

Exposé de Me LITANNIE

**Le sort fiscal de la correction des erreurs
commises dans la comptabilité
Thierry Litannie et Roland Rosoux**

Correction des erreurs de comptabilité

Qui ne commet pas d'erreurs ? Les comptes annuels n'échappent pas à la règle. Et les erreurs sont faites pour être corrigées.

Les comptes annuels ont certes, pour le contribuable, une force contraignante. Mais rien ne l'empêche de rectifier ceux-ci et de revenir sur l'erreur en droit ou en fait qu'il aurait commise de bonne foi.

Pour les décisions de gestion, c'est plus compliqué.

Exprimées dans les comptes annuels, elles sont *a priori* définitives et irrévocables quand bien même, rétrospectivement, il s'avère qu'elles ont été prises peu judicieusement ou à la légère.

S'il s'agit d'un choix d'opportunité, la jurisprudence majoritaire considère que le bilan ne pourra alors plus être rectifié.

Correction des erreurs de comptabilité

Le SDA semble toutefois admettre que les infractions au droit comptable sont davantage révélatrices d'une erreur que d'une décision, leur rectification restant dès lors possible.

La CNC a adopté la position selon laquelle, si la comptabilisation initiale implique une infraction au droit comptable, l'existence d'une erreur peut être supposée.

Il faut donc corriger les erreurs comptables que l'on constate Après, il faut les faire admettre par le fisc.

Correction des erreurs de comptabilité

La comptabilité et les autres documents comptables tenus par les contribuables ne sont pas préconstitués en vue de servir de preuve contre l'administration fiscale ni conçus pour des fins fiscales.

Par conséquent, la comptabilité n'a pas, à l'égard de l'administration, la valeur probante d'un acte sous seing privé. Pour rappel, l'acte sous seing privé est une convention écrite établie par les parties elles-mêmes ou par un tiers, qui a été signée par elles ou par une personne qu'elles ont constituée pour mandataire en vue de régler une situation contractuelle (vente, location, société, contrat de travail, etc.).

La valeur probante de la comptabilité, si elle est contestée, sera évaluée au cas par cas par le juge.

Préalablement à cette évaluation par le juge, c'est à l'administration fiscale qu'il reviendra d'évaluer le caractère probant ou non d'une comptabilité. Car la comptabilité, quand elle existe, sera le point de départ de la déclaration fiscale, contenant les chiffres sur lesquels celle-ci se base.

Correction des erreurs de comptabilité

Les dispositions pertinentes du C.I.R. 1992 en matière de déclaration sont les articles 305 à 314*bis* de ce Code.

La manière dont les contribuables sont identifiés par l'administration fait l'objet de l'article 314 du C.I.R. 1992.

L'article 314*bis* du C.I.R. 1992 attribue une force probante aux déclarations introduites (ainsi qu'aux documents et aux pièces justificatives qui les accompagnent).

Correction des erreurs de comptabilité

La déclaration qui est régulière et qui est rentrée dans le délai requis, ainsi que les documents et pièces justificatives, introduites par les contribuables, qui sont enregistrées, conservées ou reproduites par l'administration qui a l'établissement de l'impôt sur les revenus dans ses attributions selon un procédé photographique, optique, électronique ou par toute autre technique de l'informatique ou de la télématique, ainsi que leur représentation sur un support lisible ont (auront) force probante pour l'application des dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992.

Une présomption d'exactitude de la déclaration fiscale est attachée à la déclaration rentrée par le contribuable (art. 339, al. 1^{er} et 340 du C.I.R. 1992).

Si l'administration considère que les revenus et autres éléments déclarés (à temps et à heure) ne le sont pas, elle doit le démontrer.

La charge de la preuve lui incombe dans ce cas.

Correction des erreurs de comptabilité

En revanche, si le contribuable :

- s'abstient de déposer une déclaration régulière dans les délais,
- s'abstient de corriger une erreur de forme dans les délais impartis par l'administration,
- s'abstient de répondre dans les délais à un avis de rectification ou à une demande de renseignements,

Il se place alors en situation d'être taxé d'office par l'administration sur base des éléments dont elle dispose ou sur une base forfaitaire.

Dans cette hypothèse, et pour peu que la taxation d'office soit régulière, il appartient au contribuable concerné, d'établir le chiffre exact de son bénéfice imposable par le biais d'une comptabilité probante.

Situation inconfortable s'il en est, qu'il convient donc d'éviter autant que faire se peut.

Correction des erreurs de comptabilité

Qu'est-ce qu'une comptabilité probante ?

Même si le droit fiscal (tout comme le droit comptable) est assez vague quant à l'interprétation concrète de la notion de « comptabilité probante », il est néanmoins certain que les comptes doivent être « vérifiables ».

Pour être vérifiable, une comptabilité doit être établie de telle sorte qu'elle forme un ensemble cohérent et précis et qu'elle s'articule autour d'éléments suffisants pour permettre de contrôler (vérifier) si les données déclarées par le contribuable lui-même correspondent à la réalité. La vérification doit être objectivement « possible ».

À cet égard, il appartient au contribuable de s'assurer qu'il intègre suffisamment d'éléments (et dans les limites du possible et du raisonnable) pour convaincre un intervenant extérieur critique (le contrôleur) de la véracité de sa comptabilité, sans que cette personne extérieure ne soit obligée de croire le contribuable sur parole. Les écritures purement unilatérales du contribuable doivent, dans la mesure du possible, être rendues suffisamment plausibles par d'autres éléments.

Correction des erreurs de comptabilité

La comptabilité doit également être tenue régulièrement. Toutes les opérations doivent être inscrites sans délai, fidèlement, complètement et dans l'ordre chronologique.

En règle générale, une comptabilité établie *a posteriori* n'offre pas de garanties suffisantes d'exactitude et ne peut, sans plus, être considérée comme exacte. Le contraire ne pourra être vrai que si les documents annexes qui sont produits forment un ensemble cohérent contre lequel aucune critique substantielle ne peut être faite, de sorte qu'ils semblent refléter l'état réel et complet de la situation, tant du côté des recettes que de celui des dépenses.

Dans les faits, deux cas de figure peuvent se présenter : soit la comptabilité est considérée comme probante, soit elle ne l'est pas !

Correction des erreurs de comptabilité

Une comptabilité sera considérée comme probante par le fisc si les trois conditions suivantes sont vérifiées :

- elle est 'aisément' contrôlable par lui ;
- elle est appuyée par des documents justificatifs ;
- les montants comptabilisés correspondent à la réalité.

L'administration invoque souvent une jurisprudence selon laquelle :

« une comptabilité est probante, lorsqu'elle constitue un ensemble cohérent permettant de déterminer avec précision les revenus imposables et lorsqu'elle est appuyée par des pièces justificatives qui accréditent la réalité des écritures » (Mons, 30 juin 2017, *MonKey.be*).

Correction des erreurs de comptabilité

Nous dirons de manière un peu plus précise que toute comptabilité, tout système de comptes doivent être admis pour autant :

- que les livres et les documents produits constituent un ensemble cohérent permettant de déterminer avec précision les revenus imposables ;
- que toutes les écritures soient appuyées de pièces justificatives ;
- que les chiffres comptabilisés correspondent à la réalité.

Cela étant, il est important de savoir qu'il n'est pas nécessaire, pour qu'une comptabilité soit admise comme suffisante en matière d'impôts sur les revenus, qu'elle réponde à toutes les exigences de la législation sur la comptabilité, mais elle doit présenter les mêmes garanties d'exactitude qu'une comptabilité tenue suivant ces prescriptions (Cass., 10 mars 1964, *Bull. Contr.*, n° 417, p. 507).

En effet, aucune disposition du C.I.R. 1992 n'impose au contribuable la manière selon laquelle la comptabilité doit être tenue.

Correction des erreurs de comptabilité

Il va de soi que si une lacune dans la comptabilité ne lui fait pas perdre son caractère probant, dès lors qu'elle n'empêche pas l'application correcte de la loi fiscale, le fait de tenir une comptabilité conforme en tous points à la législation comptable aide grandement à présenter le tout comme étant probant. Que l'on ne nous fasse pas dire qu'il n'est pas ou plus nécessaire de tenir des comptabilités conformes au droit comptable !

Mais une comptabilité qui serait parfaite sur le plan comptable n'est pas forcément probante sur le plan fiscal.

Les définitions successives données par la jurisprudence d'une comptabilité probante fluctuent peu. Les mots peuvent changer, mais l'idée reste toujours la même.

Une comptabilité n'est probante que si elle présente un ensemble d'éléments cohérents et précis dont la vérification puisse faire apparaître la sincérité et par voie de conséquence l'exactitude des revenus déclarés (Liège, 19 avril 1989, *Bull. Contr.* n° 690, p. 155, Liège, 31 mai 1989, *Bull. Contr.* n° 698, p. 269). Une comptabilité contenant des irrégularités ne doit pas toujours nécessairement être rejetée comme non probante.

Correction des erreurs de comptabilité

En revanche, la comptabilité perd son caractère probant, non pas dès qu'une seule erreur est relevée, mais lorsque les erreurs, quel que soit leur nombre, sont suffisamment significatives pour démontrer que la comptabilité n'est pas fiable (Th. Afschrift, *Traité de la preuve en droit fiscal*, *Larcier*, 1998, n°434, p. 302).

Si, pour être probante en matière fiscale, une comptabilité ne doit pas répondre à toutes les exigences de la législation comptable et qu'il suffit qu'elle soit complète et présente des garanties suffisantes d'exactitude, qu'elle forme un ensemble cohérent permettant de vérifier si les chiffres comptabilisés correspondent à la réalité, il n'est, à l'inverse, pas question d'une comptabilité probante lorsqu'un contrôle objectif des pièces présentées n'est pas possible.

Une comptabilité tenue sur base d'inscriptions globales des recettes sans la moindre pièce justificative quant à la nature et à l'importance des opérations réalisées permettant de vérifier l'exactitude des revenus déclarés n'est pas probante (Cass., 19 avril 1990, *Pas.* 1990, I, p. 953 ; Liège 17 mars 2004, rôle n° : 2003/RG/490).

Correction des erreurs de comptabilité

En effet, la circonstance que les recettes journalières sont déclarées globalement empêche d'en contrôler leur sincérité (Mons, 19 mars 2010). Il doit être possible, sur la base des données fournies par le contribuable de reconstituer le chiffre d'affaires, et de faire correspondre ces données comptables avec les ventes opérées (Civ. Bruxelles, 28 janvier 2011). À défaut, la comptabilité ne peut être considérée comme probante.

Le livre de caisse est indispensable pour une activité de détail pour permettre un contrôle de tous les mouvements des opérations journalières en matière de recettes et de dépenses, notamment lorsque des paiements au comptant sont effectués et que des dépenses journalières sont portées en compte (Liège, 8 septembre 2010).

On comprend qu'il y a donc matière à appréciation. Au risque de se répéter, il suffit donc que les éléments de la comptabilité puissent être considérés comme un ensemble cohérent basé sur des pièces probantes et contrôlables permettant de déterminer le revenu réel imposable du contribuable pour que cette comptabilité soit considérée comme probante.

Correction des erreurs de comptabilité

Pour qu'une comptabilité soit probante, elle doit offrir les garanties de complétude, de fiabilité et de contrôlabilité requises. La force probante d'une comptabilité dépend donc plus de son contenu que de sa forme .

Notion de bénéfice brut

La notion de « bénéfice brut » n'est pas définie dans les textes légaux en matière de fiscalité. Il est généralement admis (en matière fiscale) que le bénéfice brut est égal au résultat des différentes opérations de l'entreprise, compte tenu des variations de stocks, mais avant déduction des dépenses et charges professionnelles.

Si le contribuable tient une comptabilité complète selon le principe de la comptabilité en partie double, le bénéfice brut peut être constaté par le biais du compte de résultats. Mais certains postes doivent être adaptés au niveau des produits (correction pour les recettes imposables ou une augmentation d'éléments non comptabilisés mais imposables) et au niveau des charges (corrections pour les dépenses qui ont affecté le résultat mais qui ne sont pas admises en déduction sur le plan fiscal, le plus souvent sans logique économique mais uniquement pour des raisons budgétaires).

Correction des erreurs de comptabilité

Si le contribuable tient une comptabilité simplifiée, il tiendra normalement trois journaux (journal financier, journal des achats et journal des ventes) et un livre d'inventaire. Le bénéfice brut peut alors être établi comme suit :

- soit avec correction de l'inventaire : produits des ventes hors TVA - achats hors TVA + ou - variation des stocks = bénéfice brut ;
- soit sans correction d'inventaire : produits des ventes hors TVA - achats hors TVA = bénéfice brut.

Si les comptes sont déficients ou inexistantes, on (c'-à-d. le fisc ou l'expert-comptable qui 'hérite' d'un tel client) pourra (n'aura sans doute d'autre choix que de) procéder comme suit : achats x pourcentage de bénéfice brut à augmenter du salaire de l'entrepreneur. Ce pourcentage est déterminé, quand c'est l'administration qui procède de la sorte, par comparaison avec la marge généralement applicable dans le secteur d'activités correspondant).

Correction des erreurs de comptabilité

Un bénéfice déterminé sur la base de la différence entre les recettes et les dépenses ne peut être admis que lorsqu'il existe des inventaires valables en matière d'impôts sur les revenus, inventaires dont il peut être tenu compte pour calculer le bénéfice brut (question parlementaire n° 116 de M. Verbist du 6 septembre 1973, *Q&R*, Ch. Repr., sess. 1972-1973, n° 49, p. 1807).

L'administration reconnaît elle-même (voy. le Com.I.R. 1992, n°s 340/6 à 10) que le C.I.R. 1992 ne contient aucune définition de la comptabilité des commerçants ; il parle seulement de « tous les livres et documents nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables » (art. 315 du C.I.R. 1992) et de « documents probants » (art. 49, al. 1^{er}, et 342, du C.I.R. 1992).

En tout état de cause, sous l'angle fiscal, une comptabilité simplifiée est placée *a priori* sur le même pied qu'une comptabilité complète (question parlementaire n° 194 de M. Dehousse, *Q&R*, Ch. Repr., sess. 1975-1976, n° 43, p. 2892, *Bull. Contr.*, n° 545, p. 2194). Pas d'ostracisme!

Correction des erreurs de comptabilité

Premières observations au sujet d'une comptabilité probante ou non

Si la comptabilité peut être considérée comme probante, les montants qui y figurent sont opposables à l'administration. *A contrario*, si la comptabilité ne peut pas être considérée comme probante, les montants qui y figurent ne sont pas opposables à l'administration (dont on sait que le seul besoin est d'être rassurée).

Mais, en tout état de cause, le fait qu'une comptabilité soit probante n'empêche pas les corrections fiscales qui s'impose(raie)nt.

Lorsque la comptabilité est considérée par l'administration comme non probante, la période imposable doit néanmoins être respectée pour la détermination de l'ex. d'imp., car les articles 200 à 202 et 205 de l'A.R. du C.I.R. 1992 ne précisent pas que la comptabilité doit être probante.

Correction des erreurs de comptabilité

Premières observations au sujet d'une comptabilité probante ou non

Même si la comptabilité d'un contribuable n'est pas probante, une perte ne peut pas être purement et simplement ignorée.

Dans ce cas, l'administration doit démontrer quelles données de la déclaration fiscale doivent être remplacées (Anvers, 24 avril 2001, *F.J.F.*, No. 2001/199).

Si l'administration met purement et simplement les pertes à zéro, elle se comporte de manière arbitraire.

Le tribunal de première instance de Liège a également décidé que la mise à zéro des pertes au seul et unique motif que la comptabilité ne serait pas probante, est arbitraire lorsque les services de contrôle ne font pas le moindre effort pour reconstituer le chiffre d'affaires et les frais du contribuable (... sans procéder à aucune tentative de reconstitution du chiffre d'affaires ni à un quelconque examen du caractère déductible des charges professionnelle) (Civ. Liège, 24 février 2004, *MonKey.be*).

Correction des erreurs de comptabilité

Qu'est-ce qu'une comptabilité non probante ?

C'est une lapalissade : une comptabilité non probante ne répond pas aux qualités précitées d'une comptabilité probante, en ce sens qu'elle présente des lacunes et des déficiences convergentes.

Comme le souligne Th. Afschrift, « la comptabilité perd son caractère probant, non pas dès qu'une seule erreur est relevée, mais lorsque les erreurs, quel que soit leur nombre, sont suffisamment significatives pour démontrer que la comptabilité n'est pas fiable » (Th. Afschrift, *op. cit.*).

On peut relever à ce propos les exemples suivants de constatations qui peuvent rendre la comptabilité non probante sur le plan fiscal.

Correction des erreurs de comptabilité

Pour autant que l'irrégularité ne soit donc pas isolée, une ou plusieurs des constatations suivantes (souvent plusieurs) dans la comptabilité sont de nature à la priver de son caractère probant (liste non exhaustive) :

1. Manquements dans les mentions qui doivent obligatoirement figurer sur les factures.

Ainsi, lorsqu'une comptabilité s'appuie sur des factures sommaires mentionnant uniquement un prix global, sans aucune spécification quant à la nature et la quantité des biens livrés et des services fournis, en l'espèce, le nombre d'heures prestées et le salaire horaire appliqué, elle ne peut pas refléter fidèlement les opérations effectuées par l'assujetti (Civ. Louvain, 21 mars 1983, *Rev. TVA* n° 72, mai 1986, p. 190).

En effet, conformément à l'article 5, 6°, de l'A.R. n° 1 du 29 décembre 1992, la facture qu'un assujetti TVA doit délivrer à son cocontractant doit mentionner les éléments nécessaires pour déterminer l'opération et le taux de la taxe due, notamment la dénomination usuelle des biens livrés et des services fournis et leur quantité ainsi que l'objet des services ;

Correction des erreurs de comptabilité

2. Non délivrance des « souches TVA » alors que cette délivrance est obligatoire (cette délivrance est obligatoire pour les car-wash, les hôtels et les restaurants) [depuis l'introduction du système de caisses enregistreuses, tous les assujettis qui effectuent des prestations de services de restaurant ou de restauration sont tenus de délivrer un document de contrôle. Il s'agit soit de notes ou reçus (souches TVA), soit de tickets de caisse d'un système de caisse enregistreuse. Circ. 2017/C/70 du 6 novembre 2017] ;

3. Non tenue ou mauvaise tenue des registres des garagistes (Bruxelles, 20 juin 2019, rôle n° : 2014/AF/60) ;

4. Inscription journalière globale et non étayée au libre des recettes.

Lorsque des recettes au comptant lors de ventes aux particuliers sont inscrites globalement au jour le jour dans le journal des recettes (Anvers, 6 septembre 2011, *Cour. Fisc.* 2011/18, p. 539), et lorsque ces inscriptions ne sont pas appuyées par des pièces justificatives (Cass., 19 avril 1990, *F.J.F.*, No. 90/133 ; Anvers, 23 décembre 1996, *F.J.F.*, No. 97/77 ; Anvers, 10 mai 2016, inédit) ;

Correction des erreurs de comptabilité

5. Absence d'inventaire.

Selon les Cours d'appel de Liège et de Gand, l'inventaire est un document indispensable pour apprécier la sincérité de la comptabilité.

Lorsqu'il y a des biens en stock, l'absence d'inventaire enlève à la comptabilité son exactitude et sa fiabilité, auquel cas la comptabilité est, dans son ensemble, irrégulière et est rejetée à juste titre par l'administration comme moyen de preuve (Liège, 13 mars 1985, *F.J.F.*, 1985, 269-270, n°85/161 ; Liège, 12 février 1997, *F.J.F.*, No. 97/134 ; Gand, 20 novembre 2001, cité par *Le Fiscologue*, n° 831, p. 13. ; Liège, 27 avril 2018, inédit).

De manière générale, la jurisprudence est impitoyable pour les contribuables dans deux cas :

- Lorsqu'il n'y a pas d'inventaire,
- Lorsque l'inventaire est contrôlé par l'administration et s'avère inexact,

Correction des erreurs de comptabilité

6. Ristournes et remises

L'absence de mention de la date à laquelle la ristourne est accordée, notamment pour les cartes de fidélité, empêche le service de contrôle de vérifier la date d'exigibilité de la TVA et rend dès lors la comptabilité non contrôlable (Anvers, 6 septembre 2011, *op. cit.*) ;

Les remises octroyées pendant les périodes de soldes doivent être suffisamment détaillées. En se bornant à comptabiliser le montant des recettes en période de soldes, sans mentionner la remise, on rend le contrôle effectif de la comptabilité impossible ;

Idem en cas d'absence d'indication détaillée des articles vendus au livre des recettes (Mons, 30 juin 2017, *MonKey.be*) ou d'absence de livre de caisse (Mons, 30 juin 2017, *MonKey.be*) ;

Correction des erreurs de comptabilité

7. Absence de comptabilisation des prélèvements

Lorsque la déclaration à la TVA démontre que l'assujetti a prélevé des biens dans son stock, mais n'en a pas fait mention dans sa comptabilité, cela implique que sa comptabilité ne correspond plus à la réalité et qu'elle n'est donc plus probante » (Civ. Bruges, 17 janvier 2000, *fisconet* ; Civ. Bruges, 17 avril 2000, *fisconet*) ;

8. Majoration spontanée du chiffre d'affaires

La majoration spontanée du chiffre d'affaires via une écriture comptable « opération diverse » passée d'initiative à un moment donné pendant l'exercice comptable permettant d'augmenter artificiellement le chiffre d'affaires de l'année en cours en vue de régulariser le solde de la caisse du contribuable fait perdre son caractère probant à la comptabilité (Mons, 30 juin 2017, *MonKey.be*) ;

Correction des erreurs de comptabilité

Une appréciation en fait

Il ressort de ce qui a déjà été dit plus avant qu'une comptabilité ne répond pas par elle-même aux conditions de qualité fiscale que l'on attend d'elle. Ce n'est que sa vérification qui peut en faire apparaître le caractère probant (Liège, 16 janvier 1965).

Ainsi, pour établir que les comptes du contribuable ne sont pas probants, l'administration peut donc :

- soit constater que les comptes présentent des lacunes telles qu'ils ne peuvent constituer un ensemble permettant de déterminer avec précision les revenus imposables ;
- soit constater l'absence de pièces justificatives ;
- soit constater l'impossibilité de vérifier l'exactitude des chiffres comptabilisés ;
- soit démontrer l'inexactitude des chiffres comptabilisés.

Correction des erreurs de comptabilité

Les irrégularités ou omissions dont il est question ci-dessus ne mènent pas nécessairement au rejet intégral des comptes. L'administration peut se contenter de rectifier le résultat comptable sur l'un ou l'autre point.

Achats de marchandises

Il arrive fréquemment que l'administration fiscale, après avoir établi qu'aucun inventaire n'avait été tenu par le passé et qu'aucun inventaire d'ouverture n'était produit, se contente de mettre à zéro la variation de stock.

Cette manière de procéder ne peut pas être admise. A titre d'exemple, il a été jugé que le rejet pur et simple de la variation de stock est arbitraire. En l'espèce, le stock du contribuable consistait en bétail, de sorte que la valorisation du stock devait être soumise aux prix du marché. En conséquence, le rejet (sans autre argument) de la totalité de la variation de stock n'est pas justifié (Civ. Hasselt, 29 avril 2009).

Correction des erreurs de comptabilité

Toujours en matière d'achats de marchandises, voyons l'exemple suivant, tiré d'une histoire vraie.

La contribuable est une importante société active dans le secteur du recyclage des métaux ferreux et non ferreux.

Elle possède six sites d'exploitation en Belgique et traite en moyenne 900 achats par jour.

À l'occasion du contrôle fiscal de ses fournisseurs, le fisc a découvert que l'un des fournisseurs dissimulait une partie de son chiffre d'affaires en ce que les bordereaux d'achat de métaux étaient établis par la contribuable au nom de certains des ouvriers de son fournisseur et non au nom de celui-ci. Le fisc a alors contrôlé les achats de la société contribuable.

À l'issue des contrôles effectués, l'administration a estimé qu'un certain nombre d'achats de métaux payés en liquide à des fournisseurs particuliers n'étaient pas justifiés au moyen de documents probants conformément à l'article 49 du C.I.R. 1992 et ne pouvaient être considérés comme des dépenses déductibles.

Correction des erreurs de comptabilité

Quelles sont les conséquences d'une comptabilité jugée non probante ?

Lorsque la comptabilité n'est pas considérée comme probante :

- le contribuable ne peut pas l'invoquer vis-à-vis du fisc en tant que preuve du montant exact de ses revenus ;
- l'administration peut utiliser des moyens de preuve spéciaux uniquement admis en l'absence de documents probants (comme par exemple la taxation par comparaison avec trois contribuables similaires) (Mons, 30 juin 2000, *Cour. Fisc.*, 2000, p. 428);
- l'administration peut tenter de rectifier le chiffre d'affaires tant en ISOC qu'en TVA avec pour conséquence une majoration de l'impôt, des accroissements, une cotisation spéciale sur sommes non justifiée, une majoration de TVA et des amendes TVA.

Notons cependant que rien n'empêche l'administration d'utiliser des éléments issus de la comptabilité déclarée non probante (Mons, 13 avril 2016, *Fisconetplus* ; Bruxelles, 10 juillet 2015, *Fisconetplus*) comme par exemple en matière de frais ou de recettes enregistrées sur quelques mois de la période. L'administration peut donc tirer certains éléments dans une comptabilité pourtant reconnue comme étant non probante.

Correction des erreurs de comptabilité

Le principe de l'indivisibilité de la comptabilité ne s'applique pas à une comptabilité qui n'est pas régulièrement tenue (Cass., 29 janvier 1957, Pas., 1957, I, 631). En effet, de la circonstance que la comptabilité du contribuable ne donne pas une garantie suffisante de précision et de sincérité pour valoir comme preuve complète du montant des bénéfices, il ne résulte pas qu'un élément probant ne puisse être puisé dans cette comptabilité (Cass., 28 juin 1960 et 8 janvier 1963, Pas., 1960, I, 1234, et *Bull. Contr.*, n° 405, p. 594).

Et le fait de puiser dans les documents produits par le contribuable certains éléments de calcul ne prive pas le fisc du droit d'invoquer les irrégularités que présentent ces documents et de leur contester le caractère d'écritures comptables régulières ayant force probante (Cass., 27 septembre 1956, Pas., 1957, I, 55).

Il n'est pas contradictoire, d'une part, de rejeter la comptabilité comme n'étant pas digne de foi, et, d'autre part, de constater que l'administration s'est fondée sur les éléments de la comptabilité pour calculer les achats et les dépenses professionnelles, sans pour autant admettre la valeur probante de cette comptabilité (Cass., 30 mars 1965, *Bull. Contr.*, n° 427, p. 240).

Correction des erreurs de comptabilité

Et les principes de bonne administration ?

Lorsque l'administration admet le caractère probant de la comptabilité d'un contribuable durant des années, sans formuler de remarque spécifique, se pose la question de savoir si le contribuable peut invoquer les principes de bonne administration pour soutenir que sa comptabilité est probante lors d'un contrôle ultérieur. « *J'ai toujours fait comme cela et vous ne m'avez rien dit !* ».

Si l'administration a accepté la comptabilité d'un contribuable par le passé, sans aucune remarque, la méthode utilisée par le contribuable ne peut être rejetée à l'occasion d'un contrôle ultérieur (Cass., 3 juin 2002, *F.J.F.*, No. 2003/1 ; Bruxelles, 22 avril 1994, *Cour. Fisc.*, 1994/371 ; Anvers, 24 septembre 2002, *Cour. Fisc.*, 2002/531).

Correction des erreurs de comptabilité

Selon la jurisprudence (alors bien établie) de la Cour de cassation, « le citoyen doit pouvoir avoir confiance à ce qu'il ne peut concevoir autrement que comme étant une règle fixe de conduite de l'administration ; il s'ensuit qu'en principe, les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'ils ont fait naître dans le chef des citoyens » (Cass., 27 mars 1992, Pas., 1992, I, p. 680 ; RW, 1991-1992, 1446 ; *Cour. Fisc.*, 1992/358) (voir toutefois plus loin).

Les principes de bonne administration comprennent entre autres le droit à la sécurité juridique, également appelé principe de confiance légitime.

La jurisprudence a jugé à plusieurs reprises que l'administration violait le principe de sécurité juridique lorsqu'elle revenait rétroactivement sur une position qu'elle a antérieurement adoptée (CJCE, Töpfer/Commission, n°122/77, Rec., 1019 ; Anvers, 18 janvier 1994, *F.J.F.*, No. 94/126 ; Bruxelles, 22 avril 1994, *Cour. Fisc.*, 1994/371 ; Liège, 4 mai 1994, *Cour. Fisc.*, 94/401 ; Anvers, 30 octobre 1995, *Cour. Fisc.*, 1995/565 ; Anvers, 15 janvier 1996, *Cour. Fisc.*, 1996/180, avec note de R. Van Den Eeckhout).

Correction des erreurs de comptabilité

En pratique, on constate néanmoins que la jurisprudence n'est pas unanime à considérer d'emblée que les principes généraux de bonne administration s'appliquent pour admettre le caractère probant d'une comptabilité irrégulière au sujet de laquelle le fisc n'a formulé aucune remarque par le passé.

La jurisprudence a plutôt tendance à se baser sur le principe de l'annualité de l'impôt pour décider que l'administration a le droit de vérifier annuellement la régularité et le caractère probant d'une comptabilité. Le fisc ne serait ainsi pas lié par la position antérieurement adoptée par lui au sujet de la comptabilité d'un contribuable. Le fait que la comptabilité n'ait pas été remise en question auparavant ne créerait donc aucune attente légitime dans le chef du contribuable, de nature à interdire au fisc de changer d'attitude ultérieurement (Gand, 19 décembre 2000, cité par *Le Fiscologue*, n°787, 13 ; Gand, 28 juin 2001, cité par *Le Fiscologue*, n°822, p.9 ; Gand, 20/11/2001, cité par *Le Fiscologue*, n°831, p.13 ; Civ. Louvain, 10 octobre 2008, *Cour. Fisc.* 2008/19-20, p. 767).

Correction des erreurs de comptabilité

La Cour de cassation a même décidé que : « dès lors que l'administration établit que la comptabilité de la demanderesse n'est pas probante pour les exercices d'imposition antérieurs aux exercices litigieux, elle est en droit de rejeter, dans leur totalité, les pertes invoquées par la demanderesse pour ces exercices antérieurs » (Cass., 18 juin 2009, rôle n°F.07.0079.F. Dans le même sens : Civ. Bruxelles, 24 juin 2016, *Fisconetplus*).

En réalité, la belle euphorie découlant (légitimement) de l'arrêt de la Cour de cassation du 27 mars 1992 (voir ci-dessus) a subi un gros coup de froid quand la même Cour a décidé qu'il n'était pas possible que des attentes légitimes aient pu naître d'un accord *contra legem* (Cass., 17 février 2000 et 26 octobre 2001, rôle n° : F.00.0034.F, *MonKey.be*).

Correction des erreurs de comptabilité

La force probante des comptes annuels corrigés

La législation comptable contient le principe fondamental selon lequel les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société (art. 3.1 de l'A.R. du CSA, ancien art. 24, § 1^{er}, de l'A.R. du C.Soc.).

Selon la Cour de cassation, même si une société, en adoptant des décisions de gestion bien déterminées, crée pour elle-même une réalité juridique qu'elle doit respecter, une écriture comptable contraire au droit comptable peut être rectifiée, quand bien même cette écriture serait le résultat d'une décision de gestion délibérée. Selon la Cour de cassation, la correction d'une telle décision contraire au droit comptable a également un impact fiscal, même si l'inscription initiale résulte d'une décision délibérée de la société (Cass., 10 mars 2016, rôle n° : C.14.0399.N, *F.J.F.*, No. 2016/287).

Correction des erreurs de comptabilité

La Cour d'appel de Bruxelles a même jugé que les opérations qui ont été délibérément comptabilisées erronément (ou délibérément non comptabilisées), et sont donc contraires aux dispositions du droit comptable, peuvent être rectifiées si le contribuable le souhaite (Bruxelles, 29 octobre 2019, rôle n° : 2015/AF/170, *F.J.F.*, No. 2020/262).

Se pose la question de savoir si les erreurs commises sur le plan comptable (et rendent accessoirement la comptabilité non probante sur le plan fiscal) peuvent ou doivent être corrigées.

Correction des erreurs de comptabilité

La Commission des normes comptables a publié un avis sur la question de savoir dans quels cas les entreprises peuvent rectifier des comptes annuels approuvés par l'assemblée générale et quel est le traitement comptable à réserver à ces rectifications (avis 2014/4 du 23 avril 2014, confirmé par la Cour de cassation, 10 mars 2016). Cet avis a été mis à jour à la suite de l'adoption du CSA qui contient lui-même (contrairement à l'ancien C.Soc.) une réglementation en matière de rectification des comptes annuels (art. 3.19 du CSA). Il s'agit de l'avis 2020/12 du 6 avril 2020.

Les comptes annuels des sociétés, même approuvés par l'assemblée générale, peuvent ou doivent faire l'objet d'une rectification.

Le CSA introduit en effet deux formes de rectification :

- les rectifications « facultatives » (art. 3.19, § 1^{er}, al. 1^{er}, du CSA) ;
- les rectifications « obligatoires » (art. 3.19, § 1^{er}, al. 2, du CSA).

Correction des erreurs de comptabilité

Des règles spécifiques sont prévues pour les décisions de gestion et les droits acquis de bonne foi. La Commission analyse également l'impact d'une rectification des comptes annuels statutaires d'une société appartenant à un groupe sur les comptes annuels consolidés de ce groupe (ces deux points ne sont pas abordés ci-après).

Les rectifications facultatives comprennent les erreurs matérielles, les faux ou doubles emplois au sens de l'article 1368 du Code judiciaire, mais encore les erreurs de fait ou de droit ainsi que les erreurs commises dans l'évaluation d'un poste ou d'infraction au droit comptable. Ces erreurs ne sont toutefois pas d'une nature telle que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de la société. Dans le cas contraire, la correction de ces erreurs ne peut être considérée comme facultative, mais comme étant obligatoire.

Correction des erreurs de comptabilité

Par erreurs matérielles, on vise à titre d'exemple les erreurs suivantes : montant incorrect à la suite d'une erreur de plume, comptabilisation par inadvertance d'un certain actif sur un compte incorrect, erreurs de calcul et autres erreurs de fait grossières non fondées sur une quelconque appréciation juridique, qui n'altèrent toutefois pas l'image fidèle. En revanche, si l'évaluation du stock a été fondée par distraction sur les prix de vente au lieu des prix d'achat, moins élevés, et que cette erreur influence sensiblement le résultat du ou des exercices correspondants, celle-ci doit obligatoirement être corrigée.

Par ailleurs, des erreurs de droit et des erreurs de fait, ou même une erreur (non par inadvertance) dans l'évaluation d'un poste des comptes annuels, peuvent avoir été commises. Contrairement aux erreurs matérielles, ces erreurs contiennent un élément d'appréciation.

Les rectifications obligatoires comprennent les infractions au droit comptable d'une nature telle que les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la société.

Correction des erreurs de comptabilité

Quant aux décisions de gestion, le droit comptable prévoit certaines dispositions, telles que les règles d'évaluation, qui dans leur application, laissent aux sociétés une certaine liberté de gestion. Dans ce cas, il s'agit de décisions que les sociétés ont pu prendre légalement, étant donné que les règles de droit comptable leur laissent une marge d'appréciation. Par conséquent, la rectification des comptes annuels ne peut être détournée de sa fin (Ch. Repr., sess. 2018-2019, DOC 54 3119/001, p. 111). En principe, les décisions de gestion, exprimées dans les comptes annuels, ne peuvent pas être rectifiées en raison d'irrévocabilité et du caractère définitif de ces décisions (idem).

Toutefois, ces décisions de gestion seront rectifiées lorsqu'une infraction au droit comptable est constatée.

L'exposé des motifs de la loi du 23 mars 2019 introduisant le CSA explique que « Tel serait notamment le cas si l'organe d'administration avait manifestement dépassé la marge d'appréciation que lui offre le droit comptable en adoptant une décision qui conduit à ce que les comptes ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de la personne morale concernée » (Ch. Repr., sess. 2017-2018, DOC 54 3119, p. 111). La CNC ajoute que l'arrêt du 10 mars 2016 de la Cour de cassation confirme que les décisions de gestion contraires au droit comptable doivent être rectifiées.

Correction des erreurs de comptabilité

Toutes les rectifications des comptes annuels doivent être approuvées par l'assemblée générale, à moins qu'elles ne résultent d'une rectification par l'organe d'administration de simples erreurs matérielles (voir ci-après).

Si l'organe d'administration constate par exemple une erreur (une erreur autre qu'une simple erreur matérielle) violant le droit comptable, l'organe d'administration est tenu de convoquer, sans attendre la date de la prochaine assemblée générale statutaire, une assemblée générale spéciale afin d'apporter les modifications nécessaires pour que les comptes annuels soient conformes à la loi. La Commission fait remarquer qu'une rectification des comptes annuels s'impose dans ce cas et elle se fonde pour ceci sur le fait que le droit comptable est de nature impérative, voire d'ordre public, et que sa violation peut engager la responsabilité des administrateurs.

Dans ce cas, une modification rétroactive des comptes annuels originels incorrects, par laquelle les comptes annuels originels sont redressés de sorte qu'ils soient conformes à la loi, n'est, quant à leur forme, possible que si l'organe d'administration présente en projet une nouvelle version adaptée des comptes annuels à l'assemblée générale qui l'approuvera.

Correction des erreurs de comptabilité

Il reste une difficulté, bien réelle : faire accepter les comptes ainsi corrigés par l'administration fiscale. D'autant qu'elle est encouragée à ne rien entendre par une partie de la jurisprudence ou qu'elle l'interprète mal.

Ainsi, par exemple, le litige suivant, qui portait sur la déduction, à titre de frais professionnels, de deux factures.

Les factures en question n'avaient pas été reprises dans les comptes annuels approuvés pour l'exercice en question.

Selon le Tribunal, les comptes annuels approuvés sont revêtus d'une présomption d'exactitude. La société demanderesse ne présente aucun document montrant qu'elle aurait rectifié ses propres comptes annuels.

Le Tribunal juge que, en l'absence de correction, la société est liée par le contenu de ses propres comptes annuels approuvés. Par conséquent, c'est à juste titre que la déduction au titre de frais professionnels des deux factures est refusée (Civ. Louvain, 11 janvier 2019, *F.J.F.*, No. 2020/192).

Correction des erreurs de comptabilité

La rétroactivité des restructurations

Il arrive fréquemment, dans le cadre des restructurations, qu'une branche d'activité ou une entreprise opérationnelle soit apportée sur la base d'un état résumant la situation active et passive dont la date précède celle de l'apport. Il est alors convenu que les opérations réalisées dans cet intervalle sont accomplies pour le compte de la société bénéficiaire de l'apport.

Le CSA le prévoit d'ailleurs expressément dans le cadre des fusions (art. 12:24, al. 1^{er}, 5° et 12:37, al. 1^{er}, 5°, du CSA), des scissions (art. 12:59, al. 1^{er}, 5° et 12:75, al. 1^{er}, 5°, du CSA) et des apports d'universalité ou d'une branche d'activité (art. 12:93, § 2, 3°, du CSA). Il ajoute systématiquement que la date à partir de laquelle les opérations de la société apporteuse sont considérées du point de vue comptable comme accomplies pour le compte de la société bénéficiaire de l'apport, ne peut remonter avant le premier jour qui suit la clôture de l'exercice social dont les comptes annuels des sociétés concernées par l'opération ont déjà été approuvés. Depuis l'introduction du CSA, cette rétroactivité comptable peut donc remonter jusqu'à un an.

Correction des erreurs de comptabilité

Cette rétroactivité comptable d'un an au plus, reconnue par le CSA, peut-elle avoir un effet sur le plan fiscal ?

Le principe est que le droit fiscal suit le droit comptable, sauf si la loi fiscale y déroge explicitement.

Mais est-ce que le fisc accepte ou fait-il sa propre petite loi, et accepte son délai 'traditionnel' par tolérance administrative ?

Le ministre a répondu à cette question que la rétroactivité prévue par les dispositions concernées du CSA ne concerne qu'une rétroactivité comptable et non une rétroactivité contractuelle. Ces dispositions ne modifient donc pas non plus la législation fiscale.

Correction des erreurs de comptabilité

La position de l'administration (reprise aux n^{os} 211/14 et 340/82 du Com.I.R. 1992) reste donc la même (qu'avant le CSA), à savoir, telle qu'expliquée par l'actuel ministre :

« La rétroactivité d'un acte de société n'est pas opposable à l'administration et une clause de rétroactivité dans un acte de société ne peut avoir pour effet de contourner les dispositions des lois fiscales, qui sont d'ordre public. Il ne peut être dérogé à ce principe que si la rétroactivité énoncée dans l'acte correspond à la réalité, porte sur une courte période et n'empêche pas une juste application de la législation fiscale.

En ce qui concerne plus particulièrement la clause de rétroactivité dans un projet de fusion ou de scission, jusqu'à présent, l'administration ne considérait pas, en principe, une période de plus de sept mois dans des circonstances normales comme une courte période ».

L'exigence de correspondance de la clause de rétroactivité avec la réalité est curieuse car la rétroactivité est, par définition, toujours en contradiction avec la réalité.

Correction des erreurs de comptabilité

Il est toutefois possible de voir acceptée une rétroactivité de plus de sept mois, à titre exceptionnel, justifiée par des circonstances très spécifiques. On en retrouve des exemples dans les décisions anticipées.

C'est ainsi que le SDA considère que la rétroactivité de 7 mois s'applique dans les 'circonstances normales'.

Il accepte donc un délai plus conséquent dans le cas où une restructuration a subi un retard involontaire (la rétroactivité comptable et fiscale envisagée, de 9 mois et 1 jour, de plus de 7 mois donc, relative à la fusion envisagée sera opposable à l'administration fiscale ; décision 2022.0304 du 24 mai 2022).

Correction des erreurs de comptabilité

Essai de classement et de typologie des litiges fiscaux liés à la notion de comptabilité probante

Litiges basés sur des manquements internes à la comptabilité

Dans ce type d'hypothèses, c'est la tenue même de la comptabilité qui pose des problèmes :

On peut citer notamment :

- Absence d'inventaire
- Reconstitution a posteriori d'une comptabilité n'ayant pu être présentée lors du contrôle
- Inscription globale au livre des recettes dont les composantes ne peuvent être détaillées
- Achats non détaillés ou non étayés par des documents probants

Correction des erreurs de comptabilité

Essai de classement et de typologie des litiges fiscaux liés à la notion de comptabilité probante

Litiges basés sur des manquements externes à la comptabilité

Dans ce type d'hypothèses, la tenue de la comptabilité est correcte, mais l'administration fiscale dispose d'éléments externes lui permettant de démontrer que tout n'y est pas

On peut citer notamment :

- Achats non déclarés,
- Ventes non déclarées,
- Comptabilité parallèle chez le contribuable lui-même,
- Comptabilité parallèle chez un fournisseur,

Correction des erreurs de comptabilité

Essai de classement et de typologie des litiges fiscaux liés à la notion de comptabilité probante

Litiges basés sur des manquements externes à la comptabilité

Problématique des achats découverts dans la comptabilité d'un fournisseur,

- en soi, pas opposables s'il ne s'agit que d'inscriptions informatiques internes,
- mais gare au faisceau de présomptions concordantes (bons de commande ou de livraison, témoignages de chauffeurs ou de préposés du fournisseur ...)
- dangerosité à examiner au cas par cas,
- importantes conséquences financières,

Correction des erreurs de comptabilité

Essai de classement et de typologie des litiges fiscaux liés à la notion de comptabilité probante

Litiges basés sur des manquements externes à la comptabilité

Exemple : découverte d'achats pour un montant de 100 dans la comptabilité d'un fournisseur,

L'entreprise ayant procédé aux achats réalise une marge moyenne de 3.

Rectification de CA : $100 \times 3 = 300$

ISOC : $300 \times 25 \% = 75$

Accroissements : $75 \times 50 \% = 37,5$

Cot. Spéciale 300

TVA $300 \times 21 \% = 63$

Amende $300 \times 21 \% \times 200 \% = 126$

RISQUE TOTAL : 601,5

Correction des erreurs de comptabilité

Essai de classement et de typologie des litiges fiscaux liés à la notion de comptabilité probante

Litiges basés sur des manquements externes à la comptabilité

Evolution et révolution dans les techniques des contrôle liés aux rejets de comptabilité,

- digitalisation du choix des contribuables à contrôler,
- digitalisation des déclarations et comptes annuels,
- digitalisation de la communication des livres et documents,
- digitalisation du contrôle lui-même,
- intervention de la cellule E-audit et analyse préalable de l'ensemble des données comptables,
- remise d'un rapport d'analyse détaillé aux agents chargés du contrôle

Soit autant de moyens dont l'administration ne disposait pas avant !

Correction des erreurs de comptabilité

Litiges basés sur des manquements externes à la comptabilité

Evolution et révolution dans les techniques des contrôle liés aux rejets de comptabilité,

Applications pratiques actuelles :

1. Action de contrôle sectoriel visant les monnayeurs,

- le rapport de la cellule E-audit révèle fréquemment des discordances entre les recettes de caisse déclarées et les recettes totales du monnayeur,
- l'administration rejette la comptabilité et rectifie le chiffre d'affaires (TVA et ISOC) sur ces bases,
- se défendre : contester la fiabilité des données issues du monnayeur,

Correction des erreurs de comptabilité

Litiges basés sur des manquements externes à la comptabilité

Evolution et révolution dans les techniques des contrôle liés aux rejets de comptabilité,

Applications pratiques actuelles :

2. Action de contrôle sectoriel visant les grossistes vendant en principe aux professionnels mais disposant également d'un ou plusieurs magasins ouverts au public et réalisant des ventes « comptoir » sans délivrance de facture,

- rapport de la cellule E-audit analysant en profondeur la structure et le volume des achats
- constatations d'achats en grande quantité ou dans des contenants inhabituels pour un particulier
- l'administration considère que les achats au comptoir auraient du faire l'objet d'une facture

Correction des erreurs de comptabilité

Litiges basés sur des manquements externes à la comptabilité

Evolution et révolution dans les techniques des contrôle liés aux rejets de comptabilité,

Applications pratiques actuelles :

2. Action de contrôle sectoriel visant les grossistes vendant en principe aux professionnels mais disposant également d'un ou plusieurs magasins ouverts au public et réalisant des ventes « comptoir » sans délivrance de facture,

- elle en déduit une violation de l'obligation de délivrer une facture dès que l'on a affaire à un assujetti,
- elle considère qu'il y a fraude et applique le délai d'investigation et de redressement de 7 ans,
- elle tente d'infliger une amende de 200 % de 21 % de l'ensemble des recettes comptoir des 7 dernières années.

Correction des erreurs de comptabilité

Litiges basés sur des manquements externes à la comptabilité

Evolution et révolution dans les techniques des contrôle liés aux rejets de comptabilité,

2. Action de contrôle sectoriel visant les grossistes vendant en principe aux professionnels mais disposant également d'un ou plusieurs magasins ouverts au public et réalisant des ventes « comptoir » sans délivrance de facture,

- Attitude totalement contestable et nécessairement arbitraire puisqu'elle équivaut à nier l'existence de tout client non assujetti achetant de la marchandise à titre privé et pour lequel il n'existe aucune obligation de délivrance de facture,
- Attention toutefois aux prix pratiqués (pas le même tarif qu'aux professionnels, qui bénéficient en règle générale d'une remise) ou à l'identification de l'acheteur via un numéro de client professionnel.

Correction des erreurs de comptabilité

Se poser les bonnes questions pour se défendre en cas de menace de rejet de comptabilité

- sur quoi l'administration se base-t-elle ?
- ces éléments sont-ils suffisamment précis ?
- comment les a-t-elle obtenus ?
- n'invoque-t-elle pas des manquements minimes dans une comptabilité globalement irréprochable ?
- si elle n'a pas d'autre élément qu'une marge trop faible à son goût, elle a tort d'office !
- si elle se base sur des éléments tirés de la comptabilité d'un tiers, s'agit-il de présomptions graves précises et concordantes ?
- les conséquences qu'elle en tire n'aboutissent-elles pas à une taxation arbitraire ?

Correction des erreurs de comptabilité

Merci pour votre attention !

Une question, un problème ?

tli@lawtax.be

0475.870.229