

Quelle est la qualification fiscale des sommes détournées par un travailleur à l'occasion de son activité salariée ?

Laurent BRONCKAERS

Travail de fin d'études
Master de spécialisation en droit fiscal
Année académique 2016-2017

Recherche menée sous la direction de :
Monsieur Lionel ORBAN
Maître de conférences

Résumé

L'imposabilité des revenus provenant des activités illicites est consacré depuis de nombreuses années par la Cour de cassation. Il suffit de consulter la jurisprudence de la Cour en la matière pour s'en convaincre : les revenus provenant d'un trafic de drogue, de la prostitution, de la corruption, du travail au noir ou d'autres activités illicites sont imposables. Le contribuable est imposable tant sur ses revenus provenant d'activités licites que sur ses revenus provenant d'activités illicites. Cela découle du principe de réalité du droit fiscal.

Bien qu'en règle générale l'imposition des revenus provenant d'activités illicites ne pose pas de problème, la qualification fiscale de ces revenus en revanche est beaucoup plus débattue. C'est dans ce débat que s'inscrit le présent travail. Celui-ci s'appuie sur le cas d'une employée de banque qui a détourné des sommes d'argent au détriment de son employeur. Il est question non seulement de la qualification fiscale des sommes détournées mais également de l'imposabilité de ces sommes.

En effet, l'auteur de l'infraction dans sa défense, ainsi que certains auteurs de doctrine, sont convaincus que les sommes détournées ne sont pas imposables en raison de l'absence de bonne foi dans le chef de l'auteur du détournement. Ils opèrent donc une distinction entre les revenus provenant d'activités illicites qui doivent être restitués et ceux sur lesquels il ne pèse pas d'obligation de restitution.

Cependant, dans l'arrêt du 28 avril 2016, la Cour de cassation confirme que les sommes détournées ne sont pas des rémunérations mais ajoute que les sommes détournées peuvent être imposables en vertu d'une autre base légale. La question de la qualification fiscale des sommes détournées demeure ouverte et c'est à la Cour d'appel de Bruxelles qu'il appartient de se prononcer sur celle-ci.

L'avocat général Thijs dans ses conclusions précédant l'arrêt du 28 avril 2016, tout en étant persuadé que les sommes détournées étaient imposables en tant que rémunérations, avait prévu l'hypothèse où il ne serait pas suivi par la Cour de cassation. En effet, à la fin de son raisonnement, il analyse les différentes possibilités de qualification fiscale des sommes détournées : la catégorie des revenus divers au sens de l'article 90, 1^o du Code des impôts sur les revenus, la catégorie des profits au sens de l'article 27 du même Code ou la catégorie des bénéfiques au sens des articles 24 et 25 du Code.

Il nous semble que la Cour d'appel de Bruxelles confirmera le caractère imposable des sommes détournées et imposera ces sommes en tant que profits d'une occupation lucrative indépendante. Cette catégorie de revenus a nos faveurs pour plusieurs raisons que nous développons dans le présent travail.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	4
CHAPITRE I : L'IMPOSABILITÉ DES SOMMES DÉTOURNÉES	6
SECTION 1 : LES PRINCIPES ENCADRANT LA NAISSANCE DE LA DETTE FISCALE	6
1) LE PRINCIPE DE LÉGALITÉ	6
2) LE PRINCIPE DE RÉALITÉ	7
3) LE PRINCIPE DE L'ANNUALITÉ	8
SECTION 2 : LA NOTION DE REVENU	9
1) ABSENCE DE DÉFINITION DE LA NOTION DE REVENU DANS LE CODE FISCAL	9
2) LE DROIT DE PROPRIÉTÉ ET LA POSSESSION DE BONNE FOI	10
SECTION 3 : EXEMPLES D'IMPOSITION DES ACTIVITÉS ILLICITES	12
1) EXEMPLES ADMINISTRATIFS	12
2) EXEMPLES JURISPRUDENTIELS	13
3) LA DISTINCTION ENTRE LA CAUSE ET L'OBJET ILLICITE EN MATIÈRE DE TVA	14
SECTION 4 : L'IMPOSITION DES SOMMES DÉTOURNÉES SOUS L'ANGLE DU DROIT PÉNAL	16
1) L'AUTORITÉ DE CHOSE JUGÉE PÉNALE S'IMPOSE À LA MATIÈRE FISCALE	16
2) LES SOMMES DÉTOURNÉES PEUVENT FAIRE L'OBJET D'UNE CONFISCATION	16
3) LE CUMUL DE LA CONFISCATION AVEC L'IMPOSITION DES ACTIVITÉS ILLICITES	17
4) LE CUMUL DE LA CONFISCATION AVEC L'ACCROISSEMENT D'IMPÔT	18
CHAPITRE II : LA QUALIFICATION FISCALE DES SOMMES DÉTOURNÉES	20
SECTION 1 : LES SOMMES DÉTOURNÉES PAR UN TRAVAILLEUR SALARIÉ NE SONT PAS DES RÉMUNÉRATIONS	20
1) LES FAITS	20
2) LES ARGUMENTS DES COURS D'APPEL ET DE L'AVOCAT GÉNÉRAL THijs	21
3) LES ARGUMENTS DE L'AUTEUR DU DÉTOURNEMENT ET DE SON EMPLOYEUR	23
4) LES DIFFÉRENTES POSSIBILITÉS DE QUALIFICATION FISCALE DES SOMMES DÉTOURNÉES QUE LA COUR D'APPEL DE BRUXELLES POURRAIT RETENIR	26
SECTION 2 : DES SOMMES DÉTOURNÉES PAR UN DIRIGEANT D'ENTREPRISE	29

1) ARRÊT DU 27 NOVEMBRE 2012 DE LA COUR D'APPEL D'ANVERS	29
2) ARRÊT DU 2 AVRIL 2013 DE LA COUR D'APPEL D'ANVERS	30
3) ARRÊT DU 23 AVRIL 2013 DE LA COUR D'APPEL DE GAND	31
CHAPITRE III : LES CONSÉQUENCES DU DÉTOURNEMENT DE FONDS	33
SECTION 1 : LA DÉDUCTIBILITÉ DES SOMMES DÉTOURNÉES	33
1) LES PRINCIPES APPLICABLES À LA DÉDUCTION DE FRAIS PROFESSIONNELS	33
2) LA JURISPRUDENCE INCONSTANTE DE LA COUR DE CASSATION	35
3) L'ARRÊT DU 22 NOVEMBRE 2013 DE LA COUR DE CASSATION	37
SECTION 2 : LA RESPONSABILITÉ PÉNALE DE LA PERSONNE MORALE	38
SECTION 3 : ABSENCE D'OBLIGATION D'ÉTABLIR DES FICHES INDIVIDUELLES POUR DES SOMMES DÉTOURNÉES	40
CONCLUSION	42

INTRODUCTION

Quelle qualification fiscale faut-il donner aux sommes détournées par un travailleur salarié dans le cadre de l'exercice de son activité professionnelle ? Voici la question qui est actuellement soumise à la Cour d'appel de Bruxelles. Bien qu'il soit admis, depuis de nombreuses années, que la législation fiscale ne fait aucune distinction entre les revenus professionnels provenant d'activités licites et ceux provenant d'activités illicites, la détermination de ce qui constitue un revenu professionnel répondant à la définition donnée par la Cour de cassation dans un arrêt de principe du 23 mars 1965¹ ainsi que la question (encore plus) fondamentale de savoir si le revenu est taxable restent beaucoup plus difficiles à appréhender.

La Cour d'appel de Bruxelles aura donc la lourde tâche de se prononcer dans une affaire qui a déjà fait l'objet de deux arrêts de cassation. En effet, les arrêts des cours d'appel de Gand et d'Anvers ont été cassés par la Cour de cassation. Cette dernière, tout en ne suivant pas le raisonnement des deux cours d'appel précitées et en ne suivant pas non plus les conclusions de son avocat général Thijs, se contente de dire que les sommes détournées ne sont pas des rémunérations. Toutefois, dans le second arrêt du 28 avril 2016², la Cour de cassation ajoute que les sommes détournées peuvent être imposables en vertu d'une autre base légale.

La question de la qualification fiscale des sommes détournées reste donc ouverte. Cependant, la Cour d'appel de Bruxelles devra se conformer au fait que les sommes détournées ne puissent pas être qualifiées de rémunérations. En effet, la Cour de cassation s'est prononcée en chambres réunies conformément à l'article 1119 du Code judiciaire.

En attendant cet arrêt, nous proposons d'analyser les éventuelles qualifications que la Cour d'appel de Bruxelles pourrait retenir. Les sommes détournées pourraient être qualifiées de revenus divers au sens de l'article 90, 1^o du Code des impôts sur les revenus, celles-ci seraient par conséquent imposées au taux distinct de 33% prévu à l'article 171 du Code des impôts sur les revenus. Les sommes détournées pourraient également être qualifiées de bénéfices au sens des articles 24 et 25 du Code des impôts sur les revenus ou de profits d'une occupation lucrative indépendante au sens de l'article 27 du Code des impôts sur les revenus, ce qui les soumettraient au barème progressif par tranches prévu à l'article 130 du Code des impôts sur les revenus.

La qualification fiscale des sommes détournées n'a pas seulement un impact en termes de taux d'imposition, mais a également des conséquences indirectes comme le paiement de cotisations sociales, ainsi que l'obligation d'effectuer des versements anticipés dans le cas où

¹ Cass., 23 mars 1965, *Pas.*, 1965, I, p. 779

² Cass., 28 avril 2016, n^o F.15.0078.N

les sommes seraient qualifiées de bénéfices ou de profits d'une occupation lucrative indépendante.

La présente réflexion nous fera également remonter vers de nombreux principes généraux du droit fiscal, tels que le principe de légalité, le principe de réalité, le principe de l'annualité, le principe *non bis in idem*, la théorie de la source... Nous aurons l'occasion d'aborder d'autres sujets se rattachant à la qualification fiscale des sommes détournées : la déductibilité des dépenses professionnelles, l'obligation d'établir des fiches individuelles pour l'employeur et la responsabilité pénale des personnes morales.

Le présent travail est structuré comme suit : dans le premier chapitre, nous commencerons par la question de l'imposabilité des sommes détournées. Dans un premier temps, nous rappellerons les principes régissant la naissance de la dette fiscale. Dans un deuxième temps, nous définirons la notion de revenu. Ensuite, nous citerons quelques exemples d'imposition d'activités illicites tant administratifs que jurisprudentiels. Nous terminerons le chapitre avec les éventuels problèmes que l'imposition des sommes détournées pourraient engendrer sous l'angle du droit pénal.

Dans le deuxième chapitre, nous analyserons d'abord l'affaire qui fait l'objet du présent travail, c'est-à-dire le raisonnement des différentes cours, les conclusions de l'avocat général ainsi que les arguments de l'auteur de l'infraction et de son employeur. Après cela, nous introduirons une variante à la problématique qui est celle du détournement de fonds par un dirigeant d'entreprise.

Dans le troisième chapitre, nous aborderons les conséquences du détournement de fonds tels que la déductibilité des dépenses professionnelles, la responsabilité pénale de la personne morale, ainsi que l'absence d'obligation d'établir des fiches individuelles pour les sommes détournées.

CHAPITRE I : L'imposabilité des sommes détournées

Section 1 : Les principes encadrant la naissance de la dette fiscale

1) Le principe de légalité

La naissance de la dette fiscale nécessite la réunion de trois principes fondamentaux : le principe de légalité, le principe de réalité et le principe de l'annualité³.

Le principe de légalité trouve sa source dans l'article 170 de la Constitution et exige que les éléments essentiels de l'impôt soient déterminés par une assemblée démocratiquement élue. Une des conséquences indirectes de ce principe est le principe général de franchise des personnes et des choses⁴. Cela signifie qu'il n'y a pas d'imposition si la loi n'a pas donné naissance à un impôt.

Le contribuable et ses biens sont donc, en principe, libres de toute charge fiscale aussi longtemps que le législateur n'a pas décidé de les imposer⁵. Cela signifie que, dans le cas concret qui fait l'objet du présent travail, le contribuable ayant détourné de l'argent ne pourra être imposable que si la loi fiscale prévoit l'imposition des sommes détournées ou du moins le rattachement des sommes détournées à une des catégories de revenus imposables⁶.

En effet, l'article 6 du Code des impôts sur les revenus contient une liste de quatre catégories de revenus taxables et seuls les revenus rentrant dans une de ces catégories peuvent faire l'objet d'une imposition.

Parmi les différentes manières de voir le principe de légalité, on retrouve l'obligation pour l'administration fiscale d'appliquer la loi fiscale. Cela implique que le fisc ne peut pas renoncer à appliquer la loi fiscale pour des raisons d'équité ou de moralité⁷. Le droit fiscal est d'ordre public. Il s'agit du principe de neutralité morale du droit fiscal.

Du principe de légalité découle également des principes d'interprétation de la loi fiscale. Le droit fiscal doit s'interpréter strictement⁸. Seules les hypothèses visées par le législateur, sont soumises à l'impôt. Cela implique le rejet de l'interprétation extensive, de l'interprétation par analogie et de l'interprétation restrictive.

³ HUYSMAN S., « Het fiscale regime van ontvangsten uit onverschuldigde betaling en van opbrengsten uit strafbare of andere ongeoorloofde verrichtingen », *T.F.R.*, 1996, n° 146, p. 316

⁴ Cass., 9 décembre 1948, *Pas.*, 1948, I., p. 704

⁵ AFSCHRIFT T., *L'impôt des personnes physiques*, Bruxelles, Larcier, 2005, p. 37

⁶ Cass., 28 avril 2016, n° F.15.0078.N; concl. Av. gén. THIJS

⁷ HUYSMAN S., *op.cit.*, p. 331

⁸ AFSCHRIFT T., *op.cit.*, p. 39

Le principe d'interprétation *in dubio contra fiscum* découle également du principe de légalité. Cela consacre l'idée qu'en dépit du fait d'avoir utilisé toutes les techniques et moyens d'interprétation possibles, il subsiste un doute⁹. La question de savoir si l'impôt est dû ou non reste sans réponse malgré le fait d'avoir consulté les documents administratifs, les travaux préparatoires, la jurisprudence, les anciennes lois applicables... Dans cette hypothèse, le doute profite au contribuable¹⁰. Cela pourrait s'avérer déterminant dans le cas concret qui nous retient car nous allons voir dans les développements qui suivent qu'il est difficile de qualifier les sommes détournées par une employée de banque.

2) Le principe de réalité

Le principe de réalité renferme plusieurs aspects¹¹. Le premier aspect concerne le fait que l'administration fiscale doit taxer l'acte réel dans l'hypothèse d'une simulation¹². Contrairement à ce qui prévaut en droit civil où les tiers ont le choix d'invoquer l'acte apparent ou l'acte réel selon leur convenance, le fisc doit taxer la réalité¹³. Cela signifie qu'il ne peut pas imposer l'apparence même si celle-ci engendrerait un impôt supérieur. Il existe toutefois des exceptions dans le Code de droits de succession qui habilitent le fisc à choisir entre l'acte apparent et l'acte réel¹⁴.

Un second aspect de ce principe est le fait que l'administration fiscale ne peut pas taxer sur la base de la réalité économique mais doit se tenir à la réalité juridique¹⁵.

Le principe de réalité comporte également l'idée que le droit fiscal n'a pas pour fonction de juger ni de faire des distinctions entre les comportements licites et illicites¹⁶. Cela signifie qu'à partir du moment où le législateur fiscal a décidé de taxer les revenus professionnels, ceux-ci sont taxables peu importe leur origine licite ou illicite. Ceci ressort notamment d'un document parlementaire du Sénat qui postule le principe que « *le législateur fiscal n'a pas à juger de la conformité d'une opération aux règles du droit civil et du droit commercial*¹⁷ ».

