

Repenser le devoir de diligence de l'administration fiscale

PIERRE-LOUIS KRUG* et EDOARDO TRAVERSA**

I. Introduction

L'administration fiscale endosse un rôle fondamental dans la relation entre le contribuable et ses impôts. Sa sphère d'action ne cesse de s'étendre à mesure que de nouveaux besoins et outils se développent. Eu égard à cette place centrale, le cadre juridique de son action se doit d'être examiné et sans cesse repensé à l'aune des transformations qui impactent le système fiscal.

Cet article vise à discuter de l'existence du devoir de l'administration fiscale d'agir avec diligence dans ses relations avec le contribuable. Ancrée dans les principes de bonne administration, cette exigence peut prendre plusieurs formes et regrouper différentes obligations. La diligence est également amenée à évoluer tant elle est censée refléter, dans une société donnée, les attentes en matière de comportement de l'administration à l'égard des administrés. Au vu du rôle capital que joue l'administration fiscale dans la relation entre le citoyen et l'impôt, traiter d'une telle thématique paraît essentiel. Le comportement de l'administration importe, non seulement, en termes de respect des droits du contribuable mais influe également sur la légitimité dont celle-ci bénéficiera aux yeux de ce dernier et, par conséquent, sur l'efficacité de son action.

Pour aborder cette thématique, il sera, dans un premier temps, nécessaire de clarifier la notion de diligence et de la mettre en contexte. Il importera, ensuite, de se pencher davantage sur l'application que ce principe reçoit au sein de la doctrine et de la jurisprudence administrative avant de s'intéresser à la place qui lui est accordée dans la relation entre l'administration fiscale et le contribuable. Après cette étude *de lege lata* des obligations de diligence en droit administratif et fiscal belge, l'article empruntera une approche davantage *de lege ferenda* sur le rôle que le devoir de diligence pourrait endosser dans la relation entre contribuables et administrations fiscales. À cet égard, sera notamment évaluée, à l'aune de ce devoir

de diligence, une pratique au cœur de cette relation : la digitalisation. Il sera finalement temps d'explorer certaines pistes qui mériteraient d'être approfondies pour renforcer la mise en œuvre d'un tel principe dans le futur.

II. La notion de diligence

On retrouve la notion de diligence autant en droit belge qu'en droit européen ou international. Elle s'applique dans certains cas aux autorités publiques et dans d'autres, à des acteurs privés. En fonction du contexte, la diligence emprunte différentes dénominations et s'habille d'exigences variées mais qui tendent toutes vers un même objectif : une action consciencieuse et responsable.

A. Éléments contextuels

À des fins contextuelles, il est intéressant de noter que le devoir de diligence ou vigilance (*due diligence* en anglais) trouve aujourd'hui une application étendue. La notion de diligence se retrouve, de ce fait, dans de nombreuses mesures du côté du volet préventif du droit.

Cette notion de diligence est notamment au cœur des réflexions de la responsabilité sociale des entreprises (dite « RSE »). Dans ce contexte, le devoir de diligence s'adresse aux entreprises qui sont exhortées à prendre en compte et prévenir les risques sociaux et environnementaux de leurs actions⁽¹⁾.

On retrouve aussi des considérations de diligence au niveau de la politique environnementale de l'Union européenne. L'article 191 du TFUE prévoit que la politique de l'Union, en cette matière, se fonde sur différents principes et notamment les principes « de précaution et d'action préventive »⁽²⁾. Dans la suite de la disposition, on y lit par exemple que plusieurs éléments doivent être pris en compte dans le cadre de cette politique environnementale et notamment « des données scientifiques et techniques disponibles » ou

* Chercheur doctorant, UCLouvain, CRIDES.

** Professeur de droit fiscal, UCLouvain, CRIDES.

(1) Voy. notamment : directive (UE) 2024/1760 du Parlement européen et du Conseil du 13 juin 2024 sur le devoir de vigilance des entreprises en matière de durabilité et modifiant la directive (UE) 2019/1937 et le règlement (UE) 2023/2859, 5 juillet 2024, *J.O.U.E.*, L. 1760 ; ou encore : OCDE, « Guide OCDE sur le devoir de diligence pour une conduite responsable des entreprises », Paris, OECD Publishing, 2018.

(2) Art. 191, § 2, TFUE.

encore « des avantages et des charges qui peuvent résulter de l'action ou de l'absence d'action »⁽³⁾.

Le domaine de la protection de la vie privée est également inspiré par de telles préoccupations. On peut notamment penser aux obligations qui découlent du Règlement général sur la protection des données (RGPD) exhortant à la prudence et à la diligence dans la collecte et le traitement des données personnelles⁽⁴⁾.

Enfin, et pour ce qui concerne plus directement le sujet de l'article, il existe un devoir de diligence en droit administratif européen et belge (détaillé *infra*). Dans ce contexte, le devoir de diligence qui, comme en témoignent les prochaines sections, peut emprunter différentes dénominations et recouvrir plusieurs obligations, est généralement admis dans la doctrine et la jurisprudence comme étant une des composantes de la bonne administration encadrant l'action de l'administration dans ses rapports avec les administrés.

À travers ces quelques éléments contextuels, on peut apercevoir que la notion de diligence est présente directement ou indirectement dans des domaines variés du volet préventif du droit. Les exigences que recouvre cette notion ainsi que ses destinataires (autorités publiques ou acteurs privés) diffèrent en fonction du champ d'étude concerné. Cependant, de manière générale, cette diligence implique la nécessité d'une prise de décision et d'une action consciencieuse et prudente, accompagnée notamment d'une anticipation des risques.

B. Une notion aux contours imprécis

Dans le cadre de cet article, la notion de diligence qui va être examinée est celle qui s'adresse aux administrations et par extension, aux administrations fiscales. Cependant, même au sein du droit administratif, il n'est pas aisé de définir ce principe qui recouvre plusieurs obligations.

En fonction des auteurs qui traitent de la question, on voit le devoir de diligence parfois appréhendé de manière très large regroupant ainsi différentes

exigences et recoupant plusieurs principes de bonne administration et parfois de façon plus restrictive emportant des obligations plus précises⁽⁵⁾.

En outre, on le retrouve associé dans la doctrine et la jurisprudence à une grande variété de notions comme le « devoir de précaution » ou « devoir de prudence » ainsi qu'au « devoir de minutie » ou « devoir de soin ». Par exemple, dans le dictionnaire de droit administratif, le devoir de minutie est défini comme une « obligation de soin (ou de diligence) pesant sur l'administration lorsqu'elle prépare ses décisions, les arrête, les porte à la connaissance des intéressés et les exécute »⁽⁶⁾. Le Conseil d'État, dans un arrêt de 2009 estime, quant à lui, que « pour pouvoir statuer en pleine connaissance de cause, l'autorité compétente doit procéder à une recherche minutieuse des faits, récolter les renseignements nécessaires à la prise de décision et prendre en considération tous les éléments du dossier ; que cette obligation découle du principe de prudence, appelé aussi "devoir de minutie" »⁽⁷⁾. On aperçoit à travers ces deux définitions une des premières difficultés que rencontre l'étude d'un tel principe : l'équivocité terminologique.

Dans le cadre de cet article, on se référera à la notion de devoir de diligence qui correspond au *zorgvuldigheidsbeginsel* en néerlandais ou encore au *duty of care* en anglais.

III. Le devoir de diligence en droit administratif général

A. Droit administratif européen

Le devoir de diligence est, tout d'abord, un principe général de droit administratif européen⁽⁸⁾.

La Cour de justice de l'Union a pu reconnaître à différentes reprises dans sa jurisprudence l'appartenance d'un tel devoir à la catégorie des principes de bonne administration⁽⁹⁾. Dans un arrêt de juin 2023, la C.J.U.E. rappelle d'ailleurs que « le devoir de diligence, qui est inhérent au droit à une bonne administration consacré à l'article 41 de la

⁽³⁾ Art. 191, § 3, TFUE.

⁽⁴⁾ Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE, *J.O.U.E.*, L 119, 4 mai 2016.

⁽⁵⁾ K. LEUS, « Het zorgvuldigheidsbeginsel », *Beginselen van behoorlijk bestuur*, I. OPDEBEEK et M. VAN DAMME (dir.), Bruges, die Keure, 2006, p. 102.

⁽⁶⁾ P. GOFFAUX, *Dictionnaire de droit administratif*, 3^e éd., Bruxelles, Larcier, 2022, p. 497.

⁽⁷⁾ C.E., 16 février 2009, n° 190.517, *S.C.R.L. Elevage piscicole de la Strange*, p. 14.

⁽⁸⁾ H. C.H. HOFMANN, « The Duty of Care in EU Public Law – A Principle Between Discretion and Proportionality », *Review of European Administrative Law*, n° 2, 2020, p. 7.

⁽⁹⁾ Voy. par exemple : C.J., 16 décembre 2008, arrêt *Masdar (UK) c. Commission*, C-47/07, ECLI:EU:C:2008:726, points 90 et s. ; C.J., 4 avril 2017, arrêt *Médiateur c. Staelen*, C-337/15, ECLI:EU:C:2017:256, point 34.

Charte des droits fondamentaux et qui s'applique de manière générale à l'action de l'administration de l'Union dans ses relations avec le public, exige de celle-ci qu'elle agisse avec soin et prudence »⁽¹⁰⁾. Il faut noter que l'article 41 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union prévoit une liste non exhaustive des différents devoirs de l'administration et droits de l'administré découlant du droit à une bonne administration⁽¹¹⁾.

Ce devoir de diligence en droit européen s'adresse aux différentes administrations de l'Union mais également aux administrations des États membres dans la mise en œuvre du droit européen⁽¹²⁾. En outre, il vaut aussi bien à l'égard des décisions individuelles que pour les actes de portée générale⁽¹³⁾. À l'égard de ces actes et décisions, les autorités administratives concernées se doivent d'adopter une posture prudente et minutieuse.

Tout en préservant l'intégrité du pouvoir d'appréciation des autorités européennes, le devoir de diligence permet donc à la Cour de justice de contrôler la légalité de leur action⁽¹⁴⁾.

B. Droit administratif belge

1. Les principes de bonne administration

À l'instar du droit administratif européen, le devoir de diligence est généralement admis comme faisant partie des principes de bonne administration en droit belge.

Les principes de bonne administration ont fait leur entrée il y a une cinquantaine d'années dans notre

système juridique. D'origine néerlandaise, ces principes de *behoorlijk bestuur* se sont progressivement introduits dans le droit belge en commençant par la doctrine et la jurisprudence néerlandophone au début des années 70⁽¹⁵⁾. Ces derniers sont aujourd'hui reconnus dans le système juridique de nombreux États ainsi qu'au niveau européen (voy. *supra*). Une partie de la doctrine voit, dans les principes de bonne administration en droit belge et plus particulièrement dans leur reconnaissance par le Conseil d'État, l'influence simultanée des principes généraux de droit français et de la bonne administration néerlandaise⁽¹⁶⁾.

En droit belge, les principes de bonne administration se voient généralement reconnaître la qualité de principes généraux du droit⁽¹⁷⁾. Cette qualification n'est pas sans conséquence. En effet, la reconnaissance des principes généraux fait face à plusieurs difficultés et notamment à « l'incertitude quant à l'existence d'une règle en tant que principe général de droit et son contenu »⁽¹⁸⁾. Cette constatation sera confirmée dans le cadre du présent article.

Ces principes de bonne administration sont communément appréhendés comme des outils d'encadrement du pouvoir d'appréciation des administrations⁽¹⁹⁾. Dans un système juridique dans lequel le rôle de l'administration est de plus en plus prégnant, les principes de bonne administration permettraient ainsi de réaffirmer le principe de légalité et de l'État de droit⁽²⁰⁾.

Le fondement sur lequel sont supposés reposer ces différents principes de bonne administration ne fait

(10) Trib., 28 juin 2023, *IMG c. Commission européenne*, T-752/20, ECLI:EU:T:2023:366, point 82.

(11) Sur le sujet voy. par exemple : E. CHEVALIER, « Chapitre VIII – Principe de bonne administration », in J.-B. AUBY et J. DUTHEIL DE LA ROCHÈRE (dir.), *Traité de droit administratif européen*, 3^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2022, pp. 611-630.

(12) Voy. en ce sens : C.J., 10 février 2022, arrêt *Bezirkshauptmannschaft Hartberg-Fürstenfeld*, C-219/20, ECLI:EU:C:2022:89, point 37.

(13) H. C.H. HOFMANN, *op. cit.*, p. 93.

(14) *Ibid.*, p. 89.

(15) Louis-Paul Suetens semble être un des premiers auteurs de droit belge à avoir mis en évidence l'existence de ces principes en 1970 : L.-P. SUETENS, « Algemene rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het Belgisch administratief recht », *T.B.P.*, 1970, pp. 379-396 (cité par l'auteur lui-même dans L.-P. SUETENS, « Algemene beginselen van behoorlijk bestuur: begrip en plaats in de hiërarchie der normen. Inleidende verkenning », in I. OPDEBEEK (dir.), *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur*, Deurne, Kluwer, 1993, p. 6). Voy. aussi : D. RENDERS et B. GORS, « Origine et contours des principes généraux de bonne administration », E. TRAVERSA *et al.* (dir.), *Les dialogues de la fiscalité – Anno 2012*, 1^{re} éd., Bruxelles, Larcier, 2013, p. 394.

(16) T. CAMBIER et R. QUINTIN, « Les exigences de bonne administration et de bonne citoyenneté comme fondements de principes généraux de droit administratif », in S. BEN MESSAOUD et F. VISEUR (dir.), *Les principes généraux de droit administratif*, Bruxelles, Larcier, 2017, p. 61 ; D. RENDERS et B. GORS, « Origine et contours des principes généraux de bonne administration », *op. cit.*, p. 394.

(17) D. DE JONGHE, S. SEYS et F. TULKENS, « Les principes généraux du droit », in I. HACHEZ *et al.* (dir.), *Les sources du droit revisitées – Volume 2*, Limal, Anthemis, 2013, p. 494.

(18) M. MORIS, « Le droit au respect de la sécurité juridique et autres principes de bonne administration en droit fiscal ou la consécration de l'insécurité juridique ? (première partie) », *J.D.F.*, 2002/3-4, p. 69.

(19) D. DE JONGHE, S. SEYS et F. TULKENS, « Les principes généraux du droit », *op. cit.*, p. 531.

(20) M. PÂQUES, « Principes de bonne administration en droit administratif et en droit fiscal », *Actualités du Droit*, 1993, n° 23, p. 409.

pas l'unanimité⁽²¹⁾. Certains auteurs estiment qu'ils découlent d'une mise en œuvre des exigences générales de prudence entérinées par les articles 1382 et 1383 de l'ancien Code civil⁽²²⁾. D'autres y voient plutôt des principes autonomes⁽²³⁾.

Outre leur fondement, leur place dans la hiérarchie des normes pose également question. Il est généralement admis que ceux-ci se placent en dessous de la loi et au-dessus du règlement dans cette hiérarchie (à l'instar des autres principes généraux du droit)⁽²⁴⁾. Ils auraient, à ce titre, une valeur supplétive à la loi. Cette place dans la hiérarchie des normes fait néanmoins l'objet de nombreuses discussions⁽²⁵⁾. Des discussions ont par exemple cours sur la place du principe de sécurité juridique au sein de cette hiérarchie et notamment son articulation face au principe de légalité⁽²⁶⁾.

En termes de contenu, les principes de bonne administration couvrent une série d'impératifs qui s'imposent à l'administration dans sa prise de décision. Ils ont été définis par le Conseil d'État, dans un arrêt de 2015, comme étant « une série d'impératifs qui vont s'imposer à toute autorité administrative dans l'élaboration, l'adoption et l'exécution de ses décisions, dont l'objectif est d'assurer que celle-ci agisse comme toute administration normalement diligente, raisonnable et veillant au respect de l'intérêt général et de la légalité »⁽²⁷⁾.

On retrouve parfois des références au principe de bonne administration au singulier. Au vu des différentes exigences comprises dans la bonne administration, il paraît néanmoins plus exact de parler de principes de bonne administration au pluriel. Le Conseil d'État a ainsi déjà refusé de traiter d'une éventuelle violation du principe de bonne administration sans davantage de précision sur la composante du principe qui était concernée⁽²⁸⁾.

Le nombre de principes distincts tombant sous la dénomination de principe de bonne administration varie fortement d'une étude à l'autre. On se contentera ici d'en citer quelques-uns sans objectif d'exhaustivité : les droits de la défense, l'audition préalable, l'impartialité, le devoir de fair-play, la proportionnalité, la motivation matérielle, la sécurité juridique, la confiance légitime et le devoir de diligence.

Les développements qui suivent seront donc consacrés à l'étude de ce devoir de diligence de l'administration, d'abord de manière générale puis appliquée à la matière fiscale.

2. Reconnaissance du devoir de diligence en droit administratif belge

a. Origines et notions

À l'image des principes de bonne administration, le devoir de diligence en droit belge semble influencé par les Pays-Bas et leur *zorgvuldigheidsbeginsel*⁽²⁹⁾. Aux Pays-Bas, ce principe dispose aujourd'hui d'une consécration légale dans les articles 3:2, 3:3 et 3:4 de la *Algemene wet bestuursrecht* (Abw) à savoir la loi néerlandaise régissant la relation entre l'administration et ses administrés (voy. les dispositions reproduites ci-dessous). Ces différents articles requièrent de l'administration qu'elle prenne en compte tous les éléments nécessaires avant de prendre une décision ainsi que les intérêts qui doivent être mis en balance⁽³⁰⁾. On retrouve ici les exigences principales attachées au devoir de minutie ou de soin consacré dans le droit administratif belge (détaillées *infra*). L'article 3:3 de la même loi interdit ensuite le détournement de pouvoir⁽³¹⁾. Le *zorgvuldigheidsbeginsel* néerlandais s'accompagne enfin d'une mise en balance des intérêts en cause et du respect d'une certaine proportionnalité⁽³²⁾.

(21) D. RENDERS et B. GORS, « Origine et contours des principes généraux de bonne administration », *op. cit.*, p. 396.

(22) Voy. en ce sens : I. OPDEBEEK, *Rechtsbescherming tegen het stilzitten van het bestuur*, Bruges, die Keure, 1992, p. 30.

(23) Voy. par exemple au sujet de la sécurité juridique : M. MORIS, *op. cit.*, p. 88.

(24) D. DE JONGHE et P.-F. HENRARD, « L'actualité des principes généraux de droit administratif et de bonne administration en droit administratif : questions choisies », in P.-O. DEBROUX, B. LOMBAERT et F. TULKENS (dir.), *Actualité des principes généraux en droit administratif, social et fiscal*, Limal, Anthemis, 2015, p. 8.

(25) D. DE JONGHE, S. SEYS et F. TULKENS, « Les principes généraux du droit », *op. cit.*, p. 535.

(26) Voy. à ce sujet : J. VAN MEERBEECK, « Les principes de légalité et de sécurité juridique : des faux amis ? », in L. DETROUX et al. (dir.), *La légalité : un principe de la démocratie belge en péril*, Bruxelles, Larcier, 2019, pp. 695-737.

(27) C.E. (6^e ch.), 19 octobre 2015, n° 232.601, *L. et B.*

(28) C.E. (15^e ch.), 27 novembre 2008, n° 188.251, *E. et crts.*

(29) W. LAMBRECHTS, « Het zorgvuldigheidsbeginsel », in I. OPDEBEEK (dir.), *Algemene beginselen van behoorlijk bestuur*, Deurne, Kluwer, 1993, pp. 29-30.

(30) *Algemene wet bestuursrecht*, art. 3:2. (disponible sur <https://wetten.overheid.nl/BWBR0005537/2024-01-01>).

(31) *Algemene wet bestuursrecht*, art. 3:3. (disponible sur <https://wetten.overheid.nl/BWBR0005537/2024-01-01>).

(32) *Algemene wet bestuursrecht*, art. 3:4. (disponible sur <https://wetten.overheid.nl/BWBR0005537/2024-01-01>).

Afdeling 3.2. Zorgvuldigheid en belangenafweging⁽³³⁾ :**Art. 3:2.**

Bij de voorbereiding van een besluit vergaart het bestuursorgaan de nodige kennis omtrent de relevante feiten en de af te wegen belangen.

Art. 3:3.

Het bestuursorgaan gebruikt de bevoegdheid tot het nemen van een besluit niet voor een ander doel dan waarvoor die bevoegdheid is verleend.

Art. 3:4.

1. Het bestuursorgaan weegt de rechtstreeks bij het besluit betrokken belangen af, voor zover niet uit een wettelijk voorschrift of uit de aard van de uit te oefenen bevoegdheid een beperking voortvloeit.

2. De voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit mogen niet onevenredig zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen.

En droit belge, le devoir de diligence emprunte différentes dénominations qui sont parfois utilisées comme des synonymes et permettent, d'autres fois, d'insister sur un des aspects particuliers du principe.

On retrouve ainsi dans la jurisprudence et la doctrine les notions de « devoir de minutie », « devoir de soin », « principe de précaution » ou encore « principe de prudence ». Le devoir de diligence entretient également des liens étroits avec d'autres principes de bonne administration comme le principe d'audition préalable, le principe de motivation matérielle et le principe du raisonnable ou de proportionnalité.

Une divergence existe dans la reconnaissance du devoir de diligence entre les chambres néerlandophones et francophones du Conseil d'État. Là où du côté néerlandophone l'existence d'un tel devoir semble généralement reconnue⁽³⁴⁾, la jurisprudence francophone est davantage partagée sur la question et refuse parfois de reconnaître ce dernier comme un principe autonome (voir *infra* à propos de la jurisprudence de la XV^e chambre)⁽³⁵⁾. On peut aussi lire dans la doctrine que « la violation du devoir

de minutie n'est pas une illégalité en soi, mais elle amène fréquemment à commettre des irrégularités. Ce sont alors celles-ci qui pourront entraîner l'annulation »⁽³⁶⁾.

Le devoir de diligence, quand il est reçu, vaut non seulement pour les actes individuels mais aussi réglementaires⁽³⁷⁾.

En termes de contenu, les exigences qui découlent du devoir de diligence s'étendent essentiellement sur deux phases distinctes : la préparation d'une décision et la prise de décision en elle-même. Ces deux phases seront abordées ci-après de manière séparée.

b. La préparation de l'acte administratif

Comme énoncé ci-avant, la diligence qui est requise de l'administration se reflète tout d'abord dans le devoir de minutie ou de soin dans la préparation de ses actes et décisions.

Pour rappel, le Conseil d'État estime que « pour pouvoir statuer en pleine connaissance de cause, l'autorité compétente doit procéder à une recherche minutieuse des faits, récolter les renseignements nécessaires à la prise de décision et prendre en considération tous les éléments du dossier ; que cette obligation découle du principe de prudence, appelé aussi "devoir de minutie" »⁽³⁸⁾. On peut voir ici que le Conseil d'État se réfère au principe de prudence et au devoir de minutie comme des synonymes.

Le devoir de diligence implique donc premièrement une obligation d'investigation de la part de l'administration. En effet, avant chaque décision, l'administration doit récolter et examiner l'ensemble des éléments de fait et de droit en présence⁽³⁹⁾.

À titre d'exemple, il a déjà pu être décidé par le Conseil d'État que l'établissement d'un rapport défavorable avait été effectué en violation du devoir de minutie en tant que principe de bonne administration. Il avait notamment été reproché à l'auteur de l'acte de n'avoir pas suffisamment examiné certains

⁽³³⁾ Reproduction du passage pertinent de la Algemene wet bestuursrecht néerlandaise (disponible sur <https://wetten.overheid.nl/BWBR0005537/2024-01-01>).

⁽³⁴⁾ Ainsi dans un arrêt de 2018, la 14^e chambre du Conseil d'État reconnaît expressément le caractère autonome d'un tel principe en le distinguant notamment du principe de motivation matérielle (C.E. (14^e ch.), 2 juillet 2018, n° 242.035, *M.*, § 13, al. 3, « Het zorgvuldigheidsbeginsel is evenwel een zelfstandig beginsel van behoorlijk bestuur, te onderscheiden van de verplichting tot materiële motivering »).

⁽³⁵⁾ D. DE JONGHE et P.-F. HENRARD, « L'actualité des principes généraux de droit administratif et de bonne administration en droit administratif : questions choisies », *op. cit.*, p. 22.

⁽³⁶⁾ M. LEROY, *Contentieux administratif*, 5^e éd., Limal, Anthemis, 2011, p. 439.

⁽³⁷⁾ D. RENDERS, *Droit administratif général*, 4^e éd., Bruxelles, Bruylant, 2022, p. 371.

⁽³⁸⁾ C.E. (13^e ch.), 16 février 2009, n° 190.517, *S.C.R.L. Elevage piscicole de la Strange*, p. 14.

⁽³⁹⁾ D. DE JONGHE et P.-F. HENRARD, « L'actualité des principes généraux de droit administratif et de bonne administration en droit administratif : questions choisies », *op. cit.*, p. 24.

éléments de faits qui avaient mené à ce rapport défavorable⁽⁴⁰⁾. Le Conseil d'État avait rappelé dans ce cadre qu'« aucune décision administrative ne peut être régulièrement prise sans que son auteur ait, au préalable, procédé à un examen complet et détaillé des circonstances de l'affaire sur laquelle il entend se prononcer »⁽⁴¹⁾.

Ce devoir de recherches minutieuses a d'autres implications. Tout d'abord, il entraîne également la nécessité de permettre au destinataire de l'acte d'apporter des informations et explications complémentaires quant à la situation factuelle et juridique en jeu⁽⁴²⁾. En cela, le devoir de diligence présente des similarités avec le principe *audi alteram partem*, aussi appelé « devoir d'audition préalable ». Ce dernier requiert de l'administration qu'elle offre la possibilité de s'exprimer à celui qui va pâtir d'une décision grave prise à son égard⁽⁴³⁾. Cette obligation participe à la prise de décision informée et minutieuse de l'autorité administrative. En outre, dans certains cas, le devoir de minutie peut aussi nécessiter de requérir l'assistance d'un expert afin de prendre une décision informée⁽⁴⁴⁾. L'autorité doit, en effet, s'assurer d'accompagner sa décision de tout conseil ou expertise dont elle aurait besoin.

La première fois que le Conseil d'État a dégagé de telles obligations semble remonter à 1979, à l'arrêt *Integan*⁽⁴⁵⁾. Cet arrêt concerne l'octroi par un conseil communal d'une autorisation d'exploitation à une radio⁽⁴⁶⁾. En l'espèce, il avait été reproché à cette commune de ne pas avoir eu égard aux offres des radios concurrentes avant de prendre sa décision. Dans cet arrêt, le Conseil d'État en a profité pour insister sur la nécessité de s'entourer d'avis d'experts lorsque l'objet de la décision demande une évaluation qui dépasse les compétences de l'administration : « L'impératif de l'information adéquate préalable fait à l'autorité communale l'obligation de recueillir l'avis d'experts et de se faire produire un

rapport par ceux-ci afin de disposer de l'information autorisée requise pour prendre sa décision »⁽⁴⁷⁾.

Plus récemment, en 2021, le Conseil d'État s'est prononcé sur le devoir de diligence dans le cadre d'une demande d'autorisation d'implantation d'un centre commercial⁽⁴⁸⁾. Dans le cas d'espèce, le Conseil d'État a jugé qu'une ville avait violé ce devoir lorsqu'elle avait accordé une autorisation de construction d'un centre commercial en ne tenant pas compte, dans sa prise de décision, de certains documents récents démontrant, entre autres, un taux déjà élevé d'inoccupation de locaux commerciaux à cet endroit⁽⁴⁹⁾.

Ce premier aspect du devoir de diligence dans la préparation de la décision est également reconnu au niveau européen⁽⁵⁰⁾. La collecte d'informations requise par la diligence administrative européenne doit être à la fois « quantitative » et « qualitative »⁽⁵¹⁾. Cela signifie non seulement que l'ensemble des informations pertinentes doivent être prises en compte mais cela implique également de baser sa décision sur des éléments qui sont jugés fiables⁽⁵²⁾.

c. La prise de décision

Au stade de la prise de décision, le devoir de diligence recouvre deux autres obligations.

Tout d'abord, et cela peut sembler évident, le devoir de diligence implique de baser la décision ou l'acte administratif sur les éléments de droit et de fait récoltés préalablement lors de la première phase de préparation⁽⁵³⁾.

On retrouve ici un lien entre le devoir de diligence et un autre principe de bonne administration à savoir l'obligation de motivation matérielle. Ce lien se manifeste également dans la jurisprudence du Conseil d'État. Dans un arrêt de 2016, ce dernier indique que « l'obligation de donner des motifs à l'acte administratif impose à l'autorité de procéder

⁽⁴⁰⁾ C.E. (6^e ch.), 12 décembre 2012, n° 221.713, *F*.

⁽⁴¹⁾ C.E. (6^e ch.), 12 décembre 2012, n° 221.713, *F*.

⁽⁴²⁾ D. RENDERS, *Droit administratif général*, op. cit., p. 372.

⁽⁴³⁾ Voy. par exemple : C.E. (6^e ch.), 12 octobre 2021, n° 251.826, *Z. et crts*, p. 18 ; C.E. (6^e ch.), 27 juillet 2022, n° 254.299, *asbl Scouts et crts*. Dans ces deux arrêts le Conseil d'État insiste notamment sur le fait qu'une telle audition permet à l'autorité de prendre sa décision en connaissance de cause.

⁽⁴⁴⁾ D. RENDERS, *Droit administratif général*, op. cit., p. 372.

⁽⁴⁵⁾ Y. MARIQUE, « Examen complet et particulier de l'espèce », in P. GOFFAUX, E. SLAUTSKY et J. SOHIER (dir.), *Les grands arrêts du droit administratif*, 1^{re} éd., Bruxelles, