suit de l’article 44 du Code des impôts sur les revenus que les dommages-intérêts ont le caractère d’une dépense ou d’une charge professionnelle, entre autres lorsqu’ils sont dus en raison de fautes commises dans l’exercice de la profession” (*Ibid.*).

En date du 16 septembre 2004, votre Cour, revenant à la ligne de force de ce qui s’analyse sans doute comme étant son enseignement dominant, exprimé dans toutes ses nuances dans l’arrêt précité du 31 mai 1960, décide que l’arrêt qui considère que le remboursement de sommes escroquées à des tiers, auquel la partie est tenu en vertu d’une décision judiciaire, ne constitue pas une dépense faite en vue d’obtenir ou de conserver des revenus professionnels et, dès lors, qui n’admet pas que ces remboursements soient inhérents à l’activité professionnelle exercée par cette partie, fait une exacte application des articles 44, alinéa 1^{er} du Code des impôts sur les revenus 1964 et 49, alinéa 1^{er} du Code des impôts sur les revenus 1992 (Cass. 16 septembre 2004, RG F.03.0055.F, n° 416). Il s’en déduit que tant pour le juge critiqué que pour la Cour, le remboursement en vertu d’une décision judiciaire des sommes escroquées n’est pas une dépense que, tant en vertu de l’article 44, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus (1964) qu’en vertu de l’article 49, alinéa 1^{er} du Code des impôts sur les revenus (1992), le contribuable a fait ou supporté pendant la période imposable en vue d’acquérir ou de conserver des revenus imposables. Enfin, pour essayer d’être complet dans cette revue jurisprudentielle succincte, citons encore un arrêt du 4 février 1969 (Cass. 4 février 1969, *Bull. et Pas.*, 1969, I, 508. V. aussi Cass. 29 avril 1940, *ibid.*, 1940, I, 135 et 6 juin 1967, *ibid.*, 1967, I, 1181) de la deuxième Chambre de la Cour qui énonce “que la question de savoir si une dépense, qui n’a en soi aucun caractère professionnel (en l’espèce des intérêts relatifs à un emprunt contracté en vue de l’apport d’un capital à une société commerciale), a néanmoins été faite en vue d’acquérir ou de conserver des revenus professionnels est une question de fait qui doit être résolue par le juge du fond et relève de son appréciation souveraine”. Cet arrêt nous enseigne deux choses. L’une constitue un exemple où la Cour, dans un cas étranger à la question doit se pencher sur la déductibilité d’une dépense. L’autre est relative à la considération, faite par la Cour, que la qualification de la dépense revient au juge du fond. Toutefois ceci n’enlève rien au caractère de notion légale de la dépense professionnelle déductible déterminée par des critères précis. Si c’est donc bien au juge du fond qu’il appartient de décider d’attribuer à des dépenses la qualité de dépense professionnelle, cette qualification s’effectue néanmoins sous le contrôle de la Cour.

morale publique qui le sous-tend soit fiscalement récompensé pour avoir réparé le dommage causé par un acte défendu par la loi. Ni la théorie de la neutralité morale du droit fiscal ni celle du sens clair des textes forment un obstacle à cette exclusion de déductibilité sur la base de la rationalité sociale des textes légaux en cause³²⁸.

121. C'est dans la seconde partie de ces conclusions que de longs développements sont consacrés à la nature de l'interprétation en droit et au rôle joué par l'interprète dans la détermination du contenu de la norme. Assumant clairement ce qu'il identifie comme des choix interprétatifs subjectifs, le ministère public détaille les raisons pour lesquelles, outre d'un point de vue positiviste, la solution consistant à refuser la déduction est, selon lui, moralement et socialement justifiée.

Je ne reviendrai pas ici sur ces raisons, puisque mon propos aujourd'hui se veut réflexif et ne vise nullement à rouvrir le débat au fond. Seul m'importe ici de souligner les possibilités qui existent, pour le ministère public, d'exprimer plus librement les déterminants de ses choix interprétatifs.

122. Certes, ainsi que le fait remarquer l'éminent magistrat honoraire de la Cour, cité plus haut³²⁹, la circonstance que celle-ci rende une décision conforme à l'avis de son parquet n'implique nullement qu'elle fait siens ses propos. Cependant, il ne peut être nié que *quelque chose* a nécessairement déterminé la conviction de la Cour de trancher dans tel sens plutôt que tel autre.

Si ce *quelque chose* n'est pas le libellé de la motivation des arrêts attaqués, quoi d'autre? Un autre temps, une autre époque, les compositions successives différentes des formations de jugements, et, dès lors, une autre lecture de la norme?

Le secret du délibéré a pudiquement recouvert le tout. Il est cependant certains qu'entre l'arrêt du 14 décembre 2007 et celui du 22 novembre 2013, un facteur significatif d'importance décisive, qui avait auparavant justifié l'adhésion à la solution retenue en 2007, a nécessairement dû changer.

123. Il importe peu que ce changement jurisprudentiel important soit conscient ou inconscient, qu'il soit le fruit d'un réexamen des justifications morales et sociales ou du refus d'un tel examen voire sur un plan inconscient, d'une modification de l'*habitus*. On retiendra simplement que ce revirement de jurisprudence de taille, comme tous les revirements de jurisprudence, prend à contre-courant les aspirations légitimes des justiciables à une stabilité jurisprudentielle.

Ce n'est pas que je prenne ici position en faveur d'une immutabilité de la jurisprudence de la Cour. Les revirements de jurisprudence sont indispensables à l'évolution harmonieuse du droit à laquelle la Cour doit veiller. Cependant un revirement suppose que la jurisprudence de la Cour, à laquelle elle met fin de sa propre autorité, n'a, pour des raisons impérieuses, plus la

³²⁸ Conclusions du ministère public, point 11, précédent Cass. 14 décembre 2007, RG F.05.0098.F, *Pas.* 2007, n° 635.

³²⁹ C. PARMENTIER, *op. cit.*, p. 186.

faveur des membres de la formation de jugement; leurs raisons collectives peuvent être de nature diverses. Quand l'une d'entre elles est de donner au texte de la loi, que la Cour est explicitement ou implicitement invité à examiner, un sens qui permette de retenir la solution que la règle consacre à propos d'une situation qu'elle vise, à une situation qu'elle ne vise pas mais qui présente une similitude fondamentale avec elle, le revirement doit être salué. Dans le cas contraire, à défaut de similitude ou à la faveur d'une similitude construite artificiellement, il ne doit pas l'être.

(ii) Le lien entre les dépenses professionnelles déductibles et l'objet social de la société

124. Fin des années 1990, étaient montées des constructions fiscales basées sur l'utilisation de produits financiers et destinés à procurer un gain fiscal à leurs utilisateurs. Ces opérations, qualifiées de stelage d'options, consistaient en l'acquisition combinée d'options *put et call* ayant comme sous-jacent les actions d'une même société. Ceci permettait à l'acquéreur des options d'acheter les actions de la société pour un prix donné et de les revendre immédiatement en réalisant une plus-value. Cette dernière étant cependant plus que compensée par le prix payé et les frais exposés pour l'acquisition desdites options, l'opération était dépourvue d'intérêt économique et ne se justifiait que par des avantages fiscaux: la plus-value sur les actions était immunisée alors que le prix des options et les frais exposés constituaient, du point de vue du contribuable, des dépenses déductibles conformément à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus.

Le stelage était ainsi au fiscaliste ce que la pierre philosophale était à l'alchimiste moyenâgeux: un moyen de transformer non point le plomb en or, mais le bénéfice taxable en revenu immunisé.

Cependant, à l'instar de la pierre philosophale, le stelage s'est avéré être une chimère. Il était évident que l'administration fiscale, même sommée de respecter la légitimité du choix du contribuable pour la voie la moins imposée, s'essaierait à contester ce genre d'opérations. Les angles d'attaque étaient nombreux; elle choisit d'opposer un refus de déduction du prix des options et des frais d'acquisition. Pour le contribuable, l'effet était dévastateur et privait l'opération de tout intérêt, la perte économique (différence entre la plus-value réalisée et les coûts d'acquisition des options ayant permis cette plus-value) n'étant plus compensée par un gain fiscal.

Pour rejeter le recours des contribuables, les cours d'appel écartèrent le moyen pris par ces derniers de ce qu'une société commerciale étant un être moral exclusivement créé en vue d'une activité lucrative, toutes ses dépenses ont un caractère professionnel et sont déductibles de son bénéfice brut.

Ces décisions firent l'objet de divers pourvois que la Cour rejeta, en considérant, que "de la circonstance qu'une société commerciale est un être moral créé en vue d'une activité lucrative, il ne se déduit pas que toutes ses dépenses peuvent être déduites de son bénéfice brut" et que "les dépenses d'une société commerciale peuvent être considérées comme des frais professionnels déductibles lorsqu'elles sont inhérentes à l'exercice de la profession,

c'est-à-dire qu'elles se rattachent nécessairement à l'activité sociale".³³⁰

On trouve une formulation similaire dans des arrêts ultérieurs concernant des problématiques légèrement différentes.³³¹

125. Cette jurisprudence ne fit pas l'unanimité, loin s'en faut! Ce qui posait problème pour la majorité des commentateurs opposés à la règle formulée par la Cour était le lien causal entre les frais et dépenses et l'objet social *statutaire* de la société. A l'inverse, la Cour, attachant une grande importance à la spécialité de la personne morale, pierre angulaire du droit des sociétés, ne semblait pas pouvoir admettre la thèse, défendue avec constance voire acharnement par d'éminents fiscalistes, suivant laquelle toute dépense ou frais d'une société était automatiquement professionnelle et, à ce titre, déductible.

Une première remise en question fut opérée par la section française de la première chambre de la Cour dans un arrêt du 11 septembre 2014³³². Toutefois, dans ses conclusions précédents les arrêts du 4 juin 2015, dont question ci-après, le ministère public était d'avis que "pour le surplus, la présente affaire³³³ offre l'occasion de s'assurer de la position actuelle de la section française de la première chambre de la Cour quant aux conditions d'application, dans le chef d'une société, des articles 44 CIR 64 et 49 CIR 92, dès lors qu'il peut être soutenu qu'en son arrêt précité du 11 septembre 2014, elle paraît être revenue implicitement sur cette jurisprudence, que la première chambre, sur conclusions conformes de son ministère public, a développée au cours de la décennie".

La Cour ne se le fera pas dire une seconde fois. Par les deux arrêts du 4 juin 2015 précités, elle enfonce le clou. Cette fois il n'y a plus de doute: la Cour négocie un virage serré. Ces arrêts sont les premiers d'une série de décisions qui sont revenues sur une jurisprudence apparemment établie. Après avoir rappelé que "suivant l'article 44, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1964 (...), sont déductibles à titre de dépenses ou charges professionnelles celles que le contribuable a faites ou supportées pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables", la Cour y décide en effet que "il ne ressort pas de cette disposition que la déduction des dépenses professionnelles d'une société serait subordonnée à la condition qu'elles soient inhérentes à son activité sociale telle qu'elle résulte de son objet statutaire".³³⁴

Sans doute la formulation n'implique pas à l'évidence un revirement de jurisprudence³³⁵ car il n'est nullement affirmé que les dépenses ne doivent pas être inhérentes à l'activité sociale. Mais il est précisé que doit être prise en compte l'activité sociale, de manière générale, et non

³³⁰ Cass. 18 janvier 2001, RG F.99.0114.F, *Pas.* 2001, n° 34; Cass. 3 mai 2001, RG F.99.0159.F, *Pas.* 2001, n° 253; Cass. 19 juin 2003, RG F.01.0066.F, *Pas.* 2003, n° 367 et les conclusions du ministère public.

³³¹ Cass. 9 novembre 2007, RG C.06.0251.F, *Pas.* 2007, n° 539; Cass. 12 juin 2009, RG F.07.0083.N, *Pas.* 2009, n° 402.

³³² Cass. 11 septembre 2014, RG F.13.0053.F, *Pas.* 2014, n° 512.

³³³ Il s'agit là de la cause enregistrée au rôle général sous le n° F.14.0185.F. et qui donnera suite à un des arrêts du 4 juin 2015.

³³⁴ Cass. 4 juin 2015, RG F.14.0187.F-F.14.0189.F, *Pas.* 2015, n° 375 et les conclusions du ministère public; Cass. 4 juin 2015, RG F.14.0165.F, *Pas.* 2015, n° 374 et les conclusions du ministère public.

³³⁵ Pour un point de vue différent, v. I. VEROUGSTRAETE, "Les revirements de la Cour", Observations sous Cass. 12 juin 2015, *JT*, 2016, sp. n° 7 et 8, pp. 445 à 446.

pas uniquement telle qu'elle résulte de son objet statutaire.³³⁶

Les arrêts rendus le 12 juin 2015 par la section néerlandaise de la première chambre évacuent les dernières hésitations.³³⁷

La Cour y décide en effet que:

“Alle inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen die door een handelsvennootschap worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn beroepsinkomsten. De omstandigheden dat tussen een verrichting van een vennootschap en haar statutair doel geen verband bestaat en dat een verrichting uitsluitend werd gesteld met het oog op een belastingvoordeel, sluiten bijgevolg niet uit dat de inkomsten en opbrengsten die het resultaat zijn van deze verrichting als bedrijfsinkomsten worden aangemerkt”.

La Cour précise qu'il s'en déduit, en rapport avec l'article 44 du Code des impôts sur les revenus 1964, que:

“Uit deze bepaling volgt niet dat de aftrek van bedrijfsuitgaven of bedrijfslasten afhankelijk is van de voorwaarde dat zij inherent zijn aan de maatschappelijke activiteit van de handelsvennootschap zoals die blijkt uit haar maatschappelijk doel”.

Et pour faire bonne mesure et pour autant que de besoin, la Cour ajoute:

“Het Hof komt hiermee terug op zijn vroegere rechtspraak”. Voilà qui est dit! Une première!³³⁸

126. Il est difficile de déterminer les éléments qui ont incité la Cour à revenir sur sa jurisprudence antérieure. Peut-être l'absence de paix judiciaire, en ce compris en son sein? Vainement cherche-t-on une indication dans les conclusions du ministère public qui précèdent les divers arrêts: toutes concluaient en effet au maintien de la solution traditionnelle.

Pour ma part, je me refuse à me perdre en conjectures sur les motivations profondes de ce revirement. Peu importe, au fond, qu'il ait été justifié par un souci d'orthodoxie positiviste ou par une remise en balance des intérêts divergents du fisc et du contribuable. En effet, dès lors que ce revirement est, il acquiert sa propre substance, indépendante des motivations conscientes ou inconscientes de ses auteurs. Comme fait social, son existence se suffit à elle-même.

Pour s'en convaincre, il suffit d'examiner les réactions qu'ont suscitées ces arrêts, que ce soit dans la presse spécialisée, mais aussi dans la presse quotidienne généraliste.

La presse spécialisée – que l'on se gardera de confondre avec les revues de doctrine fiscale –

³³⁶ En ce sens, S. VAN CROMBRUGGE, “Cassation et frais professionnels: arrêts moins spectaculaires qu'il n'y paraît”, *Fisc.*, 2015, n° 1438, p. 1.

³³⁷ Cass. 12 juin 2015, RG F.13.0163.N, *Pas.* 2015, n° 393 et les conclusions de M. l'avocat général D. THUIS; Cass 12 juin 2015, RG F.14.0080.N, *Pas.* 2015, n° 395.

³³⁸ Pour un examen de ce revirement et de son annonce par la Cour, voyez I. VEROUGSTRAETE, *o. c.*, pp. 453 et s.

s'est avant tout interrogée sur les possibilités opérationnelles que le revirement offre aux contribuables. La question posée est de savoir dans quelle mesure une série de montages fiscaux, conçus dans le seul but de réduire la charge imposable des contribuables les plus inventifs – ou simplement suffisamment fortunés pour s'offrir les services de conseillers spécialisés –, pourraient désormais échapper à la critique. L'examen aboutit à conclure que le revirement n'offre guère d'intérêt sur un plan opérationnel, les principaux montages fiscaux à la mode étant paralysés par d'autres moyens.

En ce qui concerne la presse généraliste, il est rare que les arrêts de la Cour fassent la une des journaux. Si cela peut parfois arriver dans certaines affaires pénales très médiatisées, la jurisprudence fiscale, pour sa part, ne passionne guère les foules. Les divers arrêts de juin 2015 ont cependant retenu l'attention de la presse quotidienne³³⁹.

Le plus emblématique de ces commentaires critiques est l'éditorial paru le 27 juin 2015 dans le quotidien *De Morgen* sous le titre "*Help de rijken, help de rijken, ze hebben het niet makkelijk*". Je ne m'étendrai pas sur le contenu de cet éditorial, qui dénonce le renoncement de la majorité gouvernementale à appliquer une mesure de l'accord de gouvernement tendant à porter à deux mois le salaire garanti par l'employeur en cas de maladie du travailleur. Seul m'intéresse, dans le cadre de ma réflexion, les remarques que l'éditorialiste consacre de manière incidente au revirement de jurisprudence en matière de frais professionnels. Il écrit:

"Niet de regering, maar ons hoogste rechtsorgaan, het Hof Van Cassatie, besliste zo vorige week dat voortaan tweede verblijven aan de kust moeten kunnen worden ingebracht als beroepskosten, en dus fiscaal aftrekbaar worden. Want het spreekt nogal vanzelf dat al die ondernemers die zo'n appartementje op de dijk hebben, dat niet doen om er met hun kinderen de vakantie door te brengen, maar alleen, gedreven door hun ondernemerszin, om er hun kantoor te houden of klanten te ontvangen. Net zoals hun golfabonnement eigenlijk alleen als een vervelende verplichting beschouwd kan worden om nog maar eens die lastige klanten te entertainen. In diezelfde logica, zal binnenkort een goedgebetaalde fiscale adviseur opmerken, is een luxejacht ook niet meer dan een drijvend bureel en een receptieruimte om klanten te ontvangen. Raymond van het Groenewoud zong het al: "Help de rijken, help de rijken. Ze zijn met niets begonnen, ze hebben het niet makkelijk. Help de rijken." Blijkbaar is men aan de top van dit land vergeten dat die tekst eigenlijk ironisch bedoeld was".

Le propos est exagéré parce que, contrairement à ce que l'auteur pense avoir compris, le revirement n'implique pas que tout ce qui était auparavant contesté sur la base de l'absence de lien avec l'activité sociale sera désormais automatiquement admis.

Cependant, par le seul fait de son existence, cet éditorial, même caricatural, expose de

³³⁹ Dans le *Morgen* du 23 juillet 2015, on peut ainsi lire un article intitulé "*Hof van Cassatie: ook flat aan kust is voortaan beroepskosten*" et sous-titré "*Fiscus loopt geld mis door nieuwe arresten Hof van Cassatie*". On y décrit à grand coup de superlatifs le revirement de jurisprudence ("*Het Hof van Cassatie zegt onomwonden dat het zich vergist heeft. Dat is du jamais vu. De impact is heel groot*") et on y insiste sur les conséquences, perçues comme autant de dérives, que cette nouvelle jurisprudence va ou pourrait entraîner: "*Een arts mag dus via zijn vennootschap de kosten voor zijn flat of zijn auto inbrengen, ook als die niets met zijn beroep te maken hebben. In principe kan hij door de recente arresten van het Hof van Cassatie zelfs de kosten voor een zwembad of dure edelstenen voor zijn vrouw als beroepskosten inbrengen*".

manière frappante que les décisions de la Cour ne sauraient être ramenées au rang de sous-produit d'un exercice de science pure. Elles sont un fait social qui, lorsqu'elles sont reçues unanimement, exprime un consensus largement répandu dans la société quant à la manière de concevoir un problème donné. A l'inverse, lorsque, comme en l'espèce, elles suscitent des réactions allant de la critique argumentée au rejet viscéral, elles traduisent les tensions qui existent entre plusieurs représentations contradictoires.

d.- Quand le Cour (re)met de l'ordre ou le parfait

127. Il n'y pas que les hypothèses de pacification ou de revirement flamboyant où la Cour se retrouve les manches pour "impulser". Il est aussi des cas où les dispositions légales, dont la violation par le juge du fond est alléguée par le demandeur en cassation, mettent à mal la cohérence du régime qu'elles sont censées servir. Alors la Cour est appelée à y mettre de l'ordre, ou à le parfaire, par une interprétation utile à la cohérence dudit régime. Et pour ce faire, il ne pourra plus être question d'une quelconque interprétation "stricte" ou "restrictive" mais il s'agira plutôt d'une démarche empreinte de bon sens.

Un exemple fort et récent est tiré de la jurisprudence de la Cour en matière d'établissement et de recouvrement des taxes provinciales et communales, et met en cause les articles 10, alinéa 3, et 11 de la loi du 24 décembre 1996 à tels que modifiés par l'article 93 de la loi du 15 mars 1999, combinés aux articles 569, alinéa 1, 32° et 1385undecies du Code judiciaire³⁴⁰.

128. L'article 10 de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, tel que modifié par l'article 93 de la loi du 15 mars 1999, dispose que "la décision prise par une des autorités visées à l'article 9 peut faire l'objet d'un recours devant le tribunal de première instance dans le ressort duquel la taxe a été établie. A défaut de décision, la réclamation est réputée fondée. Les articles 1385decies et 1385undecies du Code judiciaire sont applicables. Le jugement du tribunal de première instance est susceptible d'opposition ou d'appel. L'arrêt de la cour d'appel peut faire l'objet d'un pourvoi en cassation". L'article 11 de la même loi dispose que "les formes, délais ainsi que la procédure applicable aux recours visés à l'article 10 sont réglés comme en matière d'impôts d'Etat sur le revenu et sont valables pour toutes les parties en cause".

L'article 1385undecies du Code judiciaire dispose, en son alinéa 1^{er}, que, contre l'administration fiscale, et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1^{er}, 32° (en vertu duquel le tribunal de première instance connaît des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt), l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi et, en son alinéa 2, que l'action est introduite au plus tôt six mois après la date de réception du recours administratif au cas où ce recours n'a pas fait l'objet d'une décision et, à peine de déchéance, au plus tard dans un délai de trois mois à partir de la notification de la décision relative au recours administratif.

129. Le premier juge avait décidé que la demande du contribuable dirigée contre la taxe

³⁴⁰ Cass. 17 juin 2016, RG F.15.0148.F et les conclusions du MP, www.juridat.be.

établie par sa commune était irrecevable à défaut d'avoir introduit le recours administratif préalable imposé par l'article 1385*undecies* du Code judiciaire. La juge d'appel avait rejeté l'appel au motif que "le nouvel article 10 de la loi du 24 décembre 1996, tel que modifié par la loi du 15 mars 1999, énonce désormais que c'est la décision de l'autorité administrative compétente, gouverneur ou collège des bourgmestre et échevin, selon le cas, qui peut faire l'objet d'un recours devant le tribunal de première instance dans le ressort duquel la taxe a été établie (L. HERVÉ, "la nouvelle procédure fiscale issue de la réforme de 1999", Kluwer, 2001, p. 153, n°87)".

Devant la Cour, le contribuable soutint que de la sorte l'arrêt attaqué avait méconnu les dispositions légales précitées parce que le fait que sa demande judiciaire était dirigée directement contre la taxation communale et non contre une décision rendue par le Collège communal sur réclamation préalable à l'action judiciaire, ne permettait pas à lui seul de déclarer la demande judiciaire irrecevable dans la mesure où l'objet sous-jacent d'une demande judiciaire tendant à l'annulation de la décision rendue par le Collège communal ayant rejeté la réclamation contre la taxation communale litigieuse et, de ce fait, ayant confirmé celle-ci, consistait en réalité en une demande d'annulation de cette taxation. Bref, une demande judiciaire directe contestant la taxation ou une demande judiciaire contre la décision administrative rejetant la réclamation préalable dirigée contre ladite taxation avaient le même objet: l'annulation de cette taxation.

Le demandeur considérait qu'il découlerait de la lecture combinée des articles 10, alinéa 3, et 11 de la loi du 24 décembre 1996 et 1385*undecies* du Code judiciaire que la "contestation visée à l'article 569, alinéa 1^{er}, 32° du Code judiciaire" viserait la contestation de la taxe communale en tant que telle.

130. La question posée en droit par le moyen était donc de savoir si le libellé de l'article 10, alinéa 1^{er}, de la loi précitée avait ou non pour portée de déroger à la procédure applicable en matière d'impôts d'Etat et de faire de la décision du collège échevinal – plutôt que de la taxe – l'objet de la contestation devant les juridictions de l'ordre judiciaire?

La doctrine allait en sens divers.

Le ministère public était d'avis que si la réclamation introduite devant le collège des bourgmestre et échevins contre une taxe communale est le préalable qui rend admissible l'action portée devant le juge, ce n'était pas la décision administrative éventuellement prise sur cette réclamation qui faisait l'objet de l'action en justice mais la taxe établie en application du règlement-taxe.

Cette position était contraire au texte d'ordre public en cause. En substance le magistrat debout justifia son interprétation contextuelle et téléologique par les considérations suivantes: la rédaction de l'article 10, alinéa 1^{er}, de la loi, disait-il, pour claire qu'elle puisse être, n'était pas dans la cohérence du régime fiscal global dans lequel cette disposition s'insère; une lecture littérale, c'est-à-dire "stricte", méconnaîtrait les dispositions du Code judiciaire relatives à la procédure fiscale, s'écarterait de la volonté explicite du législateur de 1999, qui cherchait à assurer un parallélisme entre les règles applicables aux impôts d'Etat et celles

applicables aux taxes communales, conduirait à une situation anachronique et, surtout, à une différence de traitement discriminatoire sans justification raisonnable.

Aussi, concluait-il, si la réclamation introduite devant le collège des bourgmestre et échevins contre une taxe communale est le préalable qui rend admissible l'action portée devant le juge, ce n'est pas la décision administrative éventuellement prise sur cette réclamation qui fait l'objet de l'action en justice mais la taxe établie en application du règlement-taxé. Par conséquent il estima la requête en cassation fondée.

131. La Cour, dans un seul attendu bien pesé, énonce la même règle que celle retenue par le ministère public mais affirme, selon son arrêt empruntant la formule consacrée, qu'elle "suit de ces dispositions" légales en cause, sans plus!

Retenons deux choses.

D'abord, la Cour s'est écartée de la lettre d'un texte réputé jusqu'à nouvel ordre être d'ordre public, pour parfaire l'ordre dans un système de recours revu par le législateur en matière d'impôt d'Etat mais mis à mal par une disposition au libellé anachronique en matière d'impôt communal.

Ensuite, on vient de le voir, il a fallu au ministère public une série d'arguments pour se détacher de la lettre du texte produisant le désordre. Sa lecture, certes, suivait des dispositions en cause, mais au prix d'une interprétation contextuelle et téléologique. Je ne pense pas que la Cour aurait pu faire autre chose. Il faut l'en féliciter.

Conclusion

A. *La récolte de l'examen*

132.- *Eclectisme*.- L'examen, certes sommaires, auquel nous nous sommes livrés sur l'ordre public fiscal a fourni une récolte dont les enseignements sont pour la plupart bien ceux communément présentés mais dont certains doivent être relativisés et d'autres méritent d'être énoncés dès lors qu'ils sont ignorés ou tus. Et puis il y a aussi quelques surprises.

La raison de cet éclectisme brisant l'image répandue d'un bloc monolithique prêté à l'ordre public fiscal est dû à la mystification d'un statut, "l'ordre public", auquel le législateur mais surtout le juge ont élevé le droit fiscal pour, sous le couvert d'une démarche d'interprétation positiviste que ce statut devrait commander, pouvoir assurer des visions normatives à l'abri de toute critique de subjectivisme.

L'essence de la récolte est reprise dans les lignes qui suivent; ce résumé suit le plan de l'examen présenté dans les deux parties précédentes et, ainsi, se divise en trois parties principales: l'ordre public, le droit fiscal et, conjonction des deux, l'ordre public fiscal.³⁴¹

1.- L'ordre public

133. *Notion et source*. – "L'expression sonne comme une injonction, comme un impératif

³⁴¹ Pour leur vérification, le lecteur intéressé voudra se reporter aux parties précédentes.

catégorique rappelé aux acteurs du Droit et de la Justice. Notion complexe et protéiforme, l'ordre public apparaît comme l'horizon de l'Etat légal fixant les bornes de ce qui est possible et de ce qui est interdit, comme le rappel des limites qu'il ne faut pas franchir afin de conserver ce vouloir vivre ensemble qui fait une Nation.

Le Droit suppose un ordre, ordre politique et ordre d'une société, ordre de droits et d'obligations, ordre de règles de fond et de procédure. Le Droit porte ainsi en lui-même un principe d'ordre public.³⁴² Telle est l'introduction de la magistrale étude consacrée en 2013 par la Cour de cassation de France à l'ordre public.

La Cour de cassation de Belgique -déjà elle- élève une loi au rang de loi d'ordre public lorsqu'elle touche aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité, ou qui fixe, dans le droit privé, les bases juridiques sur lesquelles repose l'ordre moral, politique ou économique de la société.

L'ordre public est le "top" du voulu et de la qualité disciplinaire de la norme; il est tour à tour un concept idéal ou opérationnel. La rigueur que commande l'invocation du caractère d' "ordre public" ne sert pas uniquement de manière désincarnée le droit fiscal auquel cette nature est accolée mais vient en renfort d'un modèle de comportement du contribuable ou de l'administration fiscale, intensément voulu par les codificateurs et leurs interprètes.

Quand l'on s'intéresse à l'ordre public, l'on constate que pour les qualificateurs de ce qui est d'ordre public, normateur primaire – le législateur – ou normateur secondaire – le juge voire la doctrine –, cet ordre est intrinsèquement l'expression d'un certain ordre, intensément voulu par ce normateur, et l'on ne peut faire l'économie d'un autre constat, consubstantiel au premier: l'ordre public est le vecteur juridique d'une vision de la place de l'Etat dans les rapports de droit qui se nouent entre les divers sujets de droit, laquelle oscille entre le culte de la puissance publique et la limitation des pouvoirs de l'Etat-souverain.

La variabilité indépassable du point d'équilibre entre les deux représentations des relations que nouent l'Etat et le citoyen, le fisc et le contribuable, est aussi une clé de lecture indispensable pour qui veut cerner l'ordre public fiscale.

Quelle que soit la définition de l'ordre public, l'on y retrouve toujours, d'une façon ou d'une autre, une référence à la "moralité" ou à l'"ordre moral", soit donc à la "théorie du bien et du mal, fixant par des énoncés normatifs les fins de l'action humaine".

Enfin, la source de l'ordre public est soit législative soit judiciaire. L'ordre public est législatif en ce qu'il revient d'abord au législateur de le décréter. Mais il est aussi judiciaire car le juge a la faculté d'élever à ce rang une loi dont le caractère seulement impératif ou supplétif n'est pas indiqué, ou ne l'est pas avec certitude.

134. *L'ordre public législatif*.- La loi n'est qu'une succession de mots couchés solennellement sur du papier, exprimant une construction intellectuelle, une vue de l'esprit, et

³⁴² G. DRAGO, Avant-propos, "L'Ordre public", in *L'ordre public dans la jurisprudence de la Cour de cassation*, Cour de cassation de France, Rapport 2013, o. c., p. 91.

telle une partition, qui n'est qu'une succession de notes devenant musique par le talent de l'interprète, la loi ne devient un droit vivant que par l'intervention des interprètes qu'en sont les hommes et femmes de loi. La doctrine de l'acte clair ne saurait cacher cette évidence.

Et il y a, au départ, toujours un enjeu, caché ou non, car le législateur, quand il décrète l'ordre public, se fonde sur des considérations d'opportunité politique: "parce qu'il est fait d'opportunité politique et sociale, l'ordre législatif s'inspire des préoccupations d'un moment, d'un intérêt de l'Etat, variable par nature; il est un élément juridique instable".

135. *L'ordre public judiciaire.*- Le juge n'est pas en reste. Il jouit d'une grande liberté dans sa qualification d'ordre public d'une loi, dont le caractère impératif ou supplétif n'est pas indiqué ou ne l'est pas avec certitude. Toutefois la qualification qu'il donnera à la loi est soumise au contrôle de la Cour.

Et voilà la Cour de cassation, gardienne de la légalité et premier interprète de la loi après le législateur, prise dans la tourmente du diseur de vérités. Par sa jurisprudence, elle contribue à la formation de tout droit, aussi du droit fiscal, en tendant à assurer l'évolution harmonieuse et équilibrée de celui-ci grâce à des décisions qui peuvent à la fois promouvoir le progrès tout en posant les balises de cette évolution.

Cela ne se fait pas en se bornant, enfermé dans la seule rationalité positiviste, à s'enchaîner aux mots que le législateur a choisis pour exprimer la règle discutée.

La jurisprudence de la Cour illustre sans conteste qu'elle revisite une règle de droit lorsque le dispositif normatif est fondé sur des éléments qui entre-temps se sont modifiés sans que pour autant le législateur n'ait adapté ledit dispositif, et qu'il y a donc un décalage entre la règle et le cas qu'elle est censée régler. Dans cette démarche régulatrice, qu'elle entreprend même en droit pénal et en droit fiscal, la Cour corrige l'apparent décalage, dès lors qu'elle peut avoir l'assurance, au regard des éléments de droit de la cause, de ne pas trahir ou de secourir une volonté législative imparfaitement exprimée dans les dispositions fiscales applicables, que sa réponse s'inscrit parfaitement dans le prolongement du dispositif normatif discuté et qu'elle s'intègre exactement dans l'architecture globale du régime juridique dont la disposition relève.

2.- Le droit fiscal

136. *Source et notion.*- En droit fiscal, au départ il y a la loi, et le principe de légalité y est roi.

Le droit fiscal remplit une triple fonction: alimenter le budget public à des fins de service public, réguler la vie socio-économique de la collectivité et contribuer à une plus grande justice sociale.

Quand bien même les lois fiscales apparaissent souvent n'être animées que par un unique souci budgétaire, il ne peut toutefois être dénié au législateur des considérations de moralité publique voire même une volonté moralisatrice lors de la confection de diverses lois fiscales. Il en va notamment ainsi lorsque l'impôt est établi " non pour obtenir des revenus, mais pour décourager les activités taxées".

La traduction la plus courante de cette aspiration morale dans le droit fiscal, vérifiable jusque dans un passé récent, est assurément la préoccupation régulière d'une imposition équilibrée, autant que faire se peut, entre les différentes catégories de contribuables, en prenant en compte notamment leur capacité de contribution. La "juste" ou "exacte" imposition, ressentie d'ailleurs de façon parfois bien différente tant par les auteurs de la taxation que par leur destinataire, est une constante et le fil rouge de maintes réformes du droit fiscal.

La Cour de cassation n'est (ne fut) pas en reste, pas moins d'ailleurs que la Cour constitutionnelle, le Conseil d'Etat ou la C.J.C.E, pour souligner la coloration non spécifiquement budgétaire voire même le fondement explicitement moral de diverses règles fiscales.

3. L'ordre public fiscal

137. *Ensemble polymorphe.*- En droit fiscal le principe de légalité est roi et l'ordre public fiscal est donc d'abord législatif.

L'ordre public fiscal est présent dans le droit matériel fiscal, dans les règles régissant l'établissement et le recouvrement de l'impôt ou encore la procédure. Cela étant, toutes les dispositions qui touchent à la matière fiscale ne sont pas d'ordre public.

Ainsi se dégage le constat d'un corpus normatif de haut rang – le droit d'ordre public – composé, en droit fiscal, d'un ensemble disparate de lois et de règles jurisprudentielles, lesquelles peuvent être vue comme des éléments constitutifs ou des conséquences de l'appartenance du droit fiscal au droit d'ordre public; bref, en droit fiscal, il s'agit d'un ensemble polymorphe.

138. *Instrument juridique de régulation.*- Au titre d'instrument juridique de régulation, l'ordre public fiscal s'invite dans divers champs d'activités juridiques. L'on peut ainsi distinguer notamment, (a) *le champ contractuel*, (b) *la procédure* ou encore (c) *l'interprétation de la loi*.

La jurisprudence de la Cour autorise l'affirmation que l'ordre public fiscal ne dispense pas le magistrat de devoir en certaines circonstances s'interroger sur l'ordre que la "loi" veut protéger, afin de donner à la norme discutée, par définition sujette à différentes lectures, la portée susceptible d'être utile pour la résolution du conflit.

a.- L'ordre public contractuel

139. Une affirmation clé déduite du caractère d'ordre public du droit fiscal est qu'il ne saurait être question d'accords avec l'administration fiscale, que ce soit sur la manière dont la loi doit être appliquée au contribuable ou encore sur la solution à donner à un litige.

Pourtant de tels accords paraissent exister.

Les véhicules juridiques d'accords sur la façon d'appliquer une loi pourraient être soit, de façon indirecte, la conséquence du respect du *principe de confiance légitime* ou, de manière plus directe, la mise en œuvre du mécanisme dit de *Rolling*. (i)

Par ailleurs, l'on peut aussi relever des mécanismes juridiques moyennant lesquels l'administration fiscale pourrait, en *apparence* du moins, s'accorder avec le contribuable sur la solution du litige; seraient de ce ressort, *l'accord procédural* ou la *transaction*. (ii)

(i) Accords sur l'application de la loi fiscale

140. *Principe de confiance légitime*.- Pour ce qui des accords tacites reposant sur le principe de la confiance légitime, la doctrine de l'époque vit dans les premiers arrêts de la Cour la consécration de l'effet dérogoire du principe de confiance légitime sur le respect du principe de légalité. L'évolution de la jurisprudence de la Cour de 1992 à nos jours va par touches successives corriger cette présentation doctrinale pour revenir à plus d'orthodoxie: le principe de légalité domine.

Cette évolution par à coup de la vision de la Cour ne manque toutefois pas de susciter une interrogation quant aux raisons qui la guidèrent. S'agit-il de revirements de jurisprudence ou de l'affinement d'une même pensée?

Il en va de la réponse à cette question comme de nombre d'autres problèmes juridiques: plusieurs lectures sont possibles. Une serait de soutenir que les différents arrêts rendus entre 1992 et 2009 peuvent aussi se comprendre comme traduisant la prise de conscience des interprètes de la loi, qui se sont succédés au sein de la Cour, de ce que l'ouverture initiée par l'arrêt de 1992 présentait en fin de compte plus d'inconvénients que d'avantages pour les contribuables-justiciables...

141. *Décision anticipée ("ruling")*.- Des conceptions contradictoires ont cours quant à la nature juridique du "ruling": accord négocié ou décision administrative unilatérale? Les avoir évoquées avait pour objectif de montrer que pour une certaine doctrine la loi fiscale, dite d'ordre public, pourrait faire l'objet d'accords relatifs à son application.

Se pose alors la question de savoir, si cela n'impacte pas quelque peu son caractère d'intouchabilité qui va de pair avec son statut élitare de norme d'ordre public?

Ou peut-on conclure sereinement que la décision anticipée ne met pas à mal l'ordre public fiscal en tant que loi qui touche aux intérêts essentiels de l'Etat ou de la collectivité?

En théorie, il peut être répondu en ce sens. Mais certains commentaires laissent planer un doute...

(ii) Accords sur la solution des litiges

142. *L'accord de procédure*.- Les parties peuvent en cours d'instance s'accorder sur le sort devant être réservé aux questions débattues, soit dans le cadre de conclusions prises sur la base de l'article 1043 du Code judiciaire, soit, de façon plus limitée, par un accord procédural explicite liant le juge sur un point de droit ou de fait sur lequel elles entendent circonscrire le débat.

Les accords ne seront point légalement formés, lorsqu'en vertu de l'article 1133 du Code civil, la cause est illicite, ce qui sera le cas quand elle est prohibée par la loi ou contraire à l'ordre

public.

En outre, un pareil accord ne saurait empêcher le juge, dans le respect des droits de la défense, de soulever l'application des dispositions d'ordre public, fussent-elles contraires à l'accord sur l'objet et les limites du litige mais sans qu'il ne puisse d'autorité modifier l'objet du litige tel qu'il a été déterminé par les parties.

Il apparaît que le juge fiscal n'a en vertu de l'ordre public fiscal nul autre obligation que celle découlant du droit commun de l'ordre public. En particulier ne peut-il s'opposer à ce que les parties choisissent la voie extra-judiciaire pour s'entendre sur une solution contraire à l'ordre public fiscal.

143. *La transaction.*- De manière générale, il ne semble pas d'avantage que, dans le cadre d'une transaction, l'administration fiscale dispose de pouvoirs qui soient plus étendus que ceux dont elle dispose lorsqu'elle conclut des accords informels ou lorsqu'elle traite un *ring*. Elle ne peut pas porter atteinte au principe même de l'impôt, tel qu'il résulte de l'application de la législation fiscale.

144. *L'acquiescement.*- Les arrêts de la Cour relatifs à l'acquiescement de décisions judiciaires faisant application de dispositions d'ordre public paraissent exclure totalement l'acquiescement en matière fiscale. Ils manifestent ainsi une conception intransigeante de l'ordre public fiscal.

b.- L'ordre public procédural

145. Dans cette fonctionnalité, l'ordre public fiscal prend du relief et donne du tonus au pouvoir du juge.

D'abord il y a l'enseignement traditionnel: l'ordre public fiscal déroge au droit commun de la procédure par la reconnaissance d'une extension de pouvoir en faveur du juge, constitutive d'un facteur d'action relativisant le principe dit du dispositif et, pour ce qui est de la procédure propre à la cassation, l'ordre public fiscal brise l'interdit de l'accueil du moyen nouveau. Mais le cours du droit n'est pas un long fleuve tranquille et les choses bougent. J'y reviendrai ci-après (i).

Ensuite, ne peut-on pas aller encore plus loin et exploiter sans concession l'héritage de MOTULSKY? L'ordre public fiscal pourrait-il se révéler être un incitant inodore favorisant une démarche rétrécissant le principe dispositif et faisant du juge, au nom de la nécessité d'assurer une application aussi exacte que possible de la législation fiscale, un inquisiteur? Le juge, peut-il dans cette législation dite d'ordre public aller jusqu'à toucher à l'objet de la demande? (ii)

(i) Rôle dérogatoire

146. *Relativité du principe dispositif.*- L'obligation de relever d'office les moyens de droit dont l'application est commandée par les faits spécialement invoqués a pour conséquence que le rôle dérogatoire de l'ordre public, au regard du principe dispositif, a désormais disparu.

Le rôle actif du juge ne se limite en effet plus aux seules matières qui relèvent de l'ordre public, mais s'étend à tout le champ de son activité.

Sous cet angle, la spécificité de la matière fiscale, découlant de son caractère d'ordre public, a donc aussi disparu.

147. *Accueil du moyen nouveau en cassation.*- La Cour a défini le moyen nouveau comme étant celui dont le juge du fond n'a été saisi ni par une partie ni par la loi ou dont il ne s'est pas saisi de sa propre initiative.

En revanche, un moyen fondé sur des dispositions d'ordre public ou impératives peut être présenté pour la première fois devant la Cour.

A l'instar de toute autre disposition d'ordre public qui permet de faire sauter le verrou procédural du moyen nouveau, celle qui est d'ordre public fiscal le peut aussi.

(ii) La tentation inquisitoire

148. A première vue il n'apparaît pas que le droit positif belge reconnaisse au juge fiscal le pouvoir de modifier l'objet de la demande au nom de l'ordre public fiscal.

Même si une jurisprudence récente de la Cour pourrait être comprise comme autorisant voir obligeant, au nom de l'ordre public, le juge à endosser un tel rôle inquisitoire, il doit être conclu qu'à l'examen il n'en est rien.

(iii) La tentation justicière?

149. Reste à s'interroger si le caractère d'ordre public de la législation fiscale peut faire barrage à une démarche où le juge (de cassation) sanctionne la violation du droit matériel fiscal aussi à l'aune d'une certaine proportionnalité, mettant en balance la nature et la gravité du vice et l'ampleur des conséquences qu'il entraîne, ou, au contraire, si la relativité qui est inhérente à cet ordre s'en accommoderait voire la favoriserait?

C'est un arrêt du 22 mai 2015³⁴³ de la section néerlandaise de la première chambre de la Cour de cassation, laquelle a décidé de transposer, en matière fiscale sa jurisprudence pénale dite "*Antigone*"³⁴⁴, qui invite à ce questionnement.

Ne pourrait-on, dans un réflex salvateur voire justicier - sans doute un excès de langage - s'en inspirer pour sauver de l'annulation les décisions administratives qui méritent de l'être et, par ricochet, de la cassation, les décisions judiciaires qui les valideraient et, ainsi, rendre justice en disant le droit?

³⁴³ Cass. 22 mai 2016, RG F.13.0077.N, *JT* 2016, et la note de M. KONING, "Mort dans l'œuf de la transposition en matière fiscale de la jurisprudence pénale 'Antigone'", pp. 397 et s. V. aussi F. STEVENART-MEEÛS, "L'utilisation d'une preuve illégale en justice: la doctrine Antigone à l'épreuve du procès fiscal", note sous Cass. 22 mai 2015, *JLMB*, 2016, pp. 920 à 925.
et s.

³⁴⁴ Cass. 14 octobre 2003, RG P.03.0762.N, *Pas.* 2003, n° 499 et les importantes conclusions de M. le procureur général DE SWAEF, alors avocat général.

Dans une cause soumise présentement à la section française de la première chambre, c'est à la faveur "du caractère d'ordre public du droit fiscal" que les conclusions de l'avocat général reviennent à poser cette question à la Cour. A-t-il été trop loin?

Qu'en pensera-t-elle? L'avenir nous l'apprendra.

c.- L'ordre public fiscal-légalité – De l'interprétation de la norme fiscale

150. Ce qui permet à l'ordre public-légalité, troisième fonctionnalité de l'ordre public fiscal examiné plus en avant, de s'éclorer, c'est que dans l'application du droit au fait -mission du juge du fond-, et dans le contrôle de la légalité de cette action -mission de la Cour-, c'est d'abord l'identification de la portée, de préférence exacte, de la règle de droit, qui est en jeu, et l'ordre public-légalité déploie donc ses effets avant tout sur le plan de l'interprétation du texte légal.

Formellement, la loi est la communication de la volonté du législateur aux sujets de droit; et celle-ci doit être comprise: c'est l'objet de l'interprétation juridique.

151. Il ne fait de doute que la Cour, même là où le texte est perçu par une "majorité" comme "clair", a le devoir, dès lors qu'elle constate que l'application textuelle conduirait à la violation de la règle qu'il contient et de l'ordonnancement que celle-ci protège, de donner à ce texte un contenu normatif conforme à la règle et à l'ordonnancement qu'elle matérialise.

En conséquence l'on observe que la Cour interprète l'ordre public fiscal et ce faisant elle défend des valeurs (i). Et, seconde observation, la conséquence de ce devoir incontournable est qu'il lui arrive de changer de paradigme. Si la démarche doit être admise sans réserve, elle appelle néanmoins des observations sur le fond et sur la forme (ii).

(i) *La Cour interprète l'ordre public fiscal et elle défend des valeurs*

152. La circonstance que la Cour interprète l'ordre public fiscal et ce faisant défend des valeurs est le produit raffiné de ce que, si interpréter un texte de loi c'est dire la volonté du législateur, alors il faut ni plus ni moins donner aux concepts utilisés dans ledit texte de loi l'extension que le législateur a voulu leur donner.

C'est pourquoi il est faux de dire, sans nuance, comme certains le font, que tant les lois pénales que les lois fiscales sont d'interprétation "stricte" ou "restrictive", entendu par-là que le juriste doit s'en tenir en toute circonstance à la lettre et, dans le doute, prendre la lecture qui en limite le champ d'application à ce qui est au-dessus de toute discussion. Si, comme il est affirmé par une doctrine autorisée, les dispositions légales en matière d'impôts sont d'interprétation "stricte" ou restrictive, mais qu'elles doivent néanmoins être interprétées en tenant compte de la signification qui résulte de l'ensemble des dispositions de la loi qui les contient, alors c'est une vue de l'esprit que de croire que dans cette opération le juge fiscal ne donnerait pas aussi à la règle fiscale une dimension dynamique quand les circonstances en fait le commandent et en droit le permettent.

(ii) *Quand la Cour change un paradigme*

153. En tout cas, dans l'ordre public fiscal l'indétermination ou la variabilité du sens de la norme, quoique refoulée par le positiviste pour qui le droit tire sa raison de son énonciation même et non d'un quelconque ailleurs, n'en réapparaît pas moins à l'une ou l'autre occasion.

Celles-ci sont pour l'analyste aussi parfois autant d'indices des difficultés qui peuvent exister en coulisses, entre les interprètes de la loi à propos de la lecture de la norme.

Parmi ces occasions, on trouve notamment les hypothèses de pacification judiciaire et les revirements de jurisprudence, qui ont alors tout d'un changement de paradigme.

La jurisprudence récente de la Cour en matière fiscale contient deux exemples emblématiques d'un tel revirement. Tous deux ont trait à l'application d'une disposition légale *a priori* simple voire "claire" dans son libellé: l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992, qui détermine les conditions dans lesquelles une dépense peut être qualifiée de professionnelle et être déduite des revenus bruts du contribuable.

154. Les changements radicaux de la jurisprudence fait d'arrêts contraires de la Cour mettent à jour au moins deux choses.

D'abord, ces revirements ne peuvent s'expliquer uniquement au travers d'une rationalité positiviste. Il y a sans doute plus. Ne s'exprime-t-il pas derrière ces décisions divergentes, de manière plus générale, au-delà du cas d'espèce, une différence de conceptions sur ce que le droit fiscal peut couvrir voire même sur le rôle qu'il doit jouer dans la société? Ou plus encore, ne faut-il pas aussi se pencher sur la sociologie de la décision judiciaire, résultat d'un consensus obtenu au sein d'une formation de jugement dont les composantes changent au gré des rôles de service?

Ensuite, à vrai dire, il importe peut être peu que ce changement jurisprudentiel important soit le fruit conscient ou inconscient d'un réexamen des justifications morales et sociales des interprétations précédentes ou du refus d'un tel examen voire, sur un plan inconscient, d'une modification de l'*habitus* par des formations de jugement variable.

Ce qui doit certainement être retenu c'est que ce revirement de jurisprudence de taille, comme tous les revirements de jurisprudence, prend à contre-courant les aspirations légitimes des justiciables à une stabilité jurisprudentielle.

155. Ce n'est pas que je prenne ici position en faveur d'une immutabilité de la jurisprudence de la Cour. Au contraire, les revirements de jurisprudence sont indispensables à l'évolution harmonieuse du droit à laquelle la Cour doit veiller.

Comme le rappelle M. le président honoraire de la Cour, I. VEROUGSTRAETE, "un revirement (...) n'a rien de choquant. Ce qui serait plus choquant, c'est la sécurité juridique absolue qui est le rêve nostalgique des sociétés vieillies. (...) La règle de droit contient souvent une zone d'incertitude qui permet l'adaptation du droit aux réalités sociales toujours nouvelles sous la contrainte argumentative d'une décisions qui soit acceptée comme raisonnable"³⁴⁵.

³⁴⁵ I. VEROUGSTRAETE, *o. c.*, n° 5.

Les travaux du procureur général Baron DU JARDIN relatifs aux audiences plénières et à l'unité d'interprétation du droit³⁴⁶ énoncent les causes suivantes: l'absence de paix judiciaire, l'insoumission des juges du fond et l'erreur commise par la Cour elle-même. On peut y ajouter qu'il est des revirements pris en exécution de décisions externes à la cour, tels les interprétations des Cours suprêmes européennes, de la Cour de justice Benelux ou encore de notre Cour constitutionnelle.

Cependant, dans les hypothèses où la Cour n'est pas contrainte, par une sorte de compétence liée, à un revirement, celui-ci suppose que c'est pour des raisons impérieuses que sa jurisprudence, à laquelle elle met donc fin de sa propre autorité, n'a plus la faveur des membres de la formation de jugement qui vire³⁴⁷.

156. Les raisons collectives propre à la formation de jugement qui vire peuvent être de nature diverses.

Quand l'une d'entre elles est de donner au texte de la loi que la Cour est explicitement ou implicitement invité à examiner, un sens qui permette d'étendre la solution que la règle consacre à propos d'une situation qu'elle vise, à une situation qu'elle ne vise pas mais qui présente une similitude fondamentale avec elle, le revirement doit être salué.

Dans le cas contraire, à défaut de similitude ou à la faveur d'une similitude construite artificiellement, il ne doit pas l'être.

Et, en tout cas, les décisions de la Cour ne sauraient être ramenées au rang de sous-produit d'un exercice de science pure. Elles sont un fait social qui, lorsqu'elles sont reçues unanimement, exprime un consensus largement répandu dans la société quant à la manière de concevoir la solution à un problème donné.

A l'inverse, lorsque, comme dans les cas jurisprudentiels examinés, elles suscitent des réactions allant de la critique argumentée au rejet viscéral, elles traduisent les tensions qui existent entre plusieurs représentations contradictoires.

B. Une leçon à tirer pour la Cour?

157. DE PAGE nous a laissé un œuvre majeure sous la forme de son "Traité élémentaire de droit civil belge". Il est probablement moins connu que cet éminent juriste s'est également intéressé à la théorie du droit et a consacré deux tomes à "L'interprétation des lois", un ouvrage que tout juriste, *a fortiori* s'il est juge, devrait avoir lu.

Je voudrais ici en reproduire un extrait qui, mieux que je ne le pourrais, résume mon sentiment profond. DE PAGE écrit:

"C'est un tort, croyons-nous, de considérer le Droit comme une science autonome, ayant ses lois propres et se suffisant à elle-même. C'est une erreur de le considérer comme une science

³⁴⁶ Proc. gén. émérite Baron J. DU JARDIN, "Audiences plénières et unité d'interprétation du droit", *JT*, 2001, p. 642.

³⁴⁷ Se référant à "la doctrine", M. VEROUGSTRAETE relève l'absence de paix judiciaire, l'insoumission des juges du fond et l'erreur commise par la Cour elle-même.

dite "morale". Le Droit est avant tout une science sociale. Ses bases, ses directives initiales, sa vie se trouvent dans la matérialité brute des faits, tels que nous les présente l'évolution des structures historiques. Vouloir refouler l'âme du droit et toute l'infinie complexité de ses formes successives dans le fait de la volonté individuelle ou dans la conscience humaine, point central du monde de l'esprit, postulée réceptive de réalités absolues, et docile aux voix d'une révélation supérieure, c'est faire de l'homme, entité individuelle, le centre et la raison du monde social. C'est ressusciter l'anthropomorphisme puéril de ceux qui firent souffrir Galilée".³⁴⁸

Comment mieux décrire la fragilité d'une posture purement positiviste, rendue vaine par la fréquente indétermination des textes, que seule une approche globale et raisonnée entreprise par l'interprète permet de réduire?

Pour qui vit dans la croyance d'une rationalité exclusivement positiviste, le constat du rôle créateur de l'interprète constitue au mieux une non-vérité, au pire une source de malaise voire d'inquiétude. Ceci explique pourquoi le phénomène est, sinon nié, du moins souvent passé sous silence par les techniciens du droit.

158. Cette négation du rôle créateur, fût-il du domaine de l'inconscient, ne pose pas de problème lorsqu'un large consensus social amène à considérer que la solution préconisée par l'analyse d'apparence positiviste est légitime. Cette analyse et ce consensus social, conscient ou inconscient, se font alors réciproquement écho.

Les choses sont plus compliquées lorsque le consensus fait défaut. Tel est par exemple le cas lorsqu'il s'agit de définir le contenu de l'ordre public fiscal, du moins au-delà des acceptions techniques que ce terme reçoit dans les problématiques traditionnelles de l'ordre public fiscal contractuel et de l'ordre public fiscal procédural.

Les analyses des tenants de l'efficacité de l'action administrative fiscale s'opposent alors à celles des chantres de la liberté individuelle des contribuables et du droit de propriété garanti comme droit fondamental.

Ces antagonismes sont évidemment à géométrie variable et dépendent des problématiques en jeu. Dans tous les cas, cependant, la polarisation des opinions fait voler en éclat la prétention à donner à la loi fiscale un sens absolu, qui serait détaché des aspirations et des passions des citoyens et des conceptions de leurs juges.

Cette situation suscite une série de besoins auxquels le système juridique et judiciaire, façonné par un certain désir de positivisme rassurant, ne répond pas toujours adéquatement.

159. Pour ce qui est de l'action de la Cour, interprète clé du droit positif appliqué par les juridictions du fond, et à ce titre chargée de l'unité du droit, de la sécurité juridique et du développement du droit³⁴⁹, deux aspects liés à la difficulté de déterminer le sens de la norme

³⁴⁸ H. DE PAGE, *L'interprétation des lois*, t. I, Bruxelles, Vandeveld, 1925, pp. 22-23.

³⁴⁹ Dans sa mercuriale consacrée aux audiences plénières et à l'unité d'interprétation du droit, le procureur général baron DU JARDIN qualifie ainsi les trois caractéristiques de la mission de la Cour (discours prononcé à l'audience solennelle de rentrée de la Cour le 3 septembre 2001, *Pas.* 2001, t. II, p. 5 et s.

méritent d'être mis en avant; l'un invite à se demander s'il ne faut pas améliorer la compréhension que le destinataire du produit de la Cour peut en avoir (1), et l'autre justifie sans doute que l'on se penche sur l'organisation des formations de jugement de la Cour (2).

1.- Mieux comprendre l'interprète-clé

160. Sur le plan pédagogique, il me semble utile sinon indispensable que les termes du débat qui a conduit à la solution d'apparence purement exégétiques, puissent être mieux portés à la connaissance de tous. Deux mesures pourraient y contribuer.

a.- Motivation explicative

161. D'abord, les revirements de jurisprudence pourraient être (d'avantages) motivés. La Cour a fait un premier pas dans cette direction lorsque, dans ses arrêts précités du 12 juin 2015, elle a qualifié sa démarche et précisé expressément qu'elle revenait sur sa jurisprudence antérieure.

Mais l'affirmation du revirement pourrait aussi aller de pair avec une motivation plus approfondie. Tel est aussi le point de vue de Monsieur VEROUGSTRAETE, qui, à la question de savoir, si la Cour doit aller au-delà de l'annonce du revirement lorsqu'elle change de cap, écrit: "La Cour, qui dans un large mesure crée le droit, devrait idéalement motiver la raison pour laquelle elle a changé de cap. C'est le corollaire de son rôle de créateur de droit"³⁵⁰.

162. Certes, les conclusions écrites du ministère public, en règle, contribuent largement à expliquer la solution retenue par la Cour. Mais, d'une part, il n'est pas exclu de penser que le parquet de la Cour revienne sur une pratique, mise en place à la fin des années 2010, d'une certaine systématisme dans le dépôt de conclusions écrites en matière civile, dès lors que son cadre rétrécissant, il n'est plus en mesure de garantir ce service chronophage; et, d'autre part, il est des cas où ces conclusions écrites ne sont plus d'un grand secours: lorsqu'elles ne sont pas conformes à l'arrêt, contraire en droit. L'on a beau affirmer que dans ce cas de figure l'on sait ce que la Cour n'a en tout cas pas voulu, mais cela ne nous apprend pas nécessairement pourquoi elle ne l'a pas voulu ni davantage sur ses raisons pourquoi elle a voulu le contraire.

Monsieur le président honoraire de la Cour I. VEROUGSTRAETE écrit à ce propos qu' "à l'époque où l'avocat général délibérait avec la Cour, les conclusions pouvaient indiquer de façon crédible les pensées de la Cour. Ce n'est plus le cas actuellement, même si l'avocat général participe dans une large mesure à l'instruction préalable de la cause"³⁵¹.

En raison d'une réalité faite de multiples formes de consultations entre la formation de jugement, via son président ou le rapporteur et son avocat général, pour trouver la meilleure solution possible au problème juridique leurs soumis, je ne partage pas la sévérité de cette affirmation.

Mais il serait exact d'affirmer que l'interdiction faite à l'avocat général de pouvoir officiellement assister en observateur averti à l'ultime délibéré, ordonné par la Cour

³⁵⁰ I. VEROUGSTRAETE, *o. c.*, n° 8.

³⁵¹ *Ibid.*, note infrapaginale n° 26, p. 456.

européenne des droits de l'homme dans un singulier aveuglement doctrinal, a compliqué sa tâche sans pour autant avoir amélioré en quoi que soit le processus décisionnel voire la position de l'avocat au barreau de cassation, conseil du justiciable et, à ce titre, souvent présenté comme le premier garant institutionnel des droits de la défense³⁵².

b.- *Dissenting opinion?*

163. Par ailleurs, ne devrait-on pas peut être envisagé d'adapter le secret du délibéré. Dans notre système judiciaire, ce dernier s'oppose à la communication publique des opinions dissidentes.

L'intérêt de pareilles opinions n'est cependant plus à démontrer pour ce qui est des juridictions internationales, me paraît-il. Il est même un exemple emblématique nationale: les tribunaux étatiques suisses délibèrent en public!³⁵³

Il est vrai que la publication des opinions dissidentes est un élément qui, à la base, est propre aux juridictions suprêmes des pays de Common Law et ne percole que très lentement vers les Etats de tradition continentale, où il rencontre une opposition importante³⁵⁴. En outre, là où il est pratiqué, ce système est limité *de facto* quant à son objet: visant les juridictions constitutionnelles, il concerne nécessairement les seules questions tenant à l'interprétation de la norme suprême. L'adoption de ce mécanisme par la Cour des droits de l'Homme n'en modifie pas fondamentalement la nature: on reste là aussi dans le domaine de l'interprétation d'une norme unique, à tout le moins bien circonscrite, et dont l'objet – les libertés fondamentales – recouvre partiellement celui du droit constitutionnel.

La généralisation des opinions dissidentes dans le contentieux judiciaire, fût-ce en le limitant à la Cour de cassation, serait une nouveauté. Serait-ce aller trop loin? Je suis bien conscient que d'aucuns – en l'occurrence le doyen Vedel qui répondait aux constitutionnalistes français tentés par la chose – y voient une “recette infaillible à qui voudrait porter malheur au juge”³⁵⁵. Je ne suis cependant pas certain que le fait de dissimuler les choix interprétatifs sous l'apparente objectivité d'une rationalité purement positiviste soit à coup sûr toujours la meilleure voie vers l'intelligibilité et la persuasion.

2.- Mixité de la formation de jugement

164. Si le sens du texte est en partie défini par la “subjectivité” raisonnée de l'interprète, celle-ci n'est pas nécessairement en phase avec celle de la majorité des autres interprètes, institutionnels ou non, voire avec le corps social touché par l'interprétation critiquée. Dans un tel cas de disharmonie la contestation de l'action du pouvoir judiciaire peut, dans un

³⁵² Sans doute est-ce là un dangereux raccourci –lequel est fort probablement une des causes de l'erreur de nos très estimés collègues strasbourgeois- car en raison de la mission de la Cour, l'avocat général n'est pas partie à la cause et le mandataire de personne sinon de la loi, et, dans cette mesure, à l'instar de la Cour et de l'avocat des parties à la cause, aussi le garant des droits de la défense des parties au procès en cassation.

³⁵³ E. BUCHER, Die internationale Schiedsgerichtsbarkeit in der Schweiz, 1979, p. 19.

³⁵⁴ Pour un examen de la question, v. Y. LÉCUYER, Le secret du délibéré, les opinions séparées et la transparence, *Rev. trim. dr. h.* (57/2004), pp. 197 et s., <http://www.rtdh.eu/pdf/2004197.pdf>.

³⁵⁵ G. VEDEL, Préface à D. ROUSSEAU, Droit du contentieux constitutionnel, Montchrestien, collection Domat droit public, 6^{ème} édition, Paris, 2001, p. 9.

dangereux raccourcis emprunté par des esprits orientés, conduire à une remise en cause de la légitimité du pouvoir judiciaire et, in extremis, être la cause possible d'un risque de déstabilisation de l'Etat de droit. Par voie de conséquence, la démocratie, que par essence un tel Etat garantit, est en danger!

Ce danger peut être partiellement conjuré en s'assurant que la solution retenue par l'interprète judiciaire-clé qu'est la Cour de cassation soit le fruit d'un consensus aussi large que possible entre les différentes conceptions réfléchies défendues avec une égale légitimité par les autres acteurs touchés par la norme.

165. Au-delà de la pédagogie, les modes d'organisation du pouvoir judiciaire et tout spécialement de la Cour contribuent également à ce que soient retenues les solutions qui réalisent un consensus social aussi large que possible.

Diverses mesures concourent à la réalisation de cet objectif: la variété du recrutement des magistrats, qui assure une représentativité intellectuelle et sociale de la magistrature, le siège collégial et l'existence des voies de recours.

Le siège collégial et les voies de recours sont importants. Ils méritent une attention particulière, à rebours des projets de réforme des procédures judiciaires qui visent au contraire à généraliser le juge unique et réduire fortement les possibilités de recours.

La représentativité sociale, pour sa part, est assurée par des mécanismes tel l'échevinage, qui se pratique dans les tribunaux de commerce et les juridictions du travail, mais aussi par le rôle que joue, dans les processus de sélection des magistrats, une instance comme le Conseil supérieur de la justice.

Un danger, cependant, pourrait menacer cette représentativité: la tentation techniciste, amenant à considérer que tel type de contentieux est par essence une affaire de spécialistes, et aboutissant à ce que le siège des juridictions appelées à connaître de ces affaires soit composé uniquement de telles personnes.

Ce n'est pas, évidemment, que je prétende nier que certains contentieux sont particulièrement complexes – le droit fiscal, dans certaines de ses ramifications, est assurément de ceux-là – et qu'ils nécessitent une connaissance fine des phénomènes et mécanismes juridiques en cause; je ne veux pas davantage prétendre que la spécialisation ne puisse être un facteur d'efficacité et de célérité dans le traitement des dossiers.

Non, ce qui pose problème, lorsqu'on prétend confier un contentieux à des spécialistes, c'est évidemment l'esprit de corps voire de clocher. Une spécialisation excessive peut avoir pour conséquence dans l'interprétation et l'application du droit de renforcer un positivisme figé, prenant la forme d'une reproduction de stéréotypes de pensées communs aux experts et niant, consciemment ou non, la dimension de choix politique ou social sous-jacente à toute décision qui, faut-il le rappeler, est d'abord interprétative d'une disposition légale.

a.- Mixité technique

166. La Cour a sans doute très tôt perçu ce danger, en veillant à composer ses formations de jugement de multiples talents tout aussi pointus que variés, ayant ainsi le souci de la mixité technique. Il faut s'en féliciter.

Certes, il y a la troisième de la cour, dénommée "chambre sociale, qui a la composition technique la plus homogène. L'on peut comprendre la *ratio legis* des rédacteurs du Code judiciaire de 1967 d'avoir imposé à la Cour des spécialistes en droit social et du travail, branches du droit en pleine expansion mais dont la connaissance était l'apanage d'un petit nombre de praticiens et de fonctionnaires des administrations concernées.

Toutefois, très tôt la Cour a pris soin d'intégrés ces spécialistes dans des formations qui permettent à ces techniciens venant d'horizons nouveaux de se former à toutes les missions de la Cour, faisant ainsi bénéficier leurs collègues d'un nouveau savoir et, à l'inverse, apprenant de ceux-ci également la nécessaire interaction du droit social et du travail avec les aux autres disciplines du droit, dont, sous prétexte de spécificité, il ne pouvait s'isoler.

b.- Mixité linguistique

167. Ce n'est peut-être pas un hasard, au vu de ce qui vient d'être dit au sujet de la troisième chambre de la Cour, que c'est aussi dans son mode de fonctionnement que se trouve peut-être une solution simple mais efficace pour d'avantage prévenir des revirements jurisprudentiels fulgurants et favoriser des évolutions modalisées.

Cette chambre fonctionne aussi avec des formations linguistiquement mixtes, avec un excellent résultat dans l'homogénéisation du droit applicable au nord et au sud du royaume.

Il en va de même pour les des chambres de vacations: "conformément à l'ordonnance prise par le premier président, les audiences de juillet et d'août seront linguistiquement mixtes."³⁵⁶

Je me servirai une dernière fois de la longue expérience de Monsieur VEROUGSTRAETE au service de la Cour et de sa direction, pour le prendre à témoins d'une problématique qui me préoccupe particulièrement et dont les revirements jurisprudentiels de la Cour sont, partiellement du moins, une illustration.

Notre très estimé collègue écrit: "Ce déroulement du changement de jurisprudence (relative à l'interprétation des dépenses professionnelles d'une société) illustre à nouveau combien il est malencontreux que les sections de la première chambre soient composées le plus souvent de magistrats d'un seul régime linguistique, ce qui favorise les discordances de jurisprudence, crée des difficultés dans la communication du message au monde judiciaire, et impose la tenue d'audiences plénières pour aplanir les discordances. Il y a longtemps que la Cour aurait dû suivre la sage règle de la plupart des Cours suprêmes fédérales européennes et américaines et même de la Cour constitutionnelle belge qui interdit les compositions homogènes linguistiquement. Elle pourrait ainsi se passer des audiences plénières provenant d'un autre

³⁵⁶ Note de M. le premier président chevalier DE CODT, du 23 juin 2016, relative à la tenue des audiences de vacations 2016.

âge et difficiles à gérer.”³⁵⁷

L’on ne peut nier que les derniers temps la Cour investit beaucoup dans les audiences plénières. Leurs particularités et exigences ont été étudiées par le Procureur général baron du Jardin³⁵⁸. Je n’y reviendrai pas, du moins pour l’heure. Mais je suis d’avis qu’en raison de la dynamique de cette formation de jugement, lourde et coûteuse, ce n’est peut-être parfois qu’un pis-aller.

168. Partant de l’énoncé constitutionnel qu’il n’y a pour la Belgique qu’une seule Cour de cassation (article 147), elle est dans le paysage institutionnel belge une des rares instances fédérales où la mixité linguistique et culturelle est de rigueur. Elle y est pratiquée avec un sens aigu de la collégialité.

La survie de la Cour en tant qu’interprète-clé de la norme juridique d’application dans l’Etat fédéral belge est fonction de sa capacité à donner à la norme fédérale une dimension dépassant les clivages induits par la structure fédérale politique et administrative du Royaume ainsi que par des formations académiques et judiciaires régionales typées.

Pour atteindre de façon la plus efficiente possible cet objectif, certainement dans un environnement budgétaire de plus en plus tendu, où le pouvoir politique sabre dans les cadres, et une floraison législative aussi colorée qu’opulente, de plus en plus difficile à appréhender, la Cour doit adapter son fonctionnement en plaçant en amont la concertation juridique transculturelle. La formation de jugement linguistiquement mixte, telle que pratiquée par les collègues de la troisième chambre me paraît être une exemple à suivre.

Inutile d’insister sur la circonstance que pour ce faire la Cour devra à l’avenir ne pas fléchir dans son ambition existentielle de veiller à n’appeler dans sa compagnie que ceux des magistrats qui non seulement ont une compétence professionnelle les habilitant à servir de manière qualifiée la mission de la Cour, mais aussi, pour les places vacantes où un bilinguisme légal ne serait pas requis, ceux qui manient utilement voire avec facilité les deux langues nationales dominantes.

C. L’envol - Le devoir de l’équilibre convaincant

169. Dans ses “Propos sur le texte de la loi et les principes généraux”, tenus à l’occasion de la rentrée solennelle de la Cour le 1^{er} septembre 1970, le Procureur général GANSHOF VAN DER MEERSCH³⁵⁹, reproduisant pour partie des considérations de DE PAGE, a écrit des choses sublimes sur la mission de la Cour.

Je ne puis résister à l’envie de les reprendre ici car il y est dit de la façon la plus accomplie ce que la Cour est, ce qu’elle devrait être, ce qu’elle ne doit pas être et l’humilité intellectuelle et le courage d’opinion qui doivent animés ses membres pour y contribuer efficacement afin

³⁵⁷ I. VEROUGSTRAETE, *o. c.*, note infrapaginale n° 20, p. 455.

³⁵⁸ J. DU JARDIN, “Audiences plénières et unité d’interprétation du droit”, *Pas.* 2001, t. II, p. 3 et s.

³⁵⁹ W.J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, “Propos sur le texte de la loi et les principes généraux”, discours prononcé à l’occasion de la rentrée solennelle du 1^{er} septembre 1970 de la Cour de cassation, *Pas.*, 1970, I, pp. 39 et s.

d'asseoir de manière naturelle son autorité.³⁶⁰

Ainsi, dit ce très éminent magistrat, en s'adressant à la Cour:

“Vous êtes le régulateur du droit (...). Vous avez pour mission de veiller à l'uniformité de la jurisprudence; vous garantissez par-là la sécurité dans le commerce juridique (...). Comme l'a écrit De Page, en traitant du danger social que constituerait l'insécurité née d'une trop grande variabilité de la jurisprudence de la Cour, ‘c'est sur ce caractère de certitude résultant de la jurisprudence de la Cour suprême, instituée à cette fin, que les justiciables se fondent pour agir; leur confiance est trompée si la jurisprudence de la Cour change’ (...). Aussi, la Cour ne change-t-elle que très exceptionnellement sa jurisprudence (...). Le devoir des membres de la Cour de se soumettre aux décisions consacrées par leurs prédécesseurs, hormis dans le cas où des changements exceptionnels intervenus dans la structure de la société et, plus généralement, dans les rapports que régit la règle de droit rendent celles-ci inacceptables, est l'un des plus pénibles à remplir, à cause de l'abnégation intellectuelle qu'il implique, écrivait le procureur général Paul Leclercq sous l'un de vos arrêts (...). Retenons de ce propos d'humilité, exprimé avec la hauteur de vues qui s'attachait au langage de son auteur, l'intérêt essentiel de la stabilité de la jurisprudence de la Cour, qui doit permettre, pour le règlement des droits et des intérêts, une prévision en matière judiciaire (...). Ne crions pas au scandale, comme l'a écrit avec sagesse M. BAYART, ‘chaque fois que (la Cour) rejette une bonne règle de droit parce qu'elle est de *lege ferenda*’ (...). Mais, ne perdons pas de vue que l'incoercible évolution des rapports humains influence l'élaboration du droit et qu'elle doit avoir sa répercussion sur son interprétation. La Cour aura constamment à rechercher un juste milieu entre ces deux devoirs (...). Elle dispose de l'heureuse faculté de pouvoir favoriser l'évolution du droit par étapes et d'éviter ainsi les soubresauts dont on mesure docilement les effets incertains et parfois lointains; mais, elle ne saurait, sans forfaire à sa haute mission, se réfugier dans une attitude qui lui ferait éviter de trancher avec courage les questions qui remettent en cause certains fondements de sa jurisprudence. L'autorité de votre interprétation se confond avec celle du texte interprété (...). Seuls, vous ne pouvez créer le droit; vous participez à sa création (...)”³⁶¹

170. Ces propos résument à la perfection ce qui, à l'issue d'un examen sommaire de la confrontation de la Cour avec l'ordre public fiscal, me paraît devoir être la marche à suivre par elle et à laquelle son parquet, comme à l'accoutumée, entend contribuer au mieux, de toutes ses forces et dans la mesure des moyens dont il dispose.

*

* *

Le 10 mai dernier, nous apprenions avec émotion le décès chez lui, entouré de l'affection des siens, de monsieur l'avocat général émérite RAOUL DECLERCQ, à l'âge de 95 ans.

Né à Lebbeke le 10 octobre 1920, il fut promu docteur en droit le 30 juillet 1942. Monsieur

³⁶⁰ Pour les références citées par cet auteur, je renvoie à son texte.

³⁶¹ *Id.*, pp. 8 à 9.

l'avocat général DECLERCQ était également licencié en notariat, en sciences criminelles ainsi qu'en sciences politiques et sociales. C'est le 20 novembre 1945 qu'il rejoignit déjà la magistrature en qualité de substitut du procureur du roi à Louvain. Tour à tour premier substitut au parquet de Louvain en mars 1954, substitut du procureur général près la cour d'appel de Bruxelles en 1968 et avocat général près cette cour en 1973, RAOUL DECLERCQ, qui fut également chef de cabinet du ministre de la Justice WIGNY, rejoignit le parquet près la cour le 29 octobre 1975.

Personne ne fut surpris qu'il soit affecté au service de la tweede kamer de notre cour dès son arrivée parmi nous. Cet éminent spécialiste du droit pénal et de la procédure pénale, dont il enseigna à la KUL les multiples facettes, était également un auteur prolifique d'ouvrages scientifiques toujours à portée de main des pénalistes. Tous attendaient avec impatience la parution du nouveau "*Beginselen van strafrechtspleging*" dont il finalisait une nouvelle mise à jour quelques semaines encore avant son décès.

RAOUL DECLERCQ était un homme attaché à sa grande famille; père de 7 enfants, plus de 20 fois grand-père ou arrière-grand-père, cet homme discret et modeste menait une existence partagée entre sa vie de famille et le travail. Il ne considérait pas les vacances comme un moment de détente et n'était pas davantage emballé à l'idée de devoir être contraint de prendre sa retraite. Il était heureux d'avoir pu poursuivre pendant quelques mois encore sa carrière de magistrat au-delà de sa 70^{ème} année, jusqu'à ce que son remplaçant, monsieur le procureur général MARC DE SWAEF, fut nommé. Il consacra le temps qui s'offrit alors à lui à l'écriture de ses ouvrages, au lieu, je le cite, "*d'aller s'allonger au soleil*". Il avait une méthode bien à lui pour se tenir informé de l'évolution du droit afin de rédiger ses ouvrages avec une infinie rigueur. Il avait à portée de main un grand fichier dans lequel il insérait une multitude de petites cartes mentionnant toutes les nouvelles publications ou parutions; cette méthode lui facilitait grandement la tâche quand il s'agissait de mettre à jour l'édition de ses "*Beginselen van strafrechtspleging*". Eminent juriste qui alliait parfaitement la théorie à la pratique, ses "*Beginselen van strafrechtspleging/Eléments de procédure pénale*" ainsi que l'ouvrage concernant la Cassation en matière répressive sont des instruments de travail précieux pour tout pénaliste, magistrat, avocat ou enseignant. Quelques mois avant sa disparition, il passait encore chez les messagers du parquet chercher les jeux des nouvelles fiches de jurisprudence établies sur base des arrêts récents. Son visage s'illuminait quand il apercevait un jeu de fiches dans la case qui lui a toujours été réservée mais ce même visage traduisait aussi sa déception lorsqu'il devait constater que sa case était vide.

La porte du cabinet de monsieur l'avocat général DECLERCQ était toujours ouverte; les collègues ainsi que les membres du secrétariat du parquet qui ont eu l'honneur de lui prêter assistance se souviennent d'un magistrat accueillant et souriant, que l'on ne dérangeait jamais, et qui était toujours prêt à donner des informations permettant de mieux comprendre le travail, avec des talents pédagogiques hors pair.

La Cour a perdu un grand magistrat.

* *

Le 16 mai dernier, nous apprenions le décès, à Bouge, de monsieur le Conseiller honoraire YVAN RAPPE.

Monsieur le Conseiller YVAN RAPPE avait rejoint la Cour le 21 décembre 1983. Dans son discours d'installation, monsieur le Premier Président CHÂTEL souligna les grands mérites du nouveau magistrat que la Cour accueillait en son sein, mérites que sa discrétion naturelle avait par trop cachés et qui, heureusement pour lui et la Cour, furent révélés à la Cour par des chefs de corps attentifs. Monsieur le Premier Président CHÂTEL illustra son propos par un mot de JEAN DE LA BRUYÈRE: *“La modestie est au mérite ce que les ombres sont aux figures d'un tableau: elles lui donnent de la force et du relief”* .

Avant de rejoindre la Cour, diplômé en droit en juin 1950, monsieur le Conseiller RAPPE fut successivement fonctionnaire au Congo d'avril 1953 à décembre 1962, en qualité d'administrateur territorial assistant et d'attaché juridique, fonctionnaire à la Caisse nationale des pensions de retraite et de survie pendant 2 ans et au Ministère de la Prévoyance sociale pendant 5 ans, expert à la Direction de la sécurité sociale des Communautés européennes d'avril 1969 à décembre 1969 et auditeur du travail à Nivelles en 1970, conseiller à la cour du travail de Bruxelles en décembre 1980 avant de rejoindre la Cour en décembre 1983.

S'il exerça principalement ses talents de juriste au sein du siège de la troisième chambre de la Cour, cet expert en droit social fut également juge suppléant à la Cour de Justice Benelux à partir de 1993. Ceux d'entre nous qui ont eu le privilège de le fréquenter se souviendront d'un homme très cordial, jovial, abordable, souriant, prenant volontiers des nouvelles des autres et d'une politesse exquise.

*

* *

Monsieur le Bâtonnier IGNACE **CLAEYS BOUÚAERT** nous a quittés le 4 juillet dernier à l'âge de 96 ans. Diplômé de l'Université de Leuven en 1943, le Bâtonnier CLAEYS BOUÚAERT était non seulement Docteur en Droit mais encore licencié en sciences politiques et diplomatiques ainsi qu'en notariat, sans oublier son diplôme d'agrégé de l'enseignement supérieur qu'il obtint en 1963.

Il prêta serment en qualité d'avocat près la cour d'appel de Gand en 1943; ce grand spécialiste du droit fiscal fut aussi avocat du département des finances à Gand dès 1950 et assistant à l'Université de Gand dès 1959, avant, en qualité de chargé de cours à la même université, d'enseigner dès 1968 les matières de droit européen monétaire, financier et fiscal, de droit fiscal comparé des pays du marché commun et de droit fiscal international. En qualité de professeur-visiteur à Elisabethville, il y enseigna le droit commercial. Il fut également, en tant que professeur ordinaire, co-titulaire de la chaire de droit fiscal à la faculté de droit de l'Université de Gand dès octobre 1972. Par arrêté royal du 4 juin 1974, monsieur CLAEYS BOUÚAERT est nommé avocat à la Cour de cassation, fonction qu'il exercera pendant 36 ans, jusqu'au 31 décembre 2010. Il fut Bâtonnier de L'Ordre des Avocats à la Cour de

cassation de 1985 à 1987. Son départ du barreau de la Cour de cassation fut unanimement regretté. Il a pendant près de 4 décennies marqué de son empreinte le barreau de cassation, tant par ses vastes connaissances juridiques que par sa personnalité particulièrement attachante.

Lors de son discours, à l'occasion de son installation à l'audience du 14 juin 1974, monsieur le Premier Président LOUVEAUX soulignait déjà la grande qualité des mémoires en réponse que monsieur le bâtonnier CLAEYS BOUÚAERT déposait en matière fiscale, ce qui n'avait pas échappé à la Cour. L'accent était mis sur le langage particulièrement adéquat par lequel, de manière précise et succincte, il résumait l'affaire en réfutant les griefs du demandeur. Ses qualités ont pu être appréciées tout au long des 36 années au cours desquelles Maître IGNACE CLAEYS BOUÚAERT a exercé les fonctions d'avocat à la Cour, et ce en toutes matières.

Nous conservons le souvenir ému de monsieur le Conseiller RAPPE et de monsieur le Bâtonnier CLAEYS BOUÚAERT.

*

* *

Eloges funèbres PATRICK DUINSLAEGER

1. Il me revient aujourd'hui le très pénible devoir de prononcer l'éloge funèbre de M. le procureur général près la Cour de cassation PATRICK DUINSLAEGER, décédé le 27 juin écoulé, à l'âge de 63 ans, après avoir été pendant 36 ans au service de l'ordre judiciaire en qualité de magistrat du ministère public

Avant de commencer la rédaction de cet éloge, j'ai consulté quelque *Pasicrisie*, pour y trouver le juste ton, celui qui serait à la mesure de ce qu'il est attendu d'un tel discours, devant honorer ce très grand magistrat qu'était notre défunt procureur général. Car M. DUINSLAEGER n'est pas le premier procureur général de la Cour décédé dans l'exercice de ses fonctions; il y eut, en 1836, le procureur général Plaisant, et, le 2 juillet 1911, le procureur général RAYMOND JANSSENS. Les discours d'alors furent à l'image de leur époque, qui n'est plus vraiment la nôtre!

Et puis je me suis souvenu de la simplicité de l'homme, de sa rectitude, de son refus du faste et de la grandiloquence qui souvent rendent les derniers adieux pesants voire hypocrites. J'ai compris qu'il m'était interdit de faire dans la littérature précieuse voir pédante – je n'en ai d'ailleurs guère le talent-, qu'il me fallait faire dans la simplicité, l'authentique, le vrai!

Je vais donc tenter, sans faux pathos, de dire comment d'autres et moi avons perçu et apprécié le procureur général PATRICK DUINSLAEGER.

2. Commençons donc par ce funeste 27 juin 2016. J'étais en route vers Bruxelles, de bonne heure, que M. le secrétaire en chef du parquet m'informait téléphoniquement du décès de M. le Procureur général DUINSLAEGER. Cette nouvelle me pris de court et, pour tout dire, me bouleversa; quelques très longues secondes d'incrédulités, puis l'évidence: les stigmates du

déclin, qui s'étaient imposés à nos vues les dernières semaines et jours, n'avaient pas menti!

Mais comment y croire quand l'on reçoit du chef de corps, encore quelques heures à peine avant que l'on ne vous apprend sa mort, des courriels qui témoignent d'une parfaite maîtrise des sujets traités; dans ces circonstances l'on n'est pas prêt à accepter avec sérénité et détachement qu'il a soudainement succombé à sa maladie.

Le parquet venait de perdre un chef plus que respecté, la compagnie de la Cour venait de perdre un de ses plus éminents membres, et moi je venais de perdre celui dont j'étais l'adjoint admiratif.

3. Certes, je savais, pour en avoir parlé avec lui à diverses reprises au fil des mois, que son combat contre la maladie allait être long, harassant, douloureux même. Et il le fut, plus que nécessaire! Mais il ne se plaignait pas et, surtout, donnait l'impression d'un optimisme raisonnable, envisageant une issue plutôt positive des traitements successifs que la Faculté lui faisait subir. Tant qu'il pourrait enfourcher sa moto, disait-il, le compteur était dans le vert....

Les dernières semaines il ne l'enfourchait plus!

Il faiblissait physiquement, progressivement, avec des périodes de rémission croyait-on, mais envers tout il assumait sans faillir les missions externes, alors qu'il aurait pu, sans mauvaise conscience, se décharger sur ses collègues; certes, je pouvais et même devais davantage l'assister ces derniers temps mais en aucun cas ne voulait-il devenir un assisté! Il avait été très clair, en des termes qui ne laissaient aucun doute sur sa volonté d'aller jusqu'au bout de ses forces, s'il le fallait.

Là se manifestait un de ses traits de caractères marquant, que son frère cadet décrit comme suit: *"Eén van de adagiums, waarmee wij werden opgevoed, was om een plicht of opdracht te vervullen, zoals Pa zou zeggen, 'jusqu'à ce que mort s'ensuive'"*.

4. J'ai respecté cette volonté, me refusant à lui imposer une aide autre que celle souhaitée, et celle-ci ne fut demandée qu'au compte-goutte, quand vraiment il n'y avait plus moyen de faire autrement. Je me réconfortais donc à l'idée que nous ferions encore un bon bout de chemin ensemble.

Mieux, je m'en réjouissais car nous partagions la même vision de l'avenir de la Cour et de son parquet. J'aimais ces rencontres du lundi matin avec vous, M. le premier président et vous, M. le président, où je pouvais être l'adjoint et le conseiller d'un homme de bien, compétent, courageux, tenace, réfléchi, imaginatif, en un mot: un procureur général à l'image de mes vœux. Il était visiblement dans son élément à la tête de notre parquet; et celui-ci en bénéficia bien au-delà des apparences.

J'ai le sentiment que nous avons formé un tandem qui se complétait, étant que mon apport fut bien moindre que le sien. Ainsi, là où mon impatience m'aurait peut-être fait prendre des positions tranchées, j'ai pu admirer sa faculté de négocier dans les situations les plus désespérées. Il savait apaiser, construire des ponts, développer des compromis, détendre l'atmosphère. Il usait alors avec bonheur d'un humour aussi insoupçonné que percutant.

5. M. DUINSLAEGER savait vaincre les résistances administratives. Il était un négociateur redoutable, qualité qui nous fut si précieuse ces derniers temps, où la Cour et son parquet ont dû se battre pour le renouvellement de leurs cadres et se positionner sur le délicat équilibre de l'autonomie de gestion des Collèges du siège, du parquet et de la Cour.

Son talent de négociateur était servi par une capacité de travail phénoménale; il connaissait ses dossiers sur le bout des doigts. Sans doute devait-il se retenir -peut-être même souffrait-il- quand, dans des discussions techniques, l'interlocuteur cachait l'indigente connaissance des éléments pertinents du dossier par un verbiage tour à tour transparent ou nébuleux.

Son plan de gestion traduisait l'homme; c'était un modèle du genre! Et pour une part il était en bonne voie de réalisation malgré un changement radical de paradigme dans le fonctionnement du judiciaire!

6. Mais cela dit, que connaissais-je véritablement de ce compagnon de route et de combats, rencontré vingt ans plus tôt?

Reprenons en bref les balises d'un curriculum professionnel impressionnant:

PATRICK DUINSLAEGER était né le 30 mai 1953 à Ostende. Il sortit de la VUB licencié en droit avec grande distinction. Brièvement avocat au Barreau de Bruxelles (1978–1980), et après un stage judiciaire au parquet près le tribunal de première instance de Bruxelles (1980–1983), il gravit les échelons du ministère public, respectivement substitut du procureur du Roi à Bruxelles (1983–1988), premier substitut du procureur du Roi à Bruxelles (1988–1991), sous l'autorité avisée du procureur B. DEJEMEPPE –qu'il va donc retrouver à la Cour-, substitut du procureur général près la cour d'appel de Bruxelles (1991–1997), avocat général près la cour d'appel de Bruxelles (1997–1999).

En 1999, quittant le cabinet du Ministre de la Justice M. VAN PARIJS, dont il fut le chef de cabinet pendant deux ans, il rejoint le parquet de la Cour, où, en 2012, le Roi le désigne à la fonction de premier avocat général près la Cour de Cassation. Le 1^{er} avril 2014 il devient le 24^{ème} chef de corps du parquet. Il restera en fonction, sans désespérer malgré une maladie pernicieuse qui se déclare assez tôt après sa prise de fonction.

A côté de ce parcours rectiligne et sans faute, feu le Procureur général DUINSLAEGER eut d'autres mandats prestigieux; voici un choix: magistrat national de 1991 à 1997, magistrat de liaison belge pour le Tribunal Pénal International pour l'Ex-Yougoslavie et pour le Tribunal Pénal International pour le Rwanda (1995–1997), Juge *ad hoc* à la Cour Internationale de Justice (La Haye) dans le cadre de l'affaire "Serbie & Monténégro c. Belgique", relative aux opérations militaires de l'O.T.A.N. au Kosovo (mai–juillet 1999), chef de cabinet du Ministre de la Justice (1998–1999). De 1989 à 1997 il fut chargé du cours "procédure pénale" à l'Ecole de Criminologie et de Criminalistique de l'Institut National de Criminologie et de Criminalistique.

Sa carrière professionnelle fit de lui un pénaliste pointu et aguerri, ce dont ses conclusions fouillées prises devant la chambre pénale de la Cour témoignèrent tout au long des 17 années qu'il la servit ainsi que son parquet avec dévouement et excellence.

Il disait de lui-même qu'il était un non-civiliste par conviction, et il ne pouvait parfois s'empêcher, avec un grand sourire et un petit clin d'œil, de nous taquiner, nous les civilistes, par la considération que nous posons beaucoup de questions très compliquées mais que les pénalistes, eux, fournissaient des solutions, et vite!

Ceci dit, je puis témoigner que le sort des avocats généraux civilistes lui tenait autant à cœur que celui des pénalistes, dont il était, au fil des ans, devenu le chef de file.

7. Comme toujours, derrière les données quelque peu neutres d'un curriculum vitae, en apparence muet mais néanmoins parlant pour qui connaît notre petit monde judiciaire, se cache bien souvent encore une autre personnalité, plus riche, plus attachante que les fonctions qu'elle a occupées au fil de sa carrière.

PATRICK DUINSLAEGER était de ceux-là car il n'était pas seulement discret, comme nous le savons, il était même secret! Né dans la reine des plages, il était un enfant du bord de la mer et fils de marin; et il est connu que les vrais marins sont peu bavards! Arno, cet autre ostendais connu mais dans un tout autre registre, chanteur bucolique de son Ostende natale, souligne dans quelques ballades entre-temps oubliées ce trait de caractère des intrépides pêcheurs de la mer du Nord.

PATRICK n'était pas pêcheur et sa nature était plutôt réfléchi voire prudente; mais comme ces pêcheurs, au travail il avait le goût du silence, non pas celui de la distance mais celui de la sérénité que la contemplation du mouvement régulier d'une houle perpétuelle vous enseigne.

8. La discrétion du collègue DUINSLAEGER m'a conduit à me tourner vers quelques personnalités avec lesquelles il fit un bout de chemin. Je puis certainement répéter ici l'image flatteuse que d'aucuns ont donné de ce grand magistrat et à laquelle je ne peux que souscrire.

Ainsi notre bien estimé collègue, Monsieur le conseiller DEJEMEPPE, m'écrivit notamment:

“Avec son air de colin froid, l'homme impressionnait et forçait le respect. Recevant un collègue ou un avocat dans son bureau du parquet, requérant en correctionnelle ou argumentant dans une réunion de travail, c'est toujours avec la même élégance distante que le substitut imposait, sans s'imposer, son avis ou son opinion, en suscitant chez son interlocuteur l'impression que la solution allait de soi. Mesurant la valeur des mots, il savait en outre l'importance du silence pour consolider l'efficacité de l'action.(...)”

La vocation de PATRICK DUINSLAEGER, c'était d'abord d'étudier les choses, de les bien savoir, c'est-à-dire avec précision.

Esprit vif doté d'une faculté d'assimilation exceptionnelle, il avait cette capacité de ne jamais s'arrêter à une seule idée. Il ne prétendait pas résoudre un problème juridique sans en avoir d'abord soigneusement décomposé les éléments, appréciant l'un, rejetant l'autre, jugeant du poids respectif des faits et du droit. Ce redoutable sens de l'analyse combinatoire doublé de pragmatisme, qui lui donnait d'ordinaire une longueur d'avance sur ses interlocuteurs, contribuait à faire de lui un homme libre d'où émanait une autorité naturelle.

S'il n'avait pas de goût pour les manifestations tapageuses, il n'entretenait pas non plus de vaines espérances sur l'avenir de l'institution judiciaire, et peut-être pas davantage sur la vertu qu'elle prétend chercher à servir.

(...) L'homme ne se laissait pas aisément appréhender dans son intimité. Il n'aimait pas s'épancher sur lui-même.

PATRICK DUINSLAEGER ne cherchait pas les honneurs. Trop lucide sur leur caractère artificiel et éphémère, il quêtait d'autres étoiles sur lesquelles il laissait planer le mystère. Sa pudeur participait de la politesse qu'il considérait devoir être la sienne envers autrui à qui il ne voulait pas faire porter le poids de ses préoccupations personnelles. D'une loyauté sans faille, il était capable d'empathie mais souffrait peu qu'on en témoigne à son égard."

Monsieur VAN PARIJS, ancien ministre de la Justice et président du Conseil supérieur de la Justice, dira de lui:

"Kenmerkend voor mij waren zijn discretie, sereniteit en loyauteit. Dit ging gepaard met een grote eruditie. Zijn intellectuele gaven stelde hij maatschappelijk ten dienste door steeds oplossingen te zoeken waarvan de rechtszoekende/de burger/de mens beter werd: hij gebruikte het recht om rechtvaardig te zijn. Hij had de beginselvastheid en de karaktersterkte om met moed zijn overtuiging te laten gelden, des te meer wanneer fundamentele rechtsbeginselen op het spel stonden of onrecht dreigde."

Monsieur le procureur général près la cour d'appel de Bruxelles JOHANN DELMULLE, ancien procureur fédéral et collègue de PATRICK DUINSLAEGER au cabinet de M. le ministre de la Justice VAN PARIJS, apporte un témoignage lié à la mise en place controversée du parquet fédéral. Il documente l'homme de l'exécutif, discipliné, mais aussi le magistrat, soucieux, en cette qualité de membre du pouvoir judiciaire, d'éviter que l'on crée au sein de ce dernier une catégorie d'officiers du ministère public pouvant servir d'hommes de mains au pouvoir politique. Certaines prises de positions de l'avocat général près la Cour de cassation DUINSLAEGER, adoptées à l'occasion de diverses réunions de notre parquet et consacrées à l'avenir de celui-ci, faisaient écho à cette conviction.

Ainsi Monsieur DELMULLE note:

"Weinigen weten dit, maar Patrick en ik waren in het begin wel héél koele minnaars van de idee van de oprichting van een federaal parket. De toenmalige minister van Justitie kan getuigen hoe we hem bestookten met fiches en analyses waarin we waarschuwdan dat de onafhankelijkheid en de eenheid van het korps van het Openbaar Ministerie in het gedrang zou kunnen komen door de oprichting van een "super"-parket met een rechtstreekse band met de minister van Justitie. Toen we merkten dat het de politiek menens was [het federaal parket te verwezenlijken], besliste Patrick dat we die beslissing loyaal zouden uitvoeren. Kenmerkend voor hem, bouwden we samen een aantal "evenwichten" in de ontwerpteksten in, die er voor zorgden dat onze vrees niet bewaarheid kon worden en, vooral, dat de scheiding van de machten - een principe dat hem altijd zeer nauw aan het hart heeft gelegen - gerespecteerd werd en dat 'zijn' korps, het Openbaar Ministerie, ongeschonden uit deze

omwenteling zou komen.(...). De wijze waarop het federaal parket vandaag binnen het Openbaar Ministerie en in onze democratie functioneert, is dus mede te danken aan Patrick Duinslaeger”.

9. Mais il y avait encore plus. Tous ceux qui ont pu assister aux funérailles de PATRICK DUINSLAEGER en l’Eglise Saints Pierre et Paul à Ostende, ont pu noter qu’à la faveur d’une cérémonie à la fois sobre, chaleureuse et ô combien émouvante, où la famille assembla le dernier esquif, c’était à la dépouille du mari, du père, du fils, du grand père et de l’oncle Patrick que l’on fit les derniers adieux, non au procureur général près la Cour de cassation mort dans l’exercice de ses fonctions.

Ce détachement de la fonction était un souhait pressant de la famille, voulant par-là mettre en avant à quel point cet homme de foi, cet homme de loi, ce grand officier du ministère public, n’aimait guère les ors. Il avait ses raisons, nous en parlâmes une fois; ce fut une des rares fois où nous ne trouvâmes pas de véritable compromis.

Bien entendu la Cour respecta cette conviction, s’inclina et renonça ainsi au protocole cérémonieux dû à son procureur général.

10. Ceci confirma aussi à d’aucuns - ce qui fut mon cas - ou apprenait à d’autres, que la famille était le centre des affections de PATRICK, son bastion, son glacis et son moteur. Il parlait de son épouse avec cette admiration où l’on pouvait deviné poindre la connivence que seul l’amour cimente; nous eûmes même le privilège de pouvoir découvrir les talents de mathématicienne de Mme DUINSLAEGER, que le procureur général avait mis à contribution pour convaincre la Cour et son parquet de quelques formules savantes dont nous devrions faire notre avantage.

Il était fier de ses deux fils et de leurs épouses; quant à ses petits-enfants, lorsqu’il commençait à en parler, ses yeux pétillaient et l’humour était au rendez-vous.

Ce qui m’a beaucoup touché fut la sollicitude dont il entourait son père, le vice-amiral en retraite MARCEL DUINSLAEGER, surtout depuis le décès de son épouse.

Et ce fut ainsi, entouré de l’affection des siens, comme aux temps meilleurs des week-ends en famille à Ostende, qu’il s’en alla.

11. Monsieur PATRICK DUINSLAEGER était assurément un homme de conviction et, est-il encore bien besoin de le rappeler, un homme de devoir. L’éducation et l’environnement familial n’y furent pas pour peu. Fils d’amiral, frère aîné d’une fratrie comptant encore deux médecins-colonels, il avait fait sa scolarité secondaire à l’école des cadets à Lier.

Elevé dans le devoir, dans la rigueur et l’abnégation, et, comme tout aîné, instinctivement animé d’un sentiment de responsabilité placé à la tête d’une famille que l’on veut soudée, il avait ce trait de caractère que l’on prête communément au peuple germanique: d’abord le travail et puis la fête. Et cette dernière de préférence avec une bière locale bien fraîche, dans une brasserie aux allures d’un bon vieux pub anglais.

Il y avait de la sorte un autre côté chez cet homme, ignoré de beaucoup d'entre nous: PATRICK savait être épicurien à ses heures et même chef-coq à l'en croire son frère cadet. C'est sans doute là que réside l'explication de ce que nous lui devons, p. ex., que les repas d'adieu fait aux collègues pensionnés se prennent dans un restaurant de choix, toujours le même, vu qu'il plaît à tous.

Enfin, lorsque le collègue DUINSLAEGER se confiait véritablement, ce qu'il ne faisait ni souvent ni facilement, il laissait percer une nature généreuse, qui ne demandait qu'à aider. Il fut pour les collègues du secrétariat du parquet un chef attentif et attentionné.

PATRICK n'aimait pas trop les effusions ni les familiarités mais il savait écouter et compatir. Il n'aimait pas du tout les attitudes parasites et encore moins ceux qui au lieu de servir leur fonction se faisaient servir par elle. Un de ses credo était: *“je moet keuzes maken in het leven”*.

12. DINO BUZZATI, devenu célèbre avec *“Le Désert des Tartares”* (1940) a, écrit un petit recueil, paru en traduction française en 1988 aux Éditions Robert Laffont, où il thématise le caractère inéluctable et insidieux de la mort qui l'assaillait. Dans un court essai, intitulé *“Le régiment part à l'aube”*, il écrit ce qui suit: *“Ce n'est pas que vous soyez militaire de carrière. Mais tout le monde sans exception dans votre ville et même hors d'elle dans les campagnes, les vallées, au bord de la mer, bref partout, tous appartiennent d'une certaine façon à un régiment et les régiments sont innombrables, nul ne peut savoir combien ils sont, et personne ne sait au demeurant quel est le sien, ce qui n'empêche ces régiments d'être cantonnés tout autour, ici, et même en plein cœur de la ville, bien que nul ne s'en aperçoive ou ne s'en émeuve. Cependant, dès lors qu'un régiment s'en va, ceux qui lui appartiennent doivent partir avec lui.*

D'aucuns prétendent tout au contraire qu'il s'agit de navires. Chacun serait inscrit en tant que passager sur les rôles d'un navire, sans en connaître ni le nom ni l'emplacement. Et ce sont d'étranges navires, capables tout aussi bien d'appareiller d'en plein centre d'un désert aride ou du défilé encaissé taillé dans une montagne.

*Mais régiment ou bateau cela revient au même, ce qui est sûr c'est qu'un beau jour chacun de nous devra partir”*³⁶²

13. Et c'est donc tout naturellement, obéissant à la seule loi qui échappe à la frénésie humaine, que le procureur général près la cour de cassation PATRICK DUINSLAEGER, modestement confondu dans la troupe, a embarqué sur le bateau où il était aussi inscrit sur le rôle et a pris avec son régiment le départ pour une campagne définitive dont nous ignorons tout mais que nous lui souhaitons éternellement pacifique.

³⁶² D. Buzzati, *Le régiment part à l'aube*, Ed. Robert Laffont, Paris, 2008, p. 14.

Plan

Introduction (n° 1 à 10)***A.- De l'opportunité et du contenu du discours (n° 2-6)*****1.- De l'opportunité et du choix du sujet (n° 2)****2.- De l'ordre public fiscal (n° 3-6)*****B.- L'ordre public fiscal et le juge.- Les enjeux cachés ou non (n° 7-9)*****1.- De la conscience des enjeux (n° 7)****2.- Illustration jurisprudentielle (n° 8-9)*****C.- Plan d'étude (n° 10)*****I.- L'ordre public en droit fiscal – Instrument juridique d'une casuistique politique (n° 11-37)*****A.- L'ordre public - Instrument d'un certain ordre (n° 11-22)*****1.- L'ordre public – Notion et champs d'action (n° 11-13)****a.- Notion (n° 11-12)****b.- Champs d'action (n° 13)****2.- L'ordre public - Vecteur juridique de la place de l'Etat (n° 14-22)****a.- Le culte de la puissance publique (n° 15-17)****b.- La limitation des pouvoirs du souverain (n° 18-19)****c.- La variabilité du point d'équilibre – Clé de lecture de l'ordre public fiscal (n° 20-22)*****B.- L'ordre public fiscal – Aperçu (n° 23-30)*****1.- Le droit fiscal – Notion et quelques aspects saillants déniés (n° 23-26)****a.- Notion (n° 23)****b.- De quelques aspects saillants déniés (n° 24-26)****2.- L'ordre public fiscal - Notion polymorphe (n° 27-30)****a.- Le droit fiscal est d'ordre public (n° 27-28)****b.- Traits d'action multiples de l'ordre public fiscal (n° 29-30)*****C.- L'ordre public fiscal - Instrument juridique de régulation (n° 31-37)*****1.- L'ordre public contractuel (n° 32)**

2.- L'ordre public procédural (n° 33-35)

3.- L'ordre public et l'interprétation de la loi – L'ordre public-légalité (n° 36-37)

II.- Examen de quelques fonctionnalités de l'ordre public fiscal (n° 38-131)

A.- L'ordre public contractuel (n° 39-80)

1.- Les accords avec l'administration fiscale sur l'application de la loi (n° 40—67)

a.- Le principe de confiance légitime – Accord tacite? (n° 41-56)

(i) Notion (n° 41-43)

(ii) L'évolution de la jurisprudence de la Cour (n° 44-54)

(iii) Appréciation (n° 55-56)

b.- Le *ruling* – Accord express? (n° 57-67)

(i) Régime légal (n° 58-61)

(ii) Nature (n° 62-63)

(iii) Force contraignante de la décision anticipée régulière (n° 64-66)

(iv) Conclusion (n° 67)

2.- Les accords avec l'administration fiscale sur la solution des litiges (n° 68-80)

a.- L'accord de procédure (n° 68-72)

(i) Droit commun (n° 68-69)

(ii) L'ordre public fiscal – Incidences spécifiques? (n° 70-72)

b.- La transaction (n° 73-79)

(i) Position de la question (n° 73-74)

(ii) Cadre d'application (n° 75)

(iii) Mécanismes de surséance indéfinie au recouvrement de l'impôt (n° 76-79)

c.- L'acquiescement (n° 80)

B.- L'ordre public procédural (n° 81-96)

1.- La fonction dérogoire (n° 82-85)

a.- Position de la question (n° 82)

b.- Relativité du principe dispositif (n° 83-84)

c.- Accueil du moyen nouveau en cassation (n° 85)

2.- La tentation inquisitoire (n° 86-91)

3.- La tentation justicière (n° 92-96)

C.- L'ordre public-légalité – De l'interprétation de la norme fiscale (n° 96-131)

1.- Des méthodes, principes et étendues d'interprétation en général (n° 96-101)

a.- Position de la question (n° 97)

b.- Des méthodes, principes et étendues d'interprétation – Rappel
(n° 98-100)

c.- La Cour interprète et défend des valeurs (n° 101)

2.- L'interprétation du droit fiscal (n° 102-131)

a.- Le postulat de l'interprétation "stricte" du droit fiscal - Comparaison
avec le droit pénal (n° 102-105)

b.- Deux précisions critiques (n° 106-111)

(i) De l'interprétation et du texte clair (n° 107-110)

(ii) De l'interprétation par analogie (n° 111)

c.- Quand la Cour change un paradigme (n° 112-126)

(i) Le curateur de faillite indélicat (n° 114-123)

*(ii) Le lien entre les dépenses professionnelles déductibles et l'objet
social de la société (n° 124-126)*

d.- Quand la Cour (re)met de l'ordre ou le parfait (n° 127-131)

Conclusion (n° 132-170)

A.- La récolte de l'examen (n° 132-156)

1.- L'ordre public (n° 133-135)

2.- Le droit fiscal (n° 136)

3.- L'ordre public fiscal (n° 137-144)

a.- L'ordre public fiscal contractuel (n° 139-144)

(i) Accords sur l'application de la loi fiscale (n° 140-141)

(ii) Accords sur la solution des litiges (n° 142-144)

b.- L'ordre public procédural (n° 145-149)

(i) Le rôle dérogatoire (n° 146-147)

(ii) La tentation inquisitoire (n° 148)

(iii) La tentation justicière? (n° 149)

c.- L'ordre public fiscal-légalité – De l'interprétation de la norme fiscale (n° 150-151)

(i) La Cour interprète l'OPF et défend des valeurs (n° 152)

(ii) Quand la Cour change un paradigme (n° 153-156)

B.- Une leçon à tirer pour la Cour? (n° 157-167)

1.- Mieux comprendre l'interprète-clé (n°160-163)

a.- Motivation explicative (n° 161-162)

b.- *Dissenting opinion*? (n° 163)

2.- Mixité de la formation de jugement (n° 164-168)

a.- Mixité technique (n° 166)

b.- Mixité linguistique (n° 167-168)

C.- L'envol – Le devoir de l'équilibre convaincant (n° 169-170)