⁹ AFSCHRIFT T., *L'impôt des personnes physiques, op.cit.*, p. 44

¹⁰ DELANOTE M. et MAUS M., *Fiscaal recht - basisbegrippen*, Bruxelles, La Chartre, 2016, p. 51

¹¹ VAN CROMBRUGGE S., « La Cour de cassation et le principe de la réalité », *Fiscologue*, 7 novembre 1997, n° 636, p. 9

¹² KIRKPATRICK J., « Le droit fiscal se fonde sur les réalités », *J.D.F.*, 1969, n° 13, p. 162

¹³ KIRKPATRICK J., *op. cit.*, p. 174

¹⁴ KIRKPATRICK J., *op. cit.*, p. 174

¹⁵ Cass., 22 mars 1990, F.997.F; SEGIER S. et BENTLEY M., « Le droit fiscal se fonde sur des réalités : une fiction ? », *R.G.F.*, mai 2009, n° 5, p. 13

¹⁶ HUYSMAN S., « Het fiscale regime van ontvangsten uit onverschuldigde betaling en van opbrengsten uit strafbare of andere ongeoorloofde verrichtingen », *op. cit.*, p. 318

¹⁷ *Doc.parl.*, Sénat, 1961-62, n° 336, p. 197

Dans la même optique, une réponse parlementaire prévoit l'obligation de déclarer tous les revenus visés par le Code des impôts sur les revenus, indépendamment du caractère moral, immoral, licite ou illicite de l'activité¹⁸.

La Cour de cassation a affirmé à plusieurs reprises que les bénéfices résultant de l'exécution d'une convention entachée de nullité sont imposables en tant que revenus professionnels¹⁹.

Citons l'auteur Huysman qui écrit d'une manière très claire que les « *Inkomsten voortvloeiend uit strafbare gedragingen, zoals verduistering, passieve corruptie, misbruik van vertrouwen of bedrog, ontsnappen niet aan de belastingheffing*²⁰ ».

Puisque le législateur fiscal, tout en ayant la possibilité de le faire, ne fait pas de distinction entre les revenus provenant d'activités licites et ceux provenant d'activités illicites, a fortiori l'administration fiscale ainsi que le juge ne peuvent en introduire une²¹.

3) Le principe de l'annualité

L'article 360 du Code des impôts sur les revenus de 1992 prévoit que les impôts sur les revenus sont perçus sur une base annuelle. A l'impôt des personnes physiques, l'exercice d'imposition couvre la période imposable du 1er janvier au 31 décembre de l'année précédente. La conséquence principale de ce principe est le fait que les périodes imposables sont étanches les unes par rapport aux autres²². Cela implique que le contribuable ne peut pas choisir l'année à laquelle il rattache ses revenus ainsi que ses dépenses professionnelles.

Cependant, il existe une exception à ce principe, à savoir le report dans le futur des pertes antérieures²³. Ce système de report permet de déroger au principe d'étanchéité en prenant en compte les pertes qui ont été réalisées par le passé. Il n'y a pas de limitation dans le temps au régime de récupération des pertes antérieures.

Selon Nicolas Thémelin, la justification de l'arrêt du 28 avril 2016 de la Cour de cassation, qui rejette la qualification des sommes détournées en tant que rémunérations, est également à rechercher dans le principe de l'annualité contenu dans les articles 360 du Code des impôts sur les revenus et 204, 3°, a) de l'Arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les

¹⁸ Quest. parl., n°626 du 15 février 1994; Q&R., Sénat, 1993-94, n°101, p. 5289; VAN DE WOESTEYNE I., « Belasting van verduisterde sommen als beroepsinkomen : de ene diefstal is de andere niet », *T.F.R.*, octobre 2014, n° 467, p. 717

¹⁹ HUYSMAN S., « Het fiscale regime van ontvangsten uit onverschuldigde betaling en van opbrengsten uit strafbare of andere ongeoorloofde verrichtingen », *op. cit.*, p. 318; Cass, 28 juin 1955, *Pas.*, 1955, I, p. 1178

²⁰ HUYSMAN S., *op. cit.*, p. 318

²¹ HUYSMAN S., *op. cit.*, p. 319

²² HUYSMAN S., *op. cit.*, p. 327

²³ TIBERGHIE A., *Manuel de droit fiscal 2014 - 2015*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2015, p. 130

revenus²⁴. Il résulte de ces dispositions que les rémunérations sont rattachées à la période de leur paiement ou de leur attribution. Cependant, puisque les sommes sont détournées, il n'y a ni paiement ni attribution au contribuable.

Nous trouvons une autre application de ce principe dans un jugement du 15 janvier 2014 du Tribunal de première instance de Mons. Le Tribunal admet en principe la déductibilité des remboursements des sommes détournées, mais la refuse au cas qui lui est soumis en raison du principe de l'annualité de l'impôt²⁵. Le Tribunal constate non seulement que la restitution des sommes détournées ne se rattache pas à la période du détournement des sommes, mais aussi qu'elle ne répond pas aux conditions de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus.

Section 2 : La notion de revenu

1) Absence de définition de la notion de revenu dans le Code fiscal

Bien qu'il soit souvent fait mention de la notion de revenu dans le Code des impôts sur les revenus, celui-ci ne définit pas cette notion. En effet, aucune définition n'est reprise à l'article 2 du Code des impôts sur les revenus, qui est pourtant la disposition centrale définissant les termes utilisés dans le Code des impôts sur les revenus. C'est la raison pour laquelle un renvoi est fait à la théorie de la source en matière d'impôt des personnes physiques²⁶.

A l'inverse, pour l'impôt des sociétés, c'est la théorie du bilan qui s'applique²⁷. Il faut cependant nuancer cette affirmation car cela n'est pas si étanche. De plus en plus, il est fait référence à la théorie du bilan en matière d'impôt des personnes physiques. Il suffit de lire l'article 90 du Code des impôts sur les revenus pour s'en convaincre.

En vertu de cette théorie de la source ou des sources, le revenu est interprété à la lumière du droit civil, qui définit le revenu comme étant le produit périodique d'un bien ou d'une activité sans altération de sa substance²⁸. Cela signifie que seuls les revenus répondant à la définition de cette théorie peuvent être soumis à l'impôt des personnes physiques.

²⁴ THEMELIN N., « Le traitement fiscal des revenus d'une cavité illicite dans le chef d'un travailleur salarié », *Act. Fisc.*, n° 2016/26

²⁵ SEGIER S., « Quelques réflexions sur les sommes perçues par un professionnel dans le cadre de l'exercice d'une activité illicite : s'agit-il toujours de revenus taxables ? », *R.G.F.*, n° 2014/3, p. 14

²⁶ HUYSMAN S., « Het fiscale regime van ontvangsten uit onverschuldigde betaling en van opbrengsten uit strafbare of andere ongeoorloofde verrichtingen », *op. cit.*, p. 317

²⁷ HUYSMAN S., *op. cit.*, p. 318

²⁸ HUYSMAN S., *op. cit.*, p. 317

En outre, pour qu'un revenu soit imposable, il faut nécessairement le rattacher à une des quatre catégories de revenus prévues par le Code des impôts sur les revenus : revenus immobiliers, revenus mobiliers, revenus professionnels et revenus divers²⁹.

Les indemnités qui viennent en remplacement d'un revenu périodique d'un bien ou d'une activité sans altération de sa substance de même que les gains de capital sont en principe exclus de la définition civile du revenu. Toutefois, le législateur fiscal a plusieurs fois dérogé à cette cohérence et a ajouté des exceptions qui intègrent certaines indemnités et plus-values dans la notion civile du revenu³⁰.

2) Le droit de propriété et la possession de bonne foi

Dans l'affaire que ne nous allons développer plus amplement dans le chapitre II, le contribuable et son employeur avaient invoqué la définition du droit de propriété et la possession de bonne foi pour convaincre la Cour d'appel d'Anvers que les sommes détournées n'étaient pas imposables³¹. Ces derniers soutenaient qu'à partir du moment où les sommes détournées devaient être restituées, celles-ci n'ont pas pu rentrer dans le patrimoine de l'auteur de l'infraction. Le contribuable citait à titre d'exemple le prêt d'argent qui n'est pas imposable dans le chef du bénéficiaire du prêt.

Puisque les sommes ne sont pas rentrées dans son patrimoine, il ne peut y avoir de revenu au sens civil du terme. En imposant les sommes détournées, l'administration fiscale aurait violé l'article 544, paragraphe 1er, 1° du Code civil, l'article 6 du Code des impôts sur les revenus, ainsi que l'article 170 paragraphe deux de la Constitution. En effet, selon le contribuable, si les sommes détournées ne peuvent être des revenus au sens civil, a fortiori elles ne peuvent être considérées comme des revenus au sens fiscal.

Cet argument a également les faveurs d'une certaine doctrine qui considère que, puisque la bonne foi est une condition essentielle pour devenir propriétaire, l'auteur de l'infraction n'a jamais pu s'approprier juridiquement les sommes détournées³². La condition de bonne foi, en cas de détournement, fait défaut dans le chef du contribuable (articles 2228 et 2229 du Code civil).

L'auteur Ségier propose de faire une distinction dans la catégorie des activités illicites³³. D'une part, il y a les activités illicites qui ne donnent pas lieu à la restitution des sommes perçues telles que les revenus de la prostitution, les revenus d'un travail au noir, les revenus

²⁹ HUYSMAN S., *op. cit.*, p. 317

³⁰ HUYSMAN S., *op. cit.*, p. 317; Art. 90 CIR/92

³¹ Anvers, 25 novembre 2014, *T.F.R.*, 2015, n° 478, p. 250

³² SEGIER S., « Quelques réflexions sur les sommes perçues par un professionnel dans le cadre de l'exercice d'une activité illicite : s'agit-il toujours de revenus taxables ? », *op. cit.*, p. 6

³³ SEGIER S., *op. cit.*, p. 9

d'un agent de change qui exerce son activité sans autorisation légale et administrative. L'argent provenant de ces activités illicites n'est pas soustrait frauduleusement à leur propriétaire, mais constitue la contrepartie d'un service rendu. D'autre part, il y a les activités illicites qui engendrent une obligation de restitution des sommes perçues, telles que les infractions pénales visées au Titre IX du Code pénal comme le vol, l'extorsion, l'abus de confiance... Cela implique que l'auteur de l'infraction n'a jamais été propriétaire du produit de l'infraction, de sorte qu'il ne peut pas être imposable sur ces sommes³⁴.

Toutefois, ce raisonnement n'a pas été retenu dans l'arrêt de la Cour d'appel d'Anvers, ni dans les conclusions de l'avocat général Thijs³⁵. En effet, la Cour d'appel d'Anvers a jugé que la notion civile du revenu ne s'oppose pas à ce que les sommes détournées soient qualifiées de revenu se rattachant à une des catégories imposables prévues par le législateur fiscal³⁶. Les sommes détournées peuvent donc être qualifiées de revenus périodiques d'une activité salariée indépendamment de leur caractère illicite.

Selon la Cour d'appel d'Anvers et l'avocat général, le fait que le contribuable s'enrichisse licitement ne constitue pas une condition car « *in het burgerlijk recht zelf staat het inkomensbegrip los van de eigendomsvereiste in de zin van article 544 BW*³⁷ ». La définition civile du revenu n'excluant pas les activités illicites de son champ d'application, il n'y a pas lieu de distinguer les revenus en fonction de leur origine licite ou illicite.

La Cour d'appel d'Anvers tout comme l'avocat général estime également que la comparaison avec le prêt d'argent n'est pas pertinente, car celui-ci n'a aucun lien avec l'exercice d'une activité professionnelle³⁸.

Le simple fait qu'un revenu provenant d'une quelconque activité du contribuable réponde à la notion civile de revenu et se rattache à une des quatre catégories de revenus prévues par le Code des impôts sur les revenus suffit pour que celui-ci entre dans le patrimoine du contribuable. La Cour d'appel d'Anvers conclut que le contribuable a invoqué à tort la condition de bonne foi de la définition civile de la propriété en essayant de la combiner avec la notion civile du revenu³⁹.

Enfin, la Cour d'appel de Gand avait estimé que cela constituait également une question de faits car le contribuable disposait effectivement des sommes indépendamment de la question

³⁴ SEGIER S., *op. cit.*, p.10

³⁵ Cass., 28 avril 2016, n° F.15.0078.N; concl. Av. gén. THIJS

³⁶ Anvers, 25 novembre 2014, *T.F.R.*, 2015, n° 478, p. 250 et s.

³⁷ JANSSENS K., « *Is verduisterd geld dan toch niet belastbaar ?* », *Act. Fisc.*, 2016/25

³⁸ JANSSENS K., *op. cit.*

³⁹ VAN CROMBRUGGE S., « *Fonds détournés - imposables au titre de rémunérations ?* », *Fiscologue*, 2015, n° 1421, p. 8

de savoir s'il en était propriétaire au sens juridique du terme⁴⁰. En effet, ce dernier avait utilisé ces sommes pour apurer les dettes des sociétés de son mari ainsi que pour acquérir des biens de grande valeur. L'auteur Janssens souligne que la restitution de ces sommes pourrait demeurer lettre morte⁴¹.

Section 3 : Exemples d'imposition des activités illicites

1) Exemples administratifs

A l'occasion d'une question parlementaire, le Ministre des Finances de l'époque avait répondu que les pots-de-vin perçus par un fonctionnaire étaient imposables indépendamment du caractère illicite des actes et de l'éventualité d'une sanction pénale⁴².

L'imposition des fonctionnaires corrompus ressort également de l'article 23/150 du commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus : « *Les profits en argent ou sous une autre forme qu'un fonctionnaire recueille auprès de certaines personnes ou firmes en rémunération d'actes répétés de sa fonction ou de son emploi non sujets à salaire, sont imposables à titre de revenus d'occupation lucrative (article 23 paragraphe 1er, 2° et 27 du Code des impôts sur les revenus), et ce, sans avoir égard au caractère illicite de ces interventions et à leur répression pénale éventuelle* ». En outre, l'imposition de ces sommes dans le chef du corrupteur n'a pas d'importance⁴³.

Il ressort également de décisions administratives que la vente d'un objet volé tombe sous le champ d'application de l'article 10 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée et doit être considérée comme une livraison de biens soumise à la taxe, bien que celle-ci soit restituable si la vente venait à être annulée⁴⁴.

Dans le même sens, l'administration fiscale, en se fondant sur le principe qu'elle n'est pas juge de la nullité des conventions, perçoit également de la TVA sur toute activité économique indépendamment du fait que l'activité économique ait un caractère illicite⁴⁵.

Dans la même optique, en matière de taxes communales relatives aux constructions, l'administration fiscale s'en tient à sa ligne de conduite et perçoit une taxe non seulement sur les constructions respectant les règles de l'urbanisme, mais aussi sur celles qui ne les

⁴⁰ JANSSENS K., « Is verduisterd geld dan toch niet belastbaar ? », *op. cit.*

⁴¹ JANSSENS K., *op. cit.*

⁴² Q.P. Babylon, Bull. Q.R., Chambre 1971-1972, n°21, p. 1271

⁴³ STEFFENS G., « Réflexions sur l'imposabilité des activités pénalement réprimées », *J.D.F.*, 1985, p. 258

⁴⁴ Décision du 28 juillet 1975, n° et 15.393, R.T.V.A., n°22, 1975, p. 303

⁴⁵ Décision du 27 juillet 1973, n° et 16.595, R.T.V.A., n°16, 1974, p. 260

respectent pas. L'administration fiscale ne fait donc pas de distinction entre les actes licites ou illicites, valables ou nulles⁴⁶.

Citons également le commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus n°24/25 qui énonce que : « *Les bénéficiaires des entreprises commerciales, industrielles ou agricoles doivent être assujettis à l'impôt à titre de revenus professionnels, sans qu'il soit nécessaire de se préoccuper du caractère moral, licite ou illicite des opérations ayant engendré ces bénéficiaires* » ; de même le commentaire n°23/5 du Code : « *Il est sans relevance que les revenus professionnels soient produits par des opérations licites ou illicites, ni que lesdits revenus soient obtenus en argent, en nature ou autrement* ».

2) Exemples jurisprudentiels

Les cours et tribunaux acceptent depuis longtemps d'imposer les revenus provenant des activités illicites afin de ne pas avantager les personnes se livrant à de telles activités. En effet, il serait illogique d'imposer les revenus obtenus honnêtement, alors que les revenus provenant d'activités illicites échapperaient à tout impôt⁴⁷. Citons quelques exemples afin d'illustrer le sujet.

Dans un arrêt du 12 juin 2003, la Cour d'appel de Bruxelles décide de taxer les revenus d'un agent de change alors que ce dernier ne remplit pas les conditions légales et administratives nécessaires à l'exercice d'une telle activité⁴⁸.

Dans un arrêt du 12 mars 2003, le Tribunal de première instance de Mons estime que les sommes détournées par un curateur de faillite sont imposables en tant que revenus professionnels⁴⁹.

De même, la Cour d'appel d'Anvers admet dans un arrêt du 26 octobre 2010 qu'un dirigeant d'entreprise ayant détourné de l'argent de sa société soit imposable au titre de rémunération de dirigeant d'entreprise⁵⁰.

Le Tribunal de première instance de Mons décide de taxer au titre de revenus professionnels les sommes détournées par une employée au détriment de son employeur⁵¹.

⁴⁶ Q.P. PERSYN, 23 mars 1976, B.C.D. 1976, p. 1454

⁴⁷ STEFFENS G., « Réflexion sur l'imposabilité des activités pénalement réprimées », *J.D.F.*, 1985, p. 258

⁴⁸ SEGIER S., « Quelques réflexions sur les sommes perçues par un professionnel dans le cadre de l'exercice d'une activité illicite : s'agit-il toujours de revenus taxables ? », *op. cit.*, p. 9; Bruxelles, 12 juin 2003, www.fiscalnetfr.be

⁴⁹ BUYASSE C., « Fonds détournés », *Fiscologue*, 20 juin 2003, n° 896, p. 9

⁵⁰ Anvers, 26 octobre 2010, R.G. n° 2009/AR/1069, www.monKey.be

⁵¹ Civ. Mons, 18 janvier 2006, R.G. n° 04/2502/A

La Tribunal de première instance de Bruxelles donne raison à l'administration fiscale qui avait décidé d'imposer les malversations d'un employé comptable⁵².

Citons également un arrêt du 12 octobre 2000 de la Cour d'appel de Bruxelles qui décide que les activités d'espionnage d'un colonel de l'armée belge au profit d'un Etat étranger sont imposables au titre de revenus divers⁵³.

Le Tribunal de première instance de Namur, dans un arrêt du 22 juin 2011, décide d'imposer les revenus d'un trafic de drogues au titre de revenus divers⁵⁴.

La Cour d'appel de Liège dans un arrêt du 8 mai 2002 décide de taxer les sommes détournées par un notaire agissant en tant que dépositaire de fonds au titre de revenus professionnels⁵⁵.

La Cour d'appel de Gand a jugé que les sommes perçues par un contribuable par la création d'un système frauduleux de transactions de devises étaient imposables au titre de revenus divers⁵⁶.

La Cour de cassation a également admis que les revenus de loteries illicites, les bénéfices de casinos illégaux et les revenus provenant d'une convention entachée de nullité soient imposables⁵⁷.

3) La distinction entre la cause et l'objet illicite en matière de TVA

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, il faut faire une distinction entre la cause et l'objet des opérations économiques⁵⁸. Cependant, avant de se lancer dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, il est utile de préciser que la législation belge et européenne relative à la taxe sur la valeur ajoutée ne fait pas de distinction entre les opérations économiques dont la cause est illicite et celles dont la cause est licite pour déterminer si une opération est soumise à la taxe sur la valeur ajoutée ou non. La cause est l'intention qui a animé les opérateurs économiques à conclure une convention, tandis que l'objet est la marchandise qui fait l'objet de la vente.

⁵² Civ. Bruxelles, 6 décembre 2001, *J.D.F.*, 2002, p. 223

⁵³ Bruxelles, 12 octobre 2000, *T.F.R.*, 2001, n° 194

⁵⁴ T'SJOEN C., « Les revenus issus d'activités illicites sont imposables, mais à quel titre ? », *Act. fisc.*, 13 octobre 2011, n° 37

⁵⁵ Liège, 8 mai 2002, www.monKey.be

⁵⁶ Gand, 27 septembre 2000, R.G. n° 1993/FR/4302, www.monKey.be

⁵⁷ Cass., 10 avril 1974, *Pas.*, 1974, I, p. 831; Cass., 18 mars 1976, *J.D.F.*, 1976, p.262; Cass., 21 mai 1982, *Arr.Cass.*,1981-1982, p. 1441; Cass., 16 octobre 1997, *F.J.F.* 1997, n° 97/274

⁵⁸ C.J.C.E., 2 août 1993, (Wilfried Lange/Finanzamt Furtenfeldbruck), C-111/92

La Cour de cassation a décidé que la convention de vente entre le fournisseur et le client est entachée d'une nullité absolue lorsque la cause de la convention est illicite⁵⁹. Ce raisonnement s'applique même si le client n'est pas au courant de l'intention frauduleuse du vendeur. Il en découle que si la convention est nulle, la livraison de biens n'est pas soumise à la taxe sur la valeur ajoutée et par conséquent le client n'a pas droit à la déduction de la taxe sur la valeur ajoutée.

Toutefois, il faut savoir que les concepts en matière de taxe sur la valeur ajoutée sont des concepts autonomes de droit européen détachés de toute interprétation nationale. La Cour de justice de l'Union européenne a toujours soutenu que les opérations économiques étaient imposables indépendamment de la motivation des parties⁶⁰. Cela contredit donc la théorie civiliste de la Cour de cassation, mais sous réserve de l'acquéreur de mauvaise foi qui savait ou devait savoir que l'opération litigieuse s'inscrivait dans un courant de fraude.

Concernant l'objet de la livraison de biens, la Cour de justice de l'Union européenne a décidé que la taxe sur la valeur ajoutée n'est pas applicable sur la vente d'une marchandise illicite à partir du moment où la vente de ce bien n'entre pas en concurrence avec le marché licite⁶¹. En effet, il ne saurait y avoir distorsion de concurrence puisque le bien est exclu du circuit économique. Par exemple, la vente de stupéfiants ou de fausse monnaie ne sont pas des opérations économiques soumises à la taxe sur la valeur ajoutée⁶². Par contre, si l'objet illicite rentre en concurrence avec une opération licite imposable, la vente sera soumise à la taxe sur la valeur ajoutée en raison du fait qu'il pourrait y avoir un risque de concurrence⁶³.

Les développements repris ci-dessus s'appliquent également à la matière des droits de douane qui sont, à l'instar de la taxe sur la valeur ajoutée, un impôt européen⁶⁴.

⁵⁹ Cass., 12 octobre 2000, *J.L.M.B.*, 2001, p. 1508-1510

⁶⁰ C.J.U.E., 6 juillet 2006, (Kittel), C-439/04 et C-440/04

⁶¹ C.J.C.E., 28 février 1984, (Einberger II), C-294/82; C.J.C.E., 6 décembre 1990, (Witzemann), C-343/89

⁶² T'SJOEN C., « Les revenus issus d'activités illicites sont imposables, mais à quel titre ? », *Act. Fisc.*, 13 octobre 2011, n° 37

⁶³ C.J.C.E., 11 juin 1998, (Fischer), C-283/95

⁶⁴ STEFFENS G., « Réflexion sur l'imposabilité des activités pénalement réprimées », in *J.D.F.*, 1985, p. 262

Section 4 : L'imposition des sommes détournées sous l'angle du droit pénal

1) L'autorité de chose jugée pénale s'impose à la matière fiscale

L'article 4 du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle règlemente le rapport entre la procédure pénale et la procédure civile⁶⁵. Lorsqu'une affaire est portée non seulement devant un juge civil mais aussi devant un juge répressif, le juge civil a l'obligation de suspendre la procédure civile tant que la procédure pénale n'est pas terminée. Cette priorité dont bénéficie les juridictions pénales est résumé par l'adage « *le criminel tient le civil en l'état* ».

Cependant, la Cour de cassation a décidé que l'article 4 du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle n'est pas applicable aux litiges fiscaux⁶⁶. La Cour confirme que le juge fiscal n'est pas tenu de suspendre sa décision lorsque parallèlement à la procédure fiscale une action pénale est intentée. En effet, une procédure fiscale n'est pas une procédure civile au sens de l'article 4 du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle⁶⁷. Cela signifie que l'adage « *le criminel tient le civil en l'état* » n'est pas applicable aux litiges fiscaux.

Cela implique également que le juge fiscal a le choix de suspendre ou de ne pas suspendre la procédure fiscale indépendamment d'un éventuel risque de contradiction avec la décision du juge pénal⁶⁸.

Par contre, dans l'hypothèse où le juge fiscal décide de suspendre sa décision le temps que le juge pénal se prononce, le premier sera tenu par la décision du second en vertu de l'autorité de chose jugée pénale⁶⁹. Par exemple, si le juge pénal qualifie les faits de détournement, le juge fiscal devra s'y conformer et ne pourra pas donner une autre qualification aux faits que celle retenue au pénal. La qualification pénale valant *erga omnes*⁷⁰.

2) Les sommes détournées peuvent faire l'objet d'une confiscation

Puisque le détournement de fonds est visé par l'article 491 du Code pénal, il est probable que le contribuable soit condamné pénalement par une juridiction répressive. Cette condamnation peut non seulement être prononcée avant, pendant mais aussi après la procédure

⁶⁵ VAN DYCK J., « Cour de cassation - la priorité au juge pénal est facultative », *Fiscologue*, 30 avril 2009, n° 1158, p. 1

⁶⁶ Cass., 12 décembre 2008, n° F.06.0111.N

⁶⁷ VAN DYCK J., « Cour de cassation - la priorité au juge pénal est facultative », *Fiscologue*, 30 avril 2009, n° 1158, p. 1

⁶⁸ VAN DYCK J., *op. cit.*, p. 1 et s.

⁶⁹ VAN DYCK J., *op. cit.*, p. 1 et s.

⁷⁰ SEGIER S., « Quelques réflexions sur les sommes perçues par un professionnel dans le cadre de l'exercice d'une activité illicite : s'agit-il toujours de revenus taxables ? », *op. cit.*, p. 6

administrative ou judiciaire⁷¹. En vertu de l'article 7 du Code pénal, le juge pénal a la possibilité d'infliger une peine d'emprisonnement, une amende et une confiscation spéciale.

L'article 42, 3° du Code pénal prévoit la confiscation des avantages patrimoniaux provenant de l'infraction. Cet article est devenu extrêmement important parce qu'il est, d'une part, en lien direct avec le blanchiment et parce qu'il est, d'autre part, la mesure qui va faire le plus de mal comme peine. Outre la peine d'emprisonnement ou l'amende qui peuvent être ridicules, la confiscation peut être importante. Lorsque le contribuable a tiré des bénéfices de son infraction, il est possible de confisquer son compte en banque⁷². Il en est de même s'il a investi l'argent dans des biens de substitution⁷³. Il est donc possible de confisquer des immeubles, des dividendes, des loyers... Il est également possible de procéder à une confiscation par équivalent lorsque les avantages patrimoniaux ne se trouvent plus dans le patrimoine du contribuable ou encore de confisquer des biens appartenant à des tiers si ceux-ci sont de mauvaise foi. Le juge pénal n'est pas obligé de prononcer la confiscation, c'est une faculté que la loi lui octroie (article 43bis du Code pénal).

La philosophie est qu'il faut confisquer tout ce qui a pu enrichir l'auteur de l'infraction avec l'idée que le « crime » ne paye plus. Pour que la confiscation soit efficace, il faut des saisies préalables. Le procureur du Roi et le juge d'instruction peuvent décider de saisir préalablement⁷⁴. En vertu de l'article 43bis, alinéa 2 du Code pénal, les biens qui ont été saisis préalablement vont être gérés par l'Organe central des saisies et des confiscations.

3) Le cumul de la confiscation avec l'imposition des activités illicites

La Cour d'appel de Bruxelles a jugé dans une affaire de corruption que la confiscation n'empêchait pas l'imposition des activités illicites⁷⁵. L'argument selon lequel les revenus provenant d'une activité illicite ont disparu ou n'ont jamais fait partie du patrimoine de l'auteur de l'infraction suite à la confiscation n'a pas été retenu. La Cour d'appel de Bruxelles estime que les revenus illégaux n'ont pas toujours appartenu à l'Etat. Ce n'est que lorsque l'Etat confisque les sommes qu'il en devient propriétaire. La Cour rejette donc le caractère déclaratif de la confiscation de sorte que l'Etat ne soit pas considéré comme le propriétaire des sommes confisqués dès l'instant où l'infraction a été commise⁷⁶.

⁷¹ DE FORMANOIR E., « Imposition de revenus illicites et confiscation », note sous Bruxelles, 14 septembre 2009, *R.G.C.F.*, 2010/6, p.432

⁷² MASSET A., « La responsabilité pénale dans l'entreprise » in *Droit des sociétés commerciales - tome II et Guide juridique de l'entreprise - Traité théorique et pratique*, Waterloo, Wolters Kluwers, 2006, p. 49 et s.

⁷³ MASSET A., *op. cit.*, p. 49 et s.

⁷⁴ MASSET A., *op. cit.*, p. 49 et s.

⁷⁵ STESENS G., « Imposable bien que confisqué ? », *Fiscologue*, 17 novembre 2000, n° 776, p. 4

⁷⁶ STESENS G., *op. cit.*

La Cour de cassation a également accepté le cumul d'une confiscation avec l'imposition des revenus illicites au motif qu'il s'agit de deux mesures différentes ayant des objectifs différents⁷⁷.

Dans le même sens, la Cour d'appel d'Anvers a jugé que le cumul de l'imposition de revenus provenant d'activités illicites avec la confiscation pénale ne viole pas l'article 1er du Premier Protocole Additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme⁷⁸. Selon elle, non seulement les dispositions applicables sont suffisamment précises, claires et prévisibles, mais il existe aussi des garanties procédurales suffisantes de sorte que le principe de légalité est respecté. Il n'y a donc pas d'atteinte disproportionnée au droit de propriété de l'auteur de l'infraction.

La Cour d'appel d'Anvers a également dû se prononcer à propos de l'éventuelle violation du principe *non bis in idem* et de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme. La Cour a rejeté cet argument au motif que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme n'est pas applicable aux droits et obligations en matière fiscale sous réserve d'une éventuelle coloration pénale du litige fiscal⁷⁹. De plus, la confiscation est une sanction pénale qui a un objectif différent de celui de l'impôt sur les revenus. Pour ces différentes raisons, elle conclut que le principe *non bis in idem* n'est pas violé.

L'auteur De Formanoir abonde dans le même sens en disant que l'impôt sur les revenus n'a pas la même nature que la sanction pénale⁸⁰. L'objectif de l'impôt sur les revenus est d'imposer les revenus, indépendamment de leur caractère licite ou illicite, afin de les affecter pour partie à l'intérêt général.

4) Le cumul de la confiscation avec l'accroissement d'impôt

Contrairement au point précédent, aussi bien la Cour d'appel de Bruxelles⁸¹ que la Cour d'appel d'Anvers⁸² ont jugé que l'accroissement d'impôt pouvait revêtir un caractère pénal. La Cour d'appel de Bruxelles s'était basée sur les critères développés par la Cour de cassation⁸³ pour reconnaître le caractère pénal de l'accroissement d'impôt de 50% pour absence de déclaration des revenus illicites avec intention frauduleuse.

⁷⁷ Cass., 28 juin 1995, *Pas.*, 1955, I, p. 1171; Cass., 23 septembre 1955, *R.W.*, 1956-57, p. 71

⁷⁸ Anvers, 25 novembre 2014, *T.F.R.*, 2015, n° 478, p. 250

⁷⁹ Anvers, 25 novembre 2014, *T.F.R.*, 2015, n° 478, p. 250

⁸⁰ DE FORMANOIR E., « Imposition de revenus illicites et confiscation », *op. cit.*, p. 434

⁸¹ STESENS G., « Imposable bien que confisqué ? », *op. cit.*

⁸² Anvers, 25 novembre 2014, *T.F.R.*, 2015, n° 478, p. 250

⁸³ STESENS G., « Imposable bien que confisqué ? », *Fiscologue*, 17 novembre 2000, n° 776, p. 4

Toutefois, la Cour d'appel de Bruxelles rejette l'argument de la violation du principe *non bis in idem* car l'accroissement d'impôt a été infligé pour sanctionner le fait de ne pas avoir rentré de déclaration et non pas pour sanctionner l'infraction pénale. La contribuable n'est donc pas sanctionné deux fois pour le même comportement mais bien pour des comportements différents⁸⁴.

La Cour d'appel de Bruxelles a estimé que le contribuable aurait pu rentrer une déclaration de ses revenus illégaux sans que leur origine illicite ne soit découverte. Sur ce point, la Cour d'appel d'Anvers se distancie de cette affirmation et comprend l'attitude du contribuable qui n'a pas déclaré ces sommes⁸⁵. Il y a en effet plus de chance que les agissements illicites du contribuable soient repérés lorsqu'il déclare ces revenus que dans l'hypothèse où il ne les déclare pas.

La Cour d'appel d'Anvers analyse aussi la question du point de vue de l'équilibre comme l'avait fait auparavant le Tribunal de première instance de Gand⁸⁶. Tout en reconnaissant que l'intention frauduleuse en droit pénal est différente de celle en droit fiscal, le tribunal de première instance de Gand donne raison à l'administration mais réduit cependant l'accroissement d'impôt à 10%. Le tribunal juge en effet qu'un accroissement de 50% a un caractère pénal au sens de la Convention européenne des Droits de l'Homme et que le cumul de ces deux sanctions pourrait être considéré comme une punition inhumaine⁸⁷. Outre l'accroissement d'impôt, des intérêts de retard sont également dus, ainsi que la non-déductibilité en tant que dépense professionnelle de la confiscation de biens acquis grâce aux fonds détournés⁸⁸. En conséquence, le fait de combiner une confiscation pénale avec un accroissement d'impôt pourrait paraître exagéré et ne pas être considéré comme proportionnel à l'objectif poursuivi⁸⁹.

⁸⁴ DE FORMANOIR E., *op. cit.*, p. 433

⁸⁵ SOETAERT F. et VANDEPITTE C., « Fiscaal régime van verbeurdverklaarde inkomsten », note sous Anvers 16 décembre 2014, *R.A.B.G.*, 2015/10

⁸⁶ Civ. Gand, 24 novembre 2008, *F.J.F.*, 2009, n° 244

⁸⁷ BELLEN P., « Des sommes détournées au préjudice de l'employeur constituent des revenus imposables », *Act. Fisc.*, 1er avril 2009, n° 13

⁸⁸ BELLEN P., « Des sommes détournées au préjudice de l'employeur constituent des revenus imposables », *op. cit.*

⁸⁹ SOETAERT F. et VANDEPITTE C., « Fiscaal régime van verbeurdverklaarde inkomsten », *op. cit.*

Chapitre II : La qualification fiscale des sommes détournées

Section 1 : Les sommes détournées par un travailleur salarié ne sont pas des rémunérations

1) Les faits

Avant de se lancer dans l'analyse des positions de la Cour de cassation, de l'avocat général Thijs, ainsi que celle des cours d'appel de Gand et d'Anvers, il est utile de faire un rappel des faits.

Une employée d'une banque avait détourné pendant plusieurs années des fonds au préjudice de son employeur⁹⁰. Le détournement s'élevait à un peu moins de 85 millions d'euros. L'auteur de l'infraction prétendit avoir agi pour couvrir les dettes des sociétés de son mari. En réalité, au fil des années, grâce aux sommes détournées, l'auteur de l'infraction et son mari sont non seulement devenus actionnaires dans plusieurs sociétés, mais ont également acquis des biens mobiliers et immobiliers de grande valeur.

Lorsque la supercherie fut découverte en 1997, la banque déposa plainte au pénal. L'employée de la banque se vit condamnée à une peine de prison et d'amende au pénal. De même, les biens du couple furent saisis et mis sous séquestre. Outre la condamnation pénale, l'administration fiscale imposa les sommes détournées au titre de rémunération d'une activité salariée et infligea en plus de l'imposition un accroissement d'impôt de 50%.

L'auteur du détournement estime, indépendamment de la question de savoir si les sommes sont imposables dans son chef, que les sommes détournées ne peuvent pas être imposées au titre de rémunération d'une activité salariée.

En résumé, l'employée de la banque a introduit une action en justice devant le Tribunal de première instance de Gand qui donna raison à l'administration d'avoir taxer les sommes détournées au titre de rémunérations d'une activité salariée. La Cour d'appel de Gand, dans un arrêt du 21 septembre 2010, confirma ce raisonnement. Cet arrêt fut cependant cassé par la Cour de cassation, dans un arrêt du 23 novembre 2012, qui ne suivit pas les conclusions de son avocat général Thijs. L'affaire fut renvoyée devant la Cour d'appel d'Anvers qui, dans un arrêt du 25 novembre 2014, persista à vouloir imposer les sommes détournées au titre de rémunérations d'une activité salariée.

Un second pourvoi fut intenté et la Cour de cassation, dans un arrêt du 28 avril 2016, cassa une nouvelle fois ce raisonnement, tout en laissant la question de la qualification fiscale des sommes détournées ouverte. L'affaire a été renvoyée devant la Cour d'appel de Bruxelles, qui aura pour mission de se prononcer sur cette question et d'apporter des éclaircissements.

⁹⁰ Cass., 28 avril 2016, n° F.15.0078.N; Anvers, 25 novembre 2014, *T.F.R.*, 2015, n° 478, p. 250 et s.

Toutefois, la Cour d'appel de Bruxelles devra se conformer à la décision de la Cour de cassation de ne pas considérer les sommes détournées comme des rémunérations d'une activité salariée, puisque cette dernière s'est prononcée en chambres réunies (articles 1119 et 1120 du Code judiciaire)⁹¹. En effet, le même moyen, qui avait entraîné la cassation de l'arrêt de la Cour d'appel de Gand, a été soulevé une seconde fois devant la Cour de cassation⁹².

Nous allons à présent analyser en profondeur les arguments des différentes cours, ainsi que ceux de l'avocat général Thijs et de l'auteur du détournement de fonds.

2) Les arguments des cours d'appel et de l'avocat général Thijs

Aussi bien le tribunal de première instance de Gand, la Cour d'appel de Gand, la Cour d'appel d'Anvers que l'avocat général Thijs ont soutenu l'idée que les sommes détournées devaient être imposées au titre de rémunérations d'une activité salariée. Nous allons à présent analyser les arguments développés dans cette affaire.

L'article 31, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus définit la notion de rémunérations : « *Les rémunérations des travailleurs sont toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service de l'employeur* ». Le salaire, les primes, les indemnités de même que les avantages de toute nature tombent sous le champ d'application de cette disposition. Les avantages de toute nature doivent être perçus « *en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle* ». Cela signifie qu'il suffit d'un lien de causalité indirecte entre l'avantage de toute nature et l'exercice de l'activité professionnelle⁹³.

La notion de rémunérations a été définie très largement par le législateur afin de viser le plus grand nombre possible de revenus perçus par le contribuable salarié à l'occasion de l'exercice de sa profession. La notion fiscale de rémunération a un champ d'application plus large que celle du droit du travail en ce sens qu'elle englobe tout avantage perçu par le travailleur salarié grâce à son activité professionnelle, tout en n'exigeant pas que l'avantage soit la contrepartie directe d'une prestation de travail⁹⁴.

L'avocat général Thijs cite l'auteur Huysman pour soutenir l'argument que l'avantage de toute nature ne doit pas nécessairement provenir d'un versement effectif de l'employeur⁹⁵. Cela implique qu'il n'est pas nécessaire que l'employeur octroie effectivement l'avantage,

⁹¹ THEMELIN N., « Le traitement fiscal d'une activité illicite dans le chef d'un travailleur salarié », *Act. Fisc.*, 2016/ 26

⁹² VAN DYCK J., « Cour de cassation : des fonds détournés ne sont pas des rémunérations (bis) », *Fiscologie*, 27 mai 2016, n° 1477, p. 4

⁹³ Cass., 28 avril 2016, n° F. 15.0078.N; concl. Av. gén. THIJS

⁹⁴ Cass., 16 janvier 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 252

⁹⁵ HUYSMAN S., « Het fiscale regime van ontvangsten uit onverschuldigde betaling en van opbrengsten uit strafbare of andere ongeoorloofde verrichtingen », *op. cit.*, p. 323

l'avantage pouvant très bien être acquis par le travailleur seul sans que l'employeur soit au courant.

Il faut donc analyser la situation dans le chef du travailleur salarié qui perçoit cet avantage, la question de savoir si l'employeur a octroyé ou non l'avantage n'étant pas pertinente. Cela signifie donc, selon l'avocat général, que l'auteur de l'infraction prétendant le contraire ajoute une condition qui n'est pas prévue à l'article 31, alinéa 2, 5° du Code des impôts sur les revenus.

Pour savoir si les avantages de toute nature sont imposables au titre de rémunérations, il suffit de répondre à la question de savoir si le travailleur salarié s'est enrichi grâce à son activité professionnelle. Le lien causal entre l'avantage de toute nature et l'exercice de la profession n'étant pas nécessairement un lien juridique, il suffit que l'avantage soit obtenu à l'occasion de l'exercice de la profession, peu importe le caractère fortuit de l'obtention.

Ensuite, l'avocat général se fonde sur le texte de la loi qui prévoit que pour qu'un avantage soit taxable au titre de rémunérations, il faut que l'avantage soit perçu par le travailleur salarié et qu'il soit obtenu en lien avec l'exercice de l'activité. Il ne faut donc pas ajouter des conditions qui ne sont pas prévues par la loi.

Par conséquent, selon l'avocat général, les revenus provenant d'un détournement doivent être imposés au titre de rémunération puisque ceux-ci ont été obtenus grâce à l'exercice de l'activité professionnelle et constituent un enrichissement pour le travailleur salarié⁹⁶.

La Cour d'appel d'Anvers s'est basée sur la définition large de la notion de rémunérations au sens de l'article 31, alinéas 1er et 2, 1° et 2° du Code des impôts sur les revenus pour soutenir l'idée qu'il ne faut pas faire de distinction entre les revenus provenant d'activités licites ou illicites obtenus par le biais de l'exercice de l'activité professionnelle.

L'employée de la banque n'aurait jamais pu détourner ces fonds si elle n'avait pas été un travailleur salarié de la banque. En effet, un tiers ne travaillant pas pour la banque n'aurait pas été capable de détourner ces sommes.

Cependant, le fait que ces revenus proviennent d'une activité illicite ne rompt pas le lien causal direct ou indirect entre l'avantage de toute nature et l'exercice de l'activité professionnelle.

La Cour d'appel d'Anvers se réfère également à un arrêt du 22 novembre 2013 de la Cour de cassation, dans lequel cette dernière admet que le remboursement des sommes détournées soit déductible au titre de frais professionnel⁹⁷. Les sommes détournées avaient été imposées au préalable en tant que revenus professionnels. La Cour d'appel d'Anvers fait donc le lien entre la déduction au titre de charge professionnelle et l'imposition des sommes détournées au titre de rémunérations d'une activité professionnelle. Elle en déduit que si les sommes détournées

⁹⁶ Cass., 28 avril 2016, n° F.15.0078.N; concl. Av. gén. THIJS

⁹⁷ Cass., 22 novembre 2013, *F.J.F.*, 2014, p. 603

n'avaient pas été imposées au titre de revenus professionnels, ces sommes n'auraient pas été déductibles à titre de frais professionnels⁹⁸.

Le parallèle fait par l'auteur de l'infraction entre le détournement de sommes et le paiement de l'indu n'a aucune incidence puisque ces deux actes enrichissent le patrimoine du travailleur salarié indépendamment de l'obligation de restitution. En effet, si au terme de la période imposable, l'obligation de restitution n'est pas effective, le principe de réalité combiné avec le principe de l'annualité commande que les revenus indûment perçus ou détournés sont imposables dans le chef du travailleur salarié⁹⁹. A l'appui de ce raisonnement, l'avocat général se base sur l'étude de l'auteur Huysman¹⁰⁰ et de la note de l'auteur Kiekens¹⁰¹.

3) Les arguments de l'auteur du détournement et de son employeur

Outre l'argument de la théorie des sources et de la notion de revenu civil que nous avons déjà analysé dans le Chapitre I, l'auteur du détournement invoque l'argument selon lequel les revenus de sommes détournées ne rentrent pas dans la définition de rémunérations¹⁰².

Selon cette définition, en vertu de l'article 30 du Code des impôts sur les revenus, il faut une attribution pour satisfaire à la notion de rémunération. Cela nécessite donc dans le chef de l'employeur une volonté de transférer un élément de son patrimoine vers celui du travailleur salarié. En l'occurrence, il ne peut être question de rémunération puisque le travailleur salarié s'est approprié les sommes lui-même. Dans le cas d'un détournement, il n'y a pas d'intention dans le chef de l'employeur de faire parvenir des sommes dans le patrimoine du travailleur salarié, de sorte qu'il est impossible de rattacher les sommes détournées à la notion de rémunération, celles-ci n'ayant pas été attribuées.

De même, dans l'hypothèse où l'employeur se trompe et paye indûment le travailleur, les sommes indûment perçues ne sont pas considérées comme une rétribution au sens de l'article 31 du Code des impôts sur les revenus en raison de l'obligation de restitution qui pèse sur ces sommes. Dans le prolongement de ce raisonnement, cela signifie donc que les sommes détournées ne sont pas non plus considérées comme une rémunération au sens de l'article 31 du Code des impôts sur les revenus puisqu'elles sont également entachées d'une obligation de restitution. Un parallèle est donc fait entre le paiement indu et les sommes détournées en raison de l'obligation de restitution qui pèse sur ces dernières.

⁹⁸ Anvers, 25 novembre 2014, *T.F.R.*, 2015, n° 478, p. 250

⁹⁹ Cass., 28 avril 2016, n° F.15.0078.N; concl. Av. gén. THIJS

¹⁰⁰ HUYSMAN S., « Het fiscale regime van ontvangsten uit onverschuldigde betaling en van opbrengsten uit strafbare of andere ongeoorloofde verrichtingen », *op. cit.*, p. 321

¹⁰¹ KIEKENS A., « Onverschuldigde betalingen regulariseren in het jaar van betaling of in het jaar van terugbetaling? », *T.F.R.*, 2003, p. 313

¹⁰² Cass., 28 avril 2016, n° F.15.0078.N

La banque, employeur de l'auteur de l'infraction, défend également le point de vue selon lequel les sommes détournées ne sont pas des rémunérations¹⁰³. Selon celle-ci, la notion de revenu en droit fiscal suppose nécessairement qu'il y ait un droit de propriété sur les revenus. Il ne peut être question de revenu d'activités que s'il y a un transfert effectif d'un élément d'un patrimoine vers un autre. Le simple fait d'une appropriation de sommes sur lesquels l'auteur de l'infraction n'a aucun droit de revendication n'est pas suffisant.

Puisque le contribuable (l'employée de banque) ne dispose pas d'un droit de revendication sur les sommes détournées, il n'a pas acquis un revenu au sens des articles 1 et 6 du Code des impôts sur les revenus. La législation fiscale ne soumet à l'impôt que les sommes qui sont effectivement rentrées dans le patrimoine du contribuable et ne prend pas en compte les sommes sur lesquels il n'a aucun droit de revendication.

Il n'y a pas seulement une absence d'acquisition d'un revenu au sens des articles 1 et 6 du Code des impôts sur les revenus, mais il n'est également pas question de sommes allouées pour l'exercice d'une activité professionnelle qui constitueraient une rétribution pour une prestation effectuée au service de l'employeur. Ceci renforce le fait qu'il ne peut être question de revenus professionnels imposables.

L'imposabilité d'un revenu nécessite que celui-ci rétribue une activité professionnelle et constitue la contrepartie d'un travail effectivement accompli au service de l'employeur. L'activité professionnelle implique qu'un travail journalier soit fourni et que celui-ci s'inscrive dans la sphère professionnelle pour laquelle le travailleur a acquis des compétences. Cela signifie que le détournement de fonds ne peut pas être considéré comme une activité professionnelle puisqu'il ne constitue pas la contrepartie d'un travail effectivement fourni au service de l'employeur. Par conséquent, ces sommes ne peuvent pas être imposées au titre de revenus professionnels.

Ensuite, il n'est pas pertinent de rechercher la provenance des revenus, ni de savoir si ceux-ci proviennent directement ou indirectement de l'exercice d'une activité licite ou illicite. Il faut uniquement se focaliser sur la question de savoir si les sommes sont allouées en contrepartie de l'exercice d'une activité professionnelle. Cela implique de faire une distinction à l'intérieur de la catégorie des activités illicites; l'auteur de l'infraction cite quelques exemples : le prix payé pour de la drogue, les honoraires pour la pratique illégale de la médecine ou encore le prix de la prostitution constituent une contrepartie à l'exercice d'une activité professionnelle. Par contre, ne constitue pas la contrepartie d'une activité professionnelle, le fait de voler un client ou un patient car cela n'a aucun lien avec l'exercice de la prostitution ou de la médecine.

Selon l'employeur de l'auteur de l'infraction (la banque), l'avocat général se fonde injustement sur les termes « *avantages de toute nature* », « *obtenus* » et « *en raison ou à l'occasion de l'exercice d'une activité professionnelle* » de l'article 31, alinéa 2 du Code des

¹⁰³ Cass., 28 avril 2016, n° F.15.0078.N

impôts sur les revenus¹⁰⁴. En vertu de cet article, les avantages de toute nature sont des rémunérations de travailleur au sens de l'article 30, 1° et 31, alinéa 1 du Code des impôts sur les revenus. La notion de rémunérations ainsi que la notion plus englobante de revenus professionnels exigent un rattachement de l'avantage de toute nature à l'activité professionnelle. Cela implique que l'avantage soit obtenu « *en raison ou à l'occasion* » de l'exercice de l'activité professionnelle.

Les sommes détournées par un travailleur au détriment de son employeur ne sont pas obtenues en raison de l'exercice de l'activité professionnelle, même si le travailleur n'a pu détourné les sommes que grâce au contrat de travail qui le lie à son employeur. Cela signifie donc que le contrat de travail n'est pas suffisant en lui-même pour prétendre que le détournement de fonds a été commis en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle. Si le raisonnement de l'avocat général et de la Cour d'appel d'Anvers devait être suivi, n'importe quel événement sans lequel le vol ne se serait pas produit, serait en lien avec les sommes détournées. A l'appui de cet argument, l'employeur de l'auteur de l'infraction cite l'exemple absurde selon lequel le détournement de fonds n'aurait pas été possible sans le diplôme du travailleur. En effet, c'est en partie grâce à son diplôme que le travailleur a été engagé.

L'employeur de l'auteur de l'infraction estime que la Cour d'appel d'Anvers se fonde erronément sur l'arrêt de la Cour de cassation du 22 novembre 2013 dans lequel la Cour a admis la déductibilité du remboursement des sommes détournées dans le chef du curateur. Puisque le remboursement des sommes détournées constituent une dépense professionnelle déductible, la Cour d'appel d'Anvers présume que les sommes détournées constituent des revenus professionnels. Selon la banque, ce raisonnement doit être rejeté pour plusieurs raisons.

Premièrement, il faut distinguer la notion de dépenses professionnelles de la notion de revenus professionnels. La première notion est visée par les articles 49 et 53 du Code des impôts sur les revenus et concerne les dépenses qui se rattachent à l'exercice de l'activité professionnelle, tandis que la deuxième notion est visée par une autre disposition du Code des impôts sur les revenus, à savoir l'article 23 du Code. Cet article concerne les revenus qui proviennent directement ou indirectement d'activités professionnelles de toute nature. Les dépenses et les revenus ne se recoupent pas.

Ensuite, l'arrêt du 22 novembre 2013 ne se prononce que sur la question de la déductibilité des remboursements des sommes détournées par un curateur de faillite et ne se prononce donc pas sur la question de la qualification des sommes détournées. Le litige concernant la déductibilité des sommes détournées est apparu uniquement parce que les sommes détournées avaient été préalablement qualifiées et imposées en tant que revenus professionnels. Puisque la Cour de cassation ne fut saisie que de ce litige, la Cour prit comme donnée certaine la

¹⁰⁴ Cass., 28 avril 2016, n° F.15.0078.N

qualification de sommes détournées en revenus professionnels, tout en ne remettant pas en cause cette qualification.

Enfin, la banque précise que dans l'arrêt du 22 novembre 2013 l'accent est mis sur le lien entre l'activité professionnelle du curateur et l'obligation de remboursement des sommes détournées prévu à l'ancien article 575, 4^o du Code de commerce (à présent article 489 sexies du Code pénal). Cet article érige en infraction pénale les malversations commises par un curateur dans l'exercice de sa mission.

La banque joue donc sur l'incertitude qui pèse sur le fondement de la décision de la Cour de cassation; elle prétend que la Cour a admis la déductibilité du remboursement des sommes détournées non pas en raison du caractère professionnel du revenu mais en raison d'obligations déontologiques et de responsabilités spécifiques qui incombent au curateur¹⁰⁵.

Selon la banque, dans la présente affaire, le lien entre l'activité professionnelle de son employée et le remboursement des sommes détournées fait défaut. Le détournement ne se rattache pas au travail qu'elle était censé fournir pour son employeur et, contrairement au curateur de faillite, c'est le droit commun qui prévoit l'obligation de restitution des sommes. Cela résulte tant de dispositions civiles que pénales. En l'occurrence, les articles 1382 et 1383 du Code civil et les articles 43bis, alinéa 3 et 44 du Code pénal.

4) Les différentes possibilités de qualification fiscale des sommes détournées que la Cour d'appel de Bruxelles pourrait retenir

Avant de commencer à analyser les différentes possibilités de qualification fiscale des sommes détournées, il est utile de préciser que la Cour d'appel de Bruxelles ne pourra pas prendre le contrepied de la décision de la Cour de cassation, comme l'avait fait la Cour d'appel d'Anvers¹⁰⁶. En effet, la Cour de cassation a dû traiter l'affaire en chambres réunies conformément à l'article 1119 du Code judiciaire car le même moyen a été soulevé aussi bien dans le premier pourvoi que dans le second pourvoi¹⁰⁷. Cela implique que la Cour d'appel de Bruxelles ne pourra plus qualifier les sommes détournées de rémunérations et devra trouver une autre base légale à la qualification.

Dans ses conclusions précédant l'arrêt du 28 avril 2016, l'avocat général Thijs était convaincu que les sommes détournées par un travailleur salarié constituaient des rémunérations. Selon lui, à supposer que les fonds détournés ne puissent pas rentrer dans la notion de rémunération au sens de l'article 31, alinéa 1er du Code des impôts sur les revenus, ceux-ci satisferaient à la notion d'avantage de toute nature reprise à l'alinéa 2 du même article.

¹⁰⁵ JANSSENS K., « Is verduisterd geld dan toch niet belastbaar ? », *Act. Fisc.*, 2016/25

¹⁰⁶ Cass., 28 avril 2016, n° F.15.0078.N

¹⁰⁷ VAN DYCK J., « Cour de cassation : des fonds détournés ne sont pas des rémunérations (bis) », *Fiscologue*, 27 mai 2016, n° 1477, p. 4

Cependant, il avait prévu, au cas où la Cour ne retiendrait pas cette qualification, les autres possibilités de qualification fiscale des sommes détournées¹⁰⁸. Premièrement, il envisage la possibilité que les sommes détournées puissent être qualifiées de revenus divers au sens de l'article 90, 1° du Code des impôts sur les revenus. Cet article prévoit l'imposition de bénéfices ou profits occasionnels qui ne rentrent pas dans l'exercice d'une activité professionnelle. En effet, si l'activité ne répond pas à la condition de fréquence qui caractérise les revenus professionnels, les revenus basculent de la catégorie des revenus professionnels à la catégorie des revenus divers. Cela a notamment un impact sur le taux de taxation ainsi qu'en termes de sécurité sociale. Ces revenus qui tombent dans la catégorie de revenus divers ne doivent pas non plus relever de la gestion normale de patrimoine privée, auquel cas les revenus sont soustraits à la taxation. Néanmoins, dans cette affaire, l'avocat général Thijs rejette cette qualification car les sommes détournées ne satisfont pas au caractère occasionnel ou fortuit énoncé à l'article 90, 1° du Code des impôts sur les revenus.

La qualification en profits d'une occupation lucrative indépendante au sens de l'article 27 du Code des impôts sur les revenus constitue une seconde possibilité. Cette catégorie de revenus imposables comprend les revenus d'une profession libérale, charge ou office, ainsi que tous les revenus d'une occupation lucrative qui ne rentrent pas dans les notions de bénéfices ou de rémunérations. C'est donc en quelque sorte une catégorie résiduaire pour les revenus qui n'ont pas pu être rattachés aux autres catégories. Cependant, contrairement à la catégorie des revenus divers, il faut que l'occupation lucrative indépendante réponde à une certaine fréquence et que les opérations qui en ressortent soient suffisamment liées entre elles¹⁰⁹. Ceci est nécessaire pour former une occupation continue et habituelle à caractère professionnel. En l'espèce, il est permis de se baser sur la durée, ainsi que sur l'ampleur du détournement, pour soutenir que les sommes détournées peuvent être qualifiées de profits obtenus lors de l'exercice d'une occupation lucrative indépendante au sens de l'article 27 du Code des impôts sur les revenus.

En outre, il est même permis de considérer que, au vu de la fréquence et de l'organisation de la soustraction de sommes d'argent, les sommes détournées peuvent être qualifiées de bénéfices au sens des articles 24 et 25 du Code des impôts sur les revenus. En effet, la régularité et la durée des détournements peuvent justifier l'existence de bénéfices d'une activité professionnelle.

L'avocat général Thijs de même que le professeur Kirkpatrick¹¹⁰ font également remarquer que dans l'hypothèse où les sommes détournées seraient qualifiées de bénéfices ou de profits d'une activité professionnelle indépendante, cela engendrait non seulement une majoration de

¹⁰⁸ Cass., 28 avril 2016, n° F.15.0078.N; concl. Av. gén. THIJS

¹⁰⁹ Cass., 24 septembre 1968, *Pas.*, 1969, I, p. 92

¹¹⁰ KIRKPATRICK J., « L'imposition des sommes détournées par une personne physique ou par une société et la déductibilité corrélative au titre de frais professionnels du remboursement ultérieur des sommes détournées », note sous Cass., 22 novembre 2013, *J.D.F.*, 2013, n° 13, p. 327 et s.

l'impôt dû pour défaut de versements anticipés conformément aux articles 157 et suivants du Code des impôts sur les revenus, ainsi que le paiement de cotisations sociales en vertu de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants.

Il n'est pas non plus question de revenus d'origine indéterminée¹¹¹. Ce concept utilisé dans la procédure de taxation indiciaire ne constitue pas une catégorie supplémentaire par rapport aux quatre catégories de revenus prévues par le Code des impôts sur les revenus¹¹². Comme nous l'avons déjà expliqué dans le Chapitre I, pour qu'un revenu soit imposable, il faut nécessairement qu'il se rattache à une des quatre catégories de revenus (immobilier, mobilier, professionnel et divers).

Nous adhérons au raisonnement de l'auteur Thémelin qui se base sur l'article 23/150 du commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus pour justifier l'imposition des sommes détournées au titre de profits d'une occupation lucrative indépendante au sens de l'article 27 du Code¹¹³. En effet, l'administration fiscale impose les sommes provenant d'activités illicites perçues par les fonctionnaires au titre de profits d'une occupation lucrative indépendante. Il serait donc logique de transposer la qualification donnée par le commentaire administratif concernant les fonctionnaires corrompus aux travailleurs salariés¹¹⁴.

Enfin, citons des arrêts récents des cours d'appel de Liège¹¹⁵ et d'Anvers¹¹⁶. Ces arrêts interviennent après l'arrêt du 28 avril 2016 de la Cour de cassation et concernent des faits similaires, c'est-à-dire des comptables qui détournent de l'argent au détriment de leur employeur. La Cour d'appel de Liège, dans un arrêt du 5 octobre 2016, estime que les sommes détournées ne rentrent pas dans la notion de rémunération au sens des articles 30, 1° et 31, alinéa 2 du Code des impôts sur les revenus et décide de les imposer comme profits au sens de l'article 27 du Code des impôts sur les revenus. La Cour d'appel d'Anvers, dans un arrêt du 18 octobre 2016, impose également les sommes détournées en tant que profits d'une occupation lucrative indépendante.

L'enjeu de la qualification des sommes détournées ne réside pas uniquement dans le fait de devoir payer une majoration pour défaut de versements anticipés et des cotisations sociales, mais aussi dans les différents taux de taxation. En effet, si les sommes détournées devaient être qualifiées de revenus divers au sens de l'article 90, 1° du Code des impôts sur les revenus, celles-ci seraient imposées au taux distinct de 33% prévu à l'article 171 du Code des

¹¹¹ JANSSENS K., « Is verduisterd geld dan toch niet belastbaar? », *Act. Fisc.*, 2016/ 25

¹¹² JANSSENS K., « Is verduisterd geld dan toch niet belastbaar? », *op. cit.*

¹¹³ THEMELIN N., « Le traitement fiscal des revenus d'une activité illicite dans le chef d'un travailleur salarié », *Act. Fisc.*, n° 2016/26

¹¹⁴ THEMELIN N., *op. cit.*

¹¹⁵ Liège, 5 octobre 2016, www.fiscalnetfr.be

¹¹⁶ VAN DYCK J., « Les sommes détournées peuvent être imposables au titre de profits », *Fiscologue*, 11 novembre 2016, n° 1496, p. 5

impôts sur les revenus. Tandis que si les sommes détournées devaient être qualifiées de bénéfiques au sens des articles 24 et 25 du Code des impôts sur les revenus ou de profits d'une occupation lucrative indépendante au sens de l'article 27 du Code des impôts sur les revenus, celles-ci seraient soumises au barème progressif par tranches prévu à l'article 130 du Code des impôts sur les revenus.

Section 2 : Des sommes détournées par un dirigeant d'entreprise

1) Arrêt du 27 novembre 2012 de la Cour d'appel d'Anvers

Pour illustrer cette section, nous avons repris les trois arrêts développés par l'auteur Van de Woesteyne dans sa note d'observation de l'arrêt du 22 novembre 2013 de la Cour de cassation¹¹⁷.

Le premier arrêt concerne le gérant d'une SPRL active dans le domaine de la consultance fiscale¹¹⁸. Ce gérant détourna, en 2001, les sommes qu'un client lui avait remis afin de payer ses dettes fiscales. Il les utilisa par la suite pour effectuer des dépenses personnelles. L'administration fiscale imposa le gérant sur ces sommes détournées au titre de rémunérations de dirigeant d'entreprise et plus particulièrement au titre d'avantage de toute nature.

Cependant, il se fait que le gérant avait présenté sa démission lors d'une assemblée générale extraordinaire. Sa démission fut acceptée le 31 mai 1998 alors que pour l'exercice d'imposition 2002, il avait rentré une déclaration à l'impôt des personnes physiques en tant que dirigeant d'entreprise de la SPRL. De même, la SPRL avait établi une fiche individuelle reprenant ses rémunérations en tant que dirigeant d'entreprise.

Sur la base de ces faits, la Cour d'appel d'Anvers décida qu'il exerçait des fonctions de dirigeant d'entreprise pour l'année 2001, non pas en vertu d'un mandat au sens de l'article 32, alinéa 1er, 1° du Code des impôts sur les revenus, mais en tant que dirigeant de la deuxième catégorie au sens l'article 32, alinéa 1er, 2° du Code des impôts sur les revenus.

L'auteur Van De Woesteyne s'interroge sur la base légale de cette qualification car la Cour d'appel d'Anvers aurait pu s'appuyer sur l'article 32, alinéa 1er, 1° du Code des impôts sur les revenus¹¹⁹. En effet, il est prévu que toute personne physique exerçant un mandat d'administrateur, de gérant, de liquidateur ou des fonctions analogues est considérée comme dirigeant d'entreprise. Les termes « *fonctions analogues* » signifient qu'une personne

¹¹⁷ VAN DE WOESTEYNE I., « Belasting van verduisterde sommen als beroepsinkomen: de ene diefstal is de andere niet », note sous Cass., 22 novembre 2013, *T.F.R.*, octobre 2014, n° 467, p. 720

¹¹⁸ Anvers, 27 novembre 2012, *T.F.R.*, 2014/N45

¹¹⁹ VAN DE WOESTEYNE I., « Belasting van verduisterde sommen als beroepsinkomen: de ene diefstal is de andere niet », *op. cit.*, p. 723

physique qui n'a pas reçu formellement un mandat de la part de la société peut néanmoins être considérée *de facto* comme dirigeant d'entreprise.

Selon la Cour d'appel d'Anvers, le fait que le gérant n'avait pas la compétence de s'attribuer les sommes perçues par le client ne constitue pas un obstacle à l'imposition de ces sommes dans son chef.

2) Arrêt du 2 avril 2013 de la Cour d'appel d'Anvers

Dans cette affaire, une personne vole des emballages dans une grande surface afin de les remettre au gérant d'une SPRL¹²⁰. Ces emballages volés sont traités par un travailleur de la SPRL et puis revendu à un autre établissement. Le bénéfice de ces ventes est ensuite réparti par moitié entre le gérant de la SPRL et la personne auteure du vol.

Bien que les ventes aient été réalisées sous le nom de la SPRL, le bénéfice n'est jamais rentré dans les caisses de la société. Puisque les sommes devaient se retrouver dans le patrimoine de la société, l'administration fiscale décida d'imposer le gérant au titre d'avantage de toute nature. Le gérant fut également condamné au pénal comme coauteur du vol et de blanchiment.

Le tribunal de première instance d'Anvers donna raison à l'administration fiscale qui avait imposé le gérant au titre de rémunérations de dirigeants d'entreprise en vertu du principe d'attraction. Cela se justifiait par le fait que le gérant avait utilisé la SPRL pour s'approprier les sommes.

Par contre, la Cour d'appel d'Anvers ne suit pas totalement ce raisonnement et opère en deux temps. Premièrement, la Cour d'appel décide d'imposer le produit des ventes litigieuses dans le chef de la SPRL au titre de bénéfices. En effet, puisque c'est sous le nom de la SPRL que les biens ont été revendus, le bénéfice devait nécessairement se retrouver dans le patrimoine de la SPRL. Dans un deuxième temps, la Cour considère qu'après le vol commis par la SPRL, il y a le vol du gérant. Ce deuxième vol doit être imposé au titre de rémunérations de dirigeants d'entreprise dans le chef du gérant.

En effet, l'article 30 du Code des impôts sur les revenus qualifie de rémunération de dirigeants d'entreprise, toute rémunération indépendamment de la qualité du débiteur et de la manière dont elle a été perçue¹²¹. L'article 32 du même Code a également une vision très large de ce qu'est une rémunération de dirigeant d'entreprise. Cela vise non seulement les rémunérations mais aussi les avantages de toute nature et les indemnités. Un renvoi est fait à l'article 31, alinéa 2, 2° à 5° du Code des impôts sur les revenus qui concerne les rémunérations des travailleurs.

Les avantages de toute nature perçus par un dirigeant d'entreprise sont donc imposables comme les avantages de toute nature d'un travailleur salarié. Cela concerne les avantages de

¹²⁰ Anvers, 2 avril 2013, *T.F.R.*, 2014/N46

¹²¹ VAN DE WOESTEYNE I., *op. cit.*, p. 721

toute nature qui ont été perçus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle. Il n'est dès lors pas nécessaire de démontrer que les rémunérations de dirigeant d'entreprise soient la contrepartie directe de prestations effectuées¹²². Il suffit que la fonction de dirigeant d'entreprise soit à l'origine de la perception des avantages.

La Cour d'appel d'Anvers considère que les bénéficiaires de la SPRL se retrouvent chez le gérant uniquement parce que celui-ci exerce une fonction de dirigeant d'entreprise au sein de la SPRL. Puisque le lien causal est démontré entre l'avantage de toute nature et la fonction de gérant, il est permis d'imposer les fonds détournés au titre de rémunérations de dirigeant d'entreprise.

3) Arrêt du 23 avril 2013 de la Cour d'appel de Gand

Les faits concernent L.M. qui travaillait pour une société américaine (Amway) active dans la vente de produits cosmétiques et de compléments alimentaires¹²³. Ce dirigeant était affecté au département marketing et exerçait ses fonctions par le biais de plusieurs sociétés belges dans lesquels il était actionnaire ainsi qu'administrateur.

A un moment donné, L.M. commence par proposer des investissements par l'intermédiaire de deux sociétés américaines qu'il avait constituées spécialement à cet effet. Grâce aux relations qu'il avait acquises de par sa fonction de dirigeant chez Amway, il pu récolter des sommes d'argent auprès de plusieurs investisseurs belges en échange desquelles ces derniers auraient dû recevoir des actions à haut rendement. Préalablement à la délivrance des actions, les investisseurs avaient dû virer de l'argent sur un compte bancaire au nom de L.M. Cet argent était destiné à être investi dans les deux sociétés américaines. Toutefois, L.M. ne remit pas les actions promises en échange de l'argent investi.

L.M. fut condamné au pénal pour escroquerie, en première instance, par le tribunal correctionnel de Gand ainsi qu'en degré d'appel par la Cour d'appel de Gand. Le montant apporté par les investisseurs fut confisqué et attribué à ces derniers. Néanmoins, l'administration fiscale entend soumettre ces sommes, versées sur le compte bancaire au nom de L.M., à l'impôt des personnes physiques et plus particulièrement au titre de rémunérations de dirigeant d'entreprise. Selon le fisc, il y a un lien entre la fonction de dirigeant d'entreprise dans les différentes sociétés belges et la captation de l'argent des investisseurs.

Cependant, la Cour d'appel de Gand ne voit pas les faits de la même manière et estime que les sommes ne peuvent pas être imposées au titre de rémunérations de dirigeant d'entreprise. Bien que la Cour reconnaisse que le dirigeant ait pu approcher les investisseurs grâce à des relations acquises à l'occasion de l'exercice de son activité professionnelle chez Amway, cela

¹²² VAN DE WOESTEYNE I., « Belasting van verduisterde sommen als beroepsinkomen: de ene diefstal is de andere niet », *op. cit.*, p. 721

¹²³ Gand, 23 avril 2013, *T.F.R.*, 2014/N47

n'est pas suffisant pour imposer les sommes au titre de rémunérations de dirigeant d'entreprise.

En effet, L.M. n'a pas récolté le capital grâce à son activité professionnelle chez Amway mais l'a directement perçu auprès des investisseurs. Ces investisseurs n'entendaient pas le rémunérer pour une de ses fonctions au sein des ses sociétés. La Cour d'appel de Gand fait donc une distinction entre les sociétés appartenant à L.M. : d'une part, il y a les sociétés belges qui lui servent de véhicules juridiques pour exercer ses fonctions de dirigeant dans le département marketing de la société américaine; d'autre part, il y a les sociétés américaines qu'il a créées spécialement pour recevoir le capital des investisseurs. Cela signifie que lorsqu'il récolte l'argent auprès des investisseurs, il n'agit pas en tant que dirigeant d'entreprise des sociétés belges actives dans le marketing puisque l'offre de placement ne rentre pas dans les activités de ces sociétés. Ces sociétés belges ont été constituées pour sa fonction de dirigeant d'entreprise chez Amway, qui est active entre autres dans la vente de produits cosmétiques et de compléments alimentaires.

De plus, les investisseurs n'ont jamais eu l'intention d'investir dans les sociétés belges de sorte que les fonds n'ont jamais pu rentrer dans le capital de ces sociétés. Comme les sommes n'ont jamais pu rentrer dans le capital des sociétés belges, L.M. n'a pas pu s'attribuer une rémunération en provenance de ces sociétés.

La Cour d'appel de Gand estime également que les investisseurs n'avaient pas l'intention d'octroyer un avantage de toute nature à L.M. pour l'exercice de son activité professionnelle chez Amway, car celui-ci n'agissait pas en tant que dirigeant d'entreprise des sociétés belges¹²⁴. En effet, l'activité d'investissement ne rentre pas dans les activités des sociétés belges par le biais desquelles il s'est constitué des relations et des contacts, de sorte que les investisseurs n'ont pas pu le rémunérer en cette qualité. Dans le même sens, les investisseurs ont investi de l'argent en vue d'acquérir des actions, ce qui signifie qu'ils n'avaient pas l'intention de lui octroyer un avantage de toute nature.

Enfin, la Cour constate que les sommes sont toujours dans le patrimoine des sociétés américaines, de sorte que L.M. n'a pas pu s'approprier ces sommes au détriment de ces dernières.

¹²⁴ Gand, 23 avril 2013, *T.F.R.*, 2014/N47

Chapitre III : Les conséquences du détournement de fonds

Section 1 : La déductibilité des sommes détournées

1) Les principes applicables à la déduction de frais professionnels

L'article 23, paragraphe 2 du Code des impôts sur les revenus pose le principe que l'administration fiscale ne peut taxer les revenus professionnels que sur une base nette¹²⁵. Le législateur, pour faciliter le travail de l'administration ainsi que celui du contribuable, a prévu à l'article 51 du Code des impôts sur les revenus des montants forfaitaires de dépenses professionnelles.

Les contribuables, à l'exception des titulaires de bénéfices, qui n'auraient pas opté pour la possibilité de justifier leurs dépenses professionnelles sur base de leurs frais réels, peuvent utiliser les forfaits. Il existe plusieurs forfaits et ceux-ci varient selon que le contribuable est travailleur salarié, dirigeant d'entreprise ou encore titulaire d'une profession libérale¹²⁶.

Par contre, le législateur n'ayant pas prévu de forfait pour les titulaires de bénéfices, ceux-ci sont obligés de justifier leurs dépenses professionnelles sur la base de leurs frais réels. Dans l'hypothèse où les contribuables ne seraient pas en mesure de justifier leurs frais réels, l'article 50 du Code des impôts sur les revenus prévoit que, même dans ce cas, l'administration ne pourrait pas taxer le contribuable sur une base brute. Cet article prévoit, d'une part, qu'il est possible de conclure un accord individuel entre l'administration et le contribuable et, d'autre part, qu'à défaut d'accord, l'administration devra elle-même estimer raisonnablement les frais professionnels du contribuable¹²⁷.

En outre, il est possible pour le contribuable de déduire non seulement les pertes d'une de ses activités professionnelles sur les revenus de ses autres activités professionnelles, mais aussi les pertes professionnelles des périodes imposables antérieures sans limite de temps¹²⁸.

L'article 49 du Code des impôts sur les revenus prévoit les conditions pour qu'une dépense puisse être admise au titre de frais professionnels¹²⁹.

¹²⁵ TIBERGHIE A., *Manuel de droit fiscal 2015 - 2016*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2016, p. 236 et s.; KIRKPATRICK J., « Le Droit fiscal se fonde sur les réalités », *J.D.F.*, 1969, n° 13, p. 169

¹²⁶ EECKHOUT F-X., HUBERT L., LITANNIE T., PIERARD V. et RIFFLART G., *Déduction des charges professionnelles*, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2016, p. 11

¹²⁷ EECKHOUT F-X., HUBERT L., LITANNIE T., PIERARD V. et RIFFLART G., *op. cit.*, p. 55

¹²⁸ TIBERGHIE A., *Manuel de droit fiscal 2014 - 2015*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2015, p. 130

¹²⁹ COPPENS P -F., *Tous les frais professionnels en 100 questions*, Bruxelles, Larcier, 2015, p. 17 et s.; EECKHOUT F-X., HUBERT L., LITANNIE T., PIERARD V. et RIFFLART G., *op. cit.*, p. 22 et s.

Premièrement, il faut que les frais soient faits ou supportés pendant la période imposable. C'est le critère d'annualité que nous avons abordé dans le Chapitre I¹³⁰.

Deuxièmement, il faut que les frais aient été réalisés en vue d'acquérir ou de conserver des revenus professionnels imposables. Il s'agit du critère de finalité qui exige que les frais doivent avoir été engagés dans le but d'acquérir des revenus professionnels¹³¹. Par exemple, une libéralité ne répond pas, en principe, à cette exigence. Il faut donc être attentif en ce qui concerne les personnes physiques, car celles-ci disposent d'une sphère privée et d'une sphère professionnelle, contrairement aux sociétés qui ne possèdent qu'une sphère professionnelle. Cela signifie que les personnes physiques peuvent effectuer des dépenses privées qui ne sont pas déductibles au titre de frais professionnels.

Ce critère de finalité n'est pas aussi simple qu'il n'y paraît et engendre de nombreuses difficultés dans la pratique. Bien que le législateur exige un lien entre la dépense et les revenus imposables, l'administration fiscale ne peut pas apprécier l'opportunité de la dépense¹³². Cela signifie que le fisc ne pourrait pas rejeter la déductibilité de la dépense dans l'hypothèse où celle-ci n'aurait pas servi à acquérir ou à conserver un revenu effectivement soumis à l'impôt.

Les dépenses peuvent avoir été faites ou supportées en vue d'acquérir ou de conserver des revenus d'une autre période imposable que celle durant laquelle les dépenses ont été exposées. Il est donc permis de déduire des frais aujourd'hui pour acquérir des revenus lors de périodes imposables ultérieures¹³³. Ceci est à distinguer du critère de rattachement qui exige de rattacher les frais à la période imposable au cours de laquelle les dépenses ont été payées ou supportées ou ont acquis un caractère certain et liquide.

Troisièmement, le contribuable doit apporter la justification quant à la réalité et au montant des frais¹³⁴. Ceci constitue une grande part du contentieux relatif aux dépenses professionnelles. C'est pour cette raison que le législateur a introduit un système de forfaits. Ce point a été développé au début de cette section.

Enfin, le critère de causalité exige que la dépense soit causée par l'activité professionnelle et non pas par la sphère privée¹³⁵. En effet, les personnes physiques possédant une sphère privée et une sphère professionnelle, il faut se poser la question de savoir si la dépense aurait été engagée si l'activité professionnelle n'avait pas existée.

¹³⁰ EECKHOUT F-X., HUBERT L., LITANNIE T., PIERARD V. et RIFFLART G., *Déduction des charges professionnelles*, *op. cit.*, p. 33

¹³¹ EECKHOUT F-X., HUBERT L., LITANNIE T., PIERARD V. et RIFFLART G., *op. cit.*, p. 45

¹³² EECKHOUT F-X., HUBERT L., LITANNIE T., PIERARD V. et RIFFLART G., *op. cit.*, p. 46

¹³³ EECKHOUT F-X., HUBERT L., LITANNIE T., PIERARD V. et RIFFLART G., *op. cit.*, p. 45

¹³⁴ EECKHOUT F-X., HUBERT L., LITANNIE T., PIERARD V. et RIFFLART G., *op. cit.*, p. 53

¹³⁵ EECKHOUT F-X., HUBERT L., LITANNIE T., PIERARD V. et RIFFLART G., *op. cit.*, p. 22

L'auteur Huysman pose le principe que, lorsque les revenus issus d'activités illicites sont imposables en tant que revenus professionnels, il est logique que les frais occasionnés par l'exercice de telles activités soient déductibles au titre de frais professionnels pour autant que ces frais répondent aux conditions de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus¹³⁶. C'est précisément ce dernier point qui fait débat en jurisprudence.

En dehors de la non-déductibilité des amendes pénales¹³⁷, des transactions pénales, des confiscations pénales et des peines pénales de toute nature, qui ne fait pas l'objet de beaucoup de discussion, c'est plutôt la question de savoir si les dépenses liées aux activités illicites répondent aux conditions de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus qui fait débat¹³⁸.

Selon l'auteur Huysman, à partir du moment où les frais relatifs aux activités illicites ont un lien avec l'exercice de l'activité professionnelle, la déductibilité de ces frais doit être admise sans devoir faire la distinction entre activités licites et activités illicites¹³⁹. En effet, le principe de neutralité du droit fiscal vaut non seulement pour l'imposition des revenus, mais vaut aussi pour la déductibilité des frais professionnels¹⁴⁰.

La Cour de cassation s'est déjà prononcée plusieurs fois sur le fait qu'il ne faut pas rajouter des conditions qui ne sont pas prévues par l'article 49 du Code des impôts sur les revenus¹⁴¹. La Cour a encore eu l'occasion récemment de réaffirmer cet enseignement en matière d'impôt des sociétés en décidant que la condition du rattachement des dépenses à l'objet social de la société est illégal¹⁴². Puisque le législateur ne fait pas la distinction entre activités licites et illicites, l'administration fiscale ne le peut pas non plus. Cependant, cela n'est pas aussi simple car souvent le lien inhérent avec l'activité professionnelle est une question de fait qui est laissée à l'appréciation des juges¹⁴³. C'est la raison pour laquelle nous proposons d'analyser différents arrêts de la Cour de cassation.

2) La jurisprudence inconstante de la Cour de cassation

Dans un de ses premiers arrêts, la Cour de cassation refusa la déductibilité au titre de frais professionnels d'une indemnité payée à l'Etat belge. Cette indemnité de réparation pour

¹³⁶ HUYSMAN S., « Het fiscale regime van ontvangsten uit onverschuldigde betaling en van opbrengsten uit strafbare of andere ongeoorloofde verrichtingen », *op. cit.*, p. 319

¹³⁷ article 53, 6° CIR/92

¹³⁸ HUYSMAN S., *op. cit.*, p. 319

¹³⁹ HUYSMAN S., *op. cit.*, p. 319

¹⁴⁰ TIBERGHIE A., *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, Antwerpen, Kluwer, 1986, p. 210

¹⁴¹ Cass., 27 février 1987, *F.J.F.*, n°87/115

¹⁴² Cass., 4 juin 2015, n° F.14.0165.F

¹⁴³ HUYSMAN S., *op. cit.*, p. 319

dommage causé à l'Etat était due par un contribuable qui avait collaboré économiquement avec l'ennemi pendant la guerre¹⁴⁴.

Dans un autre arrêt datant du 17 février 1959, la Cour de cassation rejeta la déductibilité au titre de frais professionnels de dommages-intérêts dus par un huissier de justice qui avait traversé imprudemment la rue en vue de signifier un exploit¹⁴⁵. Cette imprudence causa un accident de la route qu'il dû réparer en payant une indemnité.

Dans un arrêt du 31 mai 1960, la Cour de cassation, tout en reconnaissant que les frais avaient été exposés à l'occasion de l'activité professionnelle, avait rejeté ceux-ci au motif qu'ils n'étaient pas nécessaires à l'activité professionnelle¹⁴⁶. Les faits concernaient un marchand de liqueurs qui avait utilisé (par défaut de prévoyance ou de précaution) de l'alcool méthylique pour la fabrication de ses boissons. La négligence ayant entraîné la mort de plusieurs clients, le marchand fut condamné au pénal à une peine de prison et d'amende¹⁴⁷.

La question se posait de savoir si l'amende pénale et les dommages-intérêts étaient déductibles au titre de frais professionnels. Il est clair que les amendes pénales ne sont pas déductibles en vertu de l'article 53, 6° du Code des impôts sur les revenus mais quid des dommages et intérêts ? La Cour de cassation rejeta le pourvoi intenté contre l'arrêt de la Cour d'appel de Liège, qui avait refusé la déductibilité des dommages et intérêts, au motif que les frais résultaient d'une infraction pénale volontaire.

Cependant, dans un arrêt du 27 février 1987, la Cour de cassation opéra une rupture avec sa jurisprudence et admit la déductibilité des dommages et intérêts résultant d'une infraction pénale volontaire¹⁴⁸. Cela concernait un contribuable qui n'avait pas respecté le brevet d'une autre entreprise et avait été condamné pour contrefaçon et concurrence déloyale. Ce changement de cap a eut pour conséquence que de plus en plus de juridictions ont admis la déductibilité des dommages et intérêts résultant d'une infraction pénale volontaire¹⁴⁹.

Par la suite, dans un arrêt du 16 septembre 2004, la Cour de cassation opéra une courbe rentrante et renoua avec son ancienne jurisprudence en refusant la déductibilité au titre de frais professionnels de remboursements effectués au profit de diverses mutualités¹⁵⁰.

¹⁴⁴ Cass., 5 octobre 1954, *Pas.*, 1955, I, p. 85

¹⁴⁵ Cass., 17 février 1958, *Pas.*, 1959, I, p. 615

¹⁴⁶ Cass., 31 mai 1960, *Journ. prat. dr. fisc. fin.*, 1960, p. 312; Cass., 31 mai 1960, *Pas.*, 1960, I, p. 1127

¹⁴⁷ KIRKPATRICK J., « Le droit fiscal se fonde sur les réalités », *J.D.F.*, 1969, p. 169

¹⁴⁸ Cass., 27 février 1987, n° F.1305.N

¹⁴⁹ VAN DE WOESTEYNE I., « Beroepskost - Terugbetaling van verduisterde sommen - Morele neutraliteit van het fiscaal recht », *T.F.R.*, n° 346, septembre 2008, p. 776

¹⁵⁰ Cass., 16 septembre 2004, n° F.03.0055.F

Arriva ensuite l'affaire concernant la déductibilité au titre de frais professionnels du remboursement de fonds détournés par un curateur de faillite¹⁵¹. C'est une affaire importante que nous nous proposons de détailler dans la section suivante. Pour rappel, la Cour d'appel d'Anvers et l'avocat général Thijs, dans l'affaire du détournement de fonds par une employée de banque, s'étaient fondés sur cet arrêt pour conclure à la qualification des sommes détournées en tant que rémunérations de travailleur salarié.

Enfin, dans un arrêt du 31 octobre 2014, la Cour de cassation cassa l'arrêt de la Cour d'appel de Gand, qui avait refusé la déductibilité à titre de frais professionnels des rémunérations attribuées par un marchand de glaces à ses enfants mineurs pour leur aide durant les vacances scolaires¹⁵². La Cour de cassation estime que la Cour d'appel de Gand ajoute une condition qui n'est pas prévue par la législation fiscale. Le fait d'exiger que la dépense ait un caractère licite viole l'article 49 du Code des impôts sur les revenus¹⁵³.

3) L'arrêt du 22 novembre 2013 de la Cour de cassation

Les faits concernent un curateur de faillite qui avait détourné, par divers moyens, des intérêts provenant des comptes de faillites dont il devait assurer la gestion¹⁵⁴. Ce détournement de fonds dura plusieurs années. Il fut cependant démasqué, ce qui lui coûta la perte de tous ses mandats de curateur, une radiation à vie du barreau, ainsi qu'une condamnation par une juridiction pénale. Le curateur remboursa certaines de ces sommes et voulut par le même occasion déduire ces remboursements au titre de frais professionnels.

L'affaire arriva jusqu'à la Cour d'appel de Mons qui, dans un arrêt du 22 juin 2005, admit la déductibilité des sommes détournées au titre de frais professionnels. L'administration fiscale n'étant pas satisfaite de cette décision, elle intenta un pourvoi devant la Cour de cassation. Cette dernière, dans un arrêt du 14 décembre 2007, donna raison au fisc en décidant que les remboursements de fonds détournés ne constituent pas des charges professionnelles déductibles. L'affaire fut renvoyée devant la Cour d'appel de Bruxelles.

La Cour d'appel de Bruxelles n'étant pas d'accord avec le raisonnement de la Cour de cassation, elle admit la déduction de ces remboursements au titre de frais professionnels dans un arrêt du 15 janvier 2010. Un second pourvoi fut intenté et la Cour de cassation dû se prononcer en chambres réunies conformément à l'article 1119 du Code judiciaire.

Bien que le ministère public eut rendu des conclusions dans lesquelles il soutenait la non-déductibilité des remboursements des sommes détournées au titre de frais professionnels, la Cour de cassation revint sur sa jurisprudence et donna raison au curateur.

¹⁵¹ Cass., 14 décembre 2007, n° F.05.0089.F; Cass., 22 novembre 2013, n° F.10.0036.F

¹⁵² Cass., 31 octobre 2010, n° F.13.0082.N

¹⁵³ BUYASSE C., « Frais résultant du travail des enfants », *Fiscologue*, 28 novembre 2014, n° 1408, p. 11

¹⁵⁴ Cass., 22 novembre 2013, n° F.10.0036.F

L'avocat général Henkes estima que le remboursement de ces sommes n'était pas une dépense professionnelle déductible car le remboursement n'était pas inhérent à l'activité professionnelle de curateur et n'était pas non plus effectué dans le but d'acquiescer ou de conserver les revenus illicites¹⁵⁵. L'avocat général s'appuya également sur la moralité publique et la rationalité sociale des articles 49 et 53 du Code des impôts sur les revenus pour éviter de récompenser le curateur indélicat¹⁵⁶.

La Cour de cassation considéra au contraire que les frais de remboursement des sommes détournées étaient inhérents à l'exercice de l'activité professionnelle et que les frais ne relevaient pas de la sphère privée du contribuable. La Cour de cassation établit un lien entre l'obligation légale qui pèse sur le curateur de rembourser les sommes détournées et l'activité professionnelle. En effet, c'est précisément parce que le contribuable exerçait la fonction de curateur que le remboursement est obligatoire en vertu des articles 1382 et 1383 du Code civil et plus particulièrement de l'article 574, 5° du Code de commerce.

Section 2 : La responsabilité pénale de la personne morale

Depuis la loi du 4 mai 1999 instaurant la responsabilité pénale des personnes morales, il est possible de poursuivre pénalement une personne morale. Cette loi a introduit un article 5 dans le Code pénal. Selon les circonstances, la personne morale peut être poursuivie seule ou avec la personne physique¹⁵⁷. Le professeur Masset souligne le caractère compliqué de ce régime et propose un raisonnement à suivre en quatre étapes¹⁵⁸.

Il faut dans un premier temps vérifier si la situation rentre dans le champ d'application de l'article 5, alinéa 1er du Code pénal, c'est-à-dire déterminer le cadre dans lequel l'infraction a été perpétrée¹⁵⁹. Il s'agit de l'imputation matérielle de l'infraction à la personne morale.

Dans un deuxième temps, il faut rattacher l'infraction à la capacité de comprendre et de délinquer de la personne morale¹⁶⁰. Cela signifie qu'il faut rechercher un lien entre les faits matériels et la faculté de délinquer de la personne morale à la lumière de l'exigence du

¹⁵⁵ Cass., 22 novembre 2013, n° F.10.0036.F; concl. Av. gén. HENKES

¹⁵⁶ PARMENTIER C., « La saga fiscale d'un curateur de faillite », obs. sous Cass., 22 novembre 2013, *J.L.M.B.*, 2015/2, p. 52

¹⁵⁷ MASSET A., « La responsabilité pénale dans l'entreprise » in *Droit des sociétés commerciales - tome II et Guide juridique de l'entreprise - Traité théorique et pratique*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2006, p. 24

¹⁵⁸ MASSET A., *op. cit.*, p. 24

¹⁵⁹ MASSET A., *op. cit.*, p. 25

¹⁶⁰ MASSET A., *op. cit.*, p. 27

discernement et du libre arbitre. Il s'agit de l'imputation morale du comportement pénalement réprimé à la personne morale.

Ensuite, il faut rechercher si la personne morale répond à l'élément moral (dol ou faute) requis par l'incrimination¹⁶¹. L'état d'esprit spécifique requis varie en fonction du type d'infractions visés, cela va du dol, qui nécessite un élément intentionnel, à la faute, qui ne nécessite pas un élément intentionnel et qui se caractérise par un défaut de prévoyance ou de précaution.

Enfin, la dernière étape consiste à savoir qui, de la personne physique et/ou de la personne morale, fera l'objet des poursuites pénales¹⁶². Cela signifie, comme nous l'avons dit plus haut, que la personne morale peut être soit poursuivie seule ou soit poursuivie avec la personne physique, en fonction des circonstances. Cette dernière étape n'est envisagée que si les précédentes étapes ont été rencontrées. C'est plus précisément l'alinéa 2 de l'article 5 du Code pénal qui traite du cumul ou du décumul des responsabilités pénales. Cela consiste essentiellement à se demander si les infractions ont été commises de manière volontaire ou involontaire. Lorsque l'infraction est volontaire et intentionnelle, il sera possible de poursuivre les deux tandis que si le comportement infractionnel est involontaire, une seule des deux pourra être poursuivie.

En ce qui concerne le cas qui fait l'objet du présent travail, c-à-d le cas d'une employée de banque qui détourne de l'argent au détriment de son employeur, le raisonnement s'arrête à la première étape¹⁶³. En effet, il ressort d'un rapport fait au nom de la Commission de la justice du Sénat que : « *la responsabilité de la personne morale ne doit être engagée que quand il existe un lien intrinsèque entre le fait infractionnel et la personne morale en tant que telle. Il ne paraît pas approprié de rendre la personne morale pénalement responsable de faits commis par des personnes ayant un lien avec elle (employés, administrateurs,...) quand celles-ci n'auraient fait que profiter du cadre juridique ou matériel de la personne morale pour commettre des infractions dans leur propre intérêt ou pour leur compte*¹⁶⁴ ».

Il faut entendre par « *intrinsèque* » le fait que l'entreprise ne peut être poursuivie que si les infractions commises rentrent dans les limites de son objet social ou de la défense de ses intérêts¹⁶⁵. Cela signifie que, dans l'hypothèse où des infractions sont commises au détriment de la personne morale, celle-ci ne sera pas poursuivie pénalement. Dans le cadre d'un vol ou d'un détournement ou encore d'abus de biens sociaux, la personne morale est victime de l'infraction. Seule la responsabilité pénale des personnes physiques faisant partie de

¹⁶¹ MASSET A., *op. cit.*, p. 28

¹⁶² MASSET A., *op. cit.*, p. 29

¹⁶³ MASSET A., *op. cit.*, p. 25

¹⁶⁴ Rapport fait au nom de la Commission de la justice du Sénat, 10 mars 1999, p. 3

¹⁶⁵ Rapport fait au nom de la Commission de la justice de la Chambre des représentants, 26 avril 1999, p. 11

l'entreprise et profitant de sa structure pour perpétrer de telles infractions, dans leur propre intérêt ou pour leur propre compte, sera envisagée¹⁶⁶.

Section 3 : Absence d'obligation d'établir des fiches individuelles pour des sommes détournées

L'article 57 du Code des impôts sur les revenus prévoit que lorsqu'une personne physique rémunère un travailleur ou paie une commission à un indépendant, elle doit inscrire ces sommes sur des fiches individuelles reprenant le nom du bénéficiaire¹⁶⁷. Par ailleurs, un relevé récapitulatif de ces fiches individuelles a lieu en fin d'année. Ce système permet à l'administration fiscale de savoir qui verse les sommes et qui les reçoit. Celui qui verse les sommes a intérêt à les justifier dans des fiches individuelles afin de pouvoir les déduire au titre de frais professionnels¹⁶⁸.

Cette disposition a un champ d'application très large et vise les commissions, les courtages, les vacations, les gratifications, les rétributions, les avantages de toute nature, les rémunérations, les pensions, les allocations... La sanction principale du défaut d'établissement de fiches individuelles est la non-déductibilité des sommes au titre de frais professionnels dans le chef de celui qui les octroie.

Cependant, la sanction est totalement différente dans l'hypothèse où c'est une société qui verse les sommes sans établir de fiches individuelles. L'article 197 du Code des impôts sur les revenus prévoit que les dépenses restent néanmoins déductibles au titre de frais professionnels, mais la société devra s'acquitter d'une cotisation spéciale sur commissions secrètes conformément à l'article 219 du Code des impôts sur les revenus. Cela signifie que l'administration fiscale va imposer la société sur les sommes qu'elle a attribuées sans les justifier. A côté de la cotisation spéciale sur commissions secrètes pour les commissions et avantages qui ne sont pas justifiés par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif, il y a également la cotisation spéciale pour les bénéfices dissimulés, ainsi que pour les pots-de-vin que la société aurait payés à un fonctionnaire¹⁶⁹.

Actuellement, il y a deux taux (103% et 51,5%) prévus à l'article 219, alinéa 2 du Code des impôts sur les revenus alors qu'auparavant le taux était de 309% avec la contribution

¹⁶⁶ MASSET A., *op. cit.*, p. 25

¹⁶⁷ TIBERGHIE A., *Manuel de droit fiscal 2015 - 2016*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2016, p. 569 et s.

¹⁶⁸ EECKHOUT F-X., HUBERT L., LITANNIE T., PIERARD V. et RIFFLART G., *Déduction des charges professionnelles*, *op. cit.*, p. 273 et s.

¹⁶⁹ TIBERGHIE A., *Manuel de droit fiscal 2015 - 2016*, *op. cit.*, p. 569 et s.

complémentaire de crise¹⁷⁰. La cotisation spéciale ne vise plus qu'à indemniser la perte d'impôts sur les revenus à l'exclusion des cotisations sociales. Le but du législateur est de donner un caractère indemnitaire aux cotisations spéciales, alors qu'auparavant celles-ci présentaient une dimension compensatoire¹⁷¹. Généralement, le taux est de 103% sauf si le bénéficiaire des sommes est une personne morale. Dans ce cas, le taux passe à 51,5%. Il existe encore d'autres exceptions où le taux passe de 103% à 51,5% mais elles sortent du cadre du présent travail.

Après ces quelques développements, la question qui se pose est de savoir si l'employeur doit établir des fiches individuelles lorsqu'il est victime d'un détournement de fonds de la part d'un de ses travailleurs salariés.

Le Tribunal de première instance de Bruxelles a eu l'occasion de se prononcer sur la question dans un arrêt du 19 avril 2006¹⁷². Cela concernait une société qui s'était vue infliger une cotisation spéciale (de 309% au moment des faits) sur des sommes qui avaient été détournées par un employé de la société. Le Tribunal de première instance de Bruxelles décida que même si les sommes détournées pouvaient constituer des revenus professionnels dans le chef de l'auteur du détournement, l'employeur n'était pas obligé d'établir des fiches individuelles et des relevés récapitulatifs pour celles-ci. En effet, ces sommes n'étaient pas octroyées volontairement et étaient prélevées à l'insu de l'employeur¹⁷³.

¹⁷⁰ EECKHOUT F-X., HUBERT L., LITANNIE T., PIERARD V. et RIFFLART G., *Déduction des charges professionnelles*, *op. cit.*, p. 273 et s.

¹⁷¹ VAN DYCK J., « Cotisation sur commissions secrètes - Nouvelle cotisation spéciale : toujours purement compensatoire ? », *Fiscologue*, 2015/11, n° 1423, p. 5-9

¹⁷² Civ. Bruxelles, 19 avril 2006, R.G. n° 2003/12825/A

¹⁷³ KRSTIC T., « L'obligation d'établir des fiches 281.50 n'est pas applicable pour des sommes détournées », *Act. Fisc.*, 2006, n° 41

CONCLUSION

Après avoir analysé la problématique de la qualification fiscale des sommes détournées par une employée de banque ainsi que les différents sujets s'y rattachant, nous constatons que non seulement la qualification des sommes détournées fait débat mais aussi l'imposabilité de ces sommes ainsi que leur déductibilité au titre de frais professionnels. Toutefois, en ce qui concerne ce dernier point, nous pouvons penser que la Cour de cassation a été relativement claire et admet en général la déductibilité des sommes détournées au titre de frais professionnels.

En ce qui concerne l'imposabilité des sommes détournées, rappelons-nous de l'argument de la théorie des sources et de la possession de bonne foi exigée par le droit de propriété au sens civil, certains auteurs sont d'avis que ni les cours d'appel de Gand et d'Anvers, ni l'avocat général dans ses conclusions n'avaient une réponse convaincante pour rejeter cet argument. La Cour de cassation ne s'étant pas prononcée sur cet argument, il est donc possible que la Cour d'appel de Bruxelles retienne celui-ci. Ceci signifierait que le débat sur la qualification des sommes détournées s'arrêterait à ce stade puisque les sommes ne sont pas imposables en amont.

Tel n'est pas notre avis, nous pensons que ces sommes sont imposables. Nous soutenons également que celles-ci sont imposables en tant que profits d'une occupation lucrative au sens de l'article 27 du Code des impôts sur les revenus. Cela signifie non seulement qu'elles sont soumises au barème progressif par tranches prévu à l'article 130 du Code des impôts sur les revenus, mais aussi que le contribuable devait payer des cotisations sociales ainsi qu'effectuer des versements anticipés. En effet, comme nous l'avons développé dans le chapitre I, le droit fiscal se caractérise par sa neutralité sur le plan moral. Le fait que cela puisse paraître amoral ou excessivement lourd pour le contribuable n'est pas pertinent.

La qualification des sommes détournées en tant que profits d'une occupation lucrative indépendante avait également les faveurs de l'avocat général Thijs. Quoique convaincu qu'il s'agissait de rémunérations et que la Cour de cassation s'était trompée dans son premier arrêt, il avait néanmoins envisagé le cas où il ne serait pas suivi en citant les différentes qualifications possibles.

Selon nous, il est indéniable que le travailleur salarié fut capable de détourner de l'argent grâce à son activité professionnelle. Il lui aurait été impossible de détourner ces sommes s'il avait été un simple tiers ou client de la banque. Cependant, cela n'exclut pas le fait que les sommes détournées soient imposables en tant que profits. L'article 23/150 du commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus prévoit l'imposition des revenus provenant d'activités illicites des fonctionnaires (corrompus) au titre de profits d'une occupation lucrative indépendante, bien que ces revenus soient perçus à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle.

Au vu de la fréquence et de la répétition des détournements, les sommes détournées ne peuvent être qualifiées de revenus occasionnels. Il ne s'agit donc pas de revenus divers mais de revenus professionnels.

Ensuite, le caractère résiduaire de la catégorie des profits nous pousse également à considérer qu'il s'agit bien de profits. En effet, les sommes détournées ne rentrent dans aucune des autres sous-catégories de revenus professionnels prévues par le Code des impôts sur les revenus. Ni la sous-catégorie de rémunérations, ni celle de bénéfices n'est susceptible d'accueillir de tels revenus.

Cela se comprend aisément pour la sous-catégorie des rémunérations en raison de l'arrêt du 28 avril 2016 de la Cour de cassation. Nous adhérons à cet arrêt car les sommes détournées ne satisfont pas à la définition de l'article 31 du Code des impôts sur les revenus : ces sommes ne constituent pas la contrepartie d'une prestation effectuée au service de l'employeur et ne sont pas non plus attribuées ou allouées par ce dernier en échange d'une prestation.

En ce qui concerne la sous-catégorie des bénéfices, les sommes détournées ne répondent pas à la définition d'exploitation commerciale, industrielle ou agricole de sorte qu'il est impossible de les rattacher à cette sous-catégorie.

Le raisonnement de la Cour d'appel d'Anvers dans son arrêt du 25 novembre 2014 nous semble logique en ce que les juges anversoises se basent sur l'arrêt du 22 novembre 2013 de la Cour de cassation, qui admet la déductibilité des sommes détournées au titre de charges professionnelles pour qualifier ces sommes de revenus professionnels. Cependant, la Cour d'appel d'Anvers aurait dû retenir une autre sous-catégorie de revenus professionnels, à savoir les profits. En effet, la catégorie des revenus professionnels englobe non seulement les rémunérations mais aussi les profits.

Enfin, les arrêts récents des cours d'appel de Liège (arrêt du 5 octobre 2016) et d'Anvers (arrêt du 18 octobre 2016), qui imposent en tant que profits les sommes détournées par un comptable au détriment de son employeur, pourraient également inspirer la Cour d'appel de Bruxelles.

BIBLIOGRAPHIE

1. Ouvrages

- DASSESE M. et MINNE P., *Droit fiscal, Principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruxelles, Bruylant, 2001
- AFSCHRIFT T., *L'impôt des personnes physiques*, Bruxelles, Larcier, 2005
- AFSCHRIFT T. et DAUBE M., *Impôt des personnes physiques. Chronique de jurisprudence 2000-2008*, Bruxelles, Larcier, 2009
- BEGHIN P. et VAN DE WOESTEYNE I., *Handboek Personenbelasting*, Anvers, Intersentia, édition annuelle
- DARTE D., HONHON N. et VAN ACKER L., *L'impôt des personnes physiques*, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2013
- DEWOLF M., THILMANY J. et MALHERBE J., *Impôt des personnes physiques*, Bruxelles, Larcier, 2013
- DILLEN L., MAES L. et PLETS N., *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2013
- COPPENS P-F., *Tous les frais professionnels en 100 questions*, Bruxelles, Larcier, 2015
- TIBERGHIE A., *Manuel de droit fiscal 2015- 2016*, Waterloo, Wolters Kluwer, 2016
- EECKHOUT F-X., HUBERT L., LITANNIE T., PIERARD V. et RIFFLART G., *Déduction des charges professionnelles*, Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2016

2. Articles de doctrine

- HUYSMAN S., « Het fiscale regime van ontvangsten uit onverschuldigde betaling en van opbrengsten uit strafbare of andere ongeoorloofde verrichtingen », *T.F.R.*, 1996, n° 146, p. 316 et s.
- KIRKPATRICK J., « Le droit fiscal se fonde sur les réalités », *J.D.F.*, 1969, n° 13, p. 161 et s.
- STEFFENS G., « Réflexion sur l'imposabilité des activités pénalement réprimées », *J.D.F.*, 1985, p. 257 et s.
- JANSSENS K., « Is verduisterd geld dan toch niet belastbaar? », *Act. Fisc.*, 2016/25, p. 1- 4
- VAN CROMBRUGGE S., « Fonds détournés : imposables au titre de rémunérations ? », *Fiscologue*, 6 mars 2015, n° 1421, p. 8
- THEMELIN N., « Le traitement fiscal des revenus d'une activité illicite dans le chef d'un travailleur salarié », *Act. Fisc.*, 2016/26

- VAN DYCK J., « Cour de cassation : des fonds détournés ne sont pas des rémunérations (bis) », *Fiscologue*, 27 mai 2016, n° 1477, p. 4
- VAN CROMBRUGGE S., « Des fonds détournés ne sont pas des rémunérations », *Fiscologue*, 1 février 2013, n° 1326, p. 4
- VAN DYCK J., « Les sommes détournées peuvent être imposables au titre de profits », *Fiscologue*, 11 novembre 2016, n° 1496, p. 5
- VAN DE WOESTEYNE I., « Belasting van verduisterde sommen als beroepsinkomen: de ene diefstal is de andere niet », *T.F.R.*, 2014, n° 467, p. 717 et s.
- DE MAERE D'AERTRYCKE J. et GILBERT C., « Remboursements de revenus illicites : non déductibles selon la Cour de cassation », note sous Cass., 14 décembre 2007, *R.G.C.F.*, n° 2008/5, p. 397 et s.
- BELLEN P., « Des sommes détournées au préjudice de l'employeur constituent des revenus imposables », *Act. Fisc.*, 2009, n° 13
- PARMENTIER C., « La saga fiscale d'un curateur de faillite », obs. sous Cass., 22 novembre 2013, *J.L.M.B.*, 2015/2, p. 52 et s.
- SOETAERT F. et VANDEPITTE C., « Fiscaal regime van verbeurdverklaarde inkomsten », note sous Anvers, 16 décembre 2014, *R.A.G.B.*, 2015/10, p. 700 et s.
- KIRKPATRICK J., « L'imposition des sommes détournées par une personne physique ou par une société et la déductibilité corrélative au titre de frais professionnels du remboursement ultérieur des sommes détournées », note sous Cass., 22 novembre 2013, *J.D.F.*, 2013, p. 327 et s.
- VAN DE WOESTEYNE I., « Beroepskost - Terugbetaling van verduisterde sommen - Morele neutraliteit van het fiscaal recht », *T.F.R.*, 2008, n° 346, p. 774 et s.
- DE FORMANOIR E., « Imposition de revenus illicites et confiscation », note sous Bruxelles, 14 décembre 2009, *R.G.C.F.*, 2010/6, p. 432
- DOCULO C., « Du caractère de frais professionnels du remboursement de sommes obtenues par des détournements opérés dans l'exercice de la profession », note sous Cass., 14 décembre 2007, *J.D.F.*, 2008, p. 334 et s.
- SEGIER S., « Quelques réflexions sur les sommes perçues par un professionnel dans le cadre de l'exercice d'une activité illicite : s'agit-il toujours de revenus taxables ? », *R.G.F.*, 2014/3, p. 5 et s.
- BUYSSE C., « Le fisc prélève sa dîme sur les fonds volés... », *Fiscologue*, 26 novembre 2010, n° 1228, p. 12
- BUYSSE C., « ... mais doit (quelquefois) accorder la déduction des sommes remboursées », *Fiscologue*, 26 novembre 2010, n° 1228, p. 13

- BUYSSE C., « Fonds détournés », *Fiscologue*, 20 juin 2003, n° 896, p. 9
- BUYSSE C., « Frais résultant du travail des enfants », *Fiscologue*, 28 novembre 2014, n° 1408, p. 11
- BUYSSE C., « Remboursement de fonds détournés », *Fiscologue*, 15 février 2008, n° 1103, p. 13
- DEWAEL Y., « Des sommes escroquées, mais remboursées peuvent être des charges professionnelles », *Act. Fisc.*, 10 février 2010, n° 6
- DEWAEL Y., « Les revenus illicites remboursés sont-ils des charges inhérentes à l'activité professionnelle ? », *Act. Fisc.*, 13 août 2008, n° 27
- KIEKENS A., « Onverschuldigde betaling regulariseren in het jaar van betaling of in het jaar van terugbetaling? », *T.F.R.*, 2003, n° 239, p. 313
- KRSTIC C., « L'obligation d'établir des fiches 281.50 n'est pas applicable pour des sommes détournées », *Act. Fisc.*, 2006/45, n° 41
- PAYEN C., « Imposition des revenus tirés d'activités illicites », *Act. Fisc.*, 2006/15
- STESSENS G., « Imposable bien que confisqué ? », *Fiscologue*, 17 novembre 2000, n° 776, p. 4
- STESSENS G., « Repression du blanchiment en matière fiscale : plus limitée mais... plus large », *Fiscologue*, 31 août 2007, n° 1080, p. 1
- T'SJOEN C., « Les revenus issus d'activités illicites sont imposables, mais à quel titre ? », *Act. Fisc.*, 13 octobre 2011, n° 37
- VAN CROMBRUGGE S., « Revenus provenant d'une activité illicite », *Fiscologue*, 24 septembre 2010, n° 1219, p. 12
- VAN CROMBRUGGE S., « Travail des enfants : frais non déductibles », *Fiscologue*, 30 novembre 2012, n° 1319, p. 13
- VAN CROMBRUGGE S., « La Cour de cassation et le principe de la réalité », *Fiscologue*, 7 novembre 1997, n° 636, p. 9

3. Jurisprudence

A. Européenne

- C.J.U.E., 6 juillet 2006, (Kittel), C-439/04 et C-440/04
- C.J.C.E., 28 février 1984, (Einberger II), C-294/82
- C.J.C.E., 6 décembre 1990, (Witzemann), C-343/89
- C.J.C.E., 2 août 1993, (Wilfried Lange/ Finanzamt Furtenfedlbruck), C-111/92

C.J.C.E., 11 juin 1998, (Fischer), C-283/95

B. Nationale

Cass., 12 novembre 2012, n° F.11.0009.N

Cass., 28 avril 2016, n° F.15.0078.N

Gand, 21 septembre 2010, R.G. n° 2009/AR/312

Anvers, 25 novembre 2014, R.G. n° 2013/AR/2716, *T.F.R.*, 2015, n° 478, p. 250

Cass., 14 décembre 2007, n° F.05.0098.F

Cass., 22 novembre 2013, n° F.10.0036.F

Cass., 23 mars 1965, *Pas.*, 1965, I, p. 779

Cass., 9 décembre 1948, *Pas.*, 1948, I, p. 704

Cass., 22 mars 1990, F.997.F

Anvers, 26 octobre 2010, R.G. n° 2009/AR/1069, www.monKey.be

Civ. Mons, 18 janvier 2006, R.G. n° 04/2502/A

Civ. Bruxelles, 6 décembre 2001, *J.D.F.*, 2002, p. 223

Bruxelles, 12 octobre 2000, *T.F.R.*, 2001, n° 194

Liège, 8 mai 2002, www.monKey.be

Gand, 27 septembre 2000, R.G. n° 1993/FR/4302, www.monKey.be

Cass., 10 avril 1974, *Pas.*, 1974, I, p. 831

Cass., 12 octobre 2000, *J.L.M.B.*, 2001, p. 1508-1510

Cass., 12 décembre 2008, n° F.06.0111.N

Cass., 28 juin 1995, *Pas.*, 1955, I, p. 1171

Civ. Gand, 24 novembre 2008, *F.J.F.*, 2009, n° 244

Cass., 16 janvier 1992, *Pas.*, 1992, I, p. 252

Cass., 24 septembre 1968, *Pas.*, 1969, I, p. 92

Liège, 5 octobre 2016, www.fiscalnet.be

Anvers, 27 novembre 2012, *T.F.R.*, 2014/N45

Anvers, 2 avril 2013, *T.F.R.*, 2014/N46

Gand, 23 avril 2013, *T.F.R.*, 2014/N47

Cass., 27 février 1987, *F.J.F.*, n°87/115

Cass., 4 juin 2015, n° F.14.0165.F

Cass., 5 octobre 1954, *Pas.*, 1995, I, p. 85

Cass., 17 février 1958, *Pas.*, 1959, I, p. 615

Cass., 27 février 1987, n° F.1305.N

Cass., 16 septembre 2004, n° F.03.0055.F

Civ. Bruxelles, 19 avril 2006, R.G. n° 2003/12825/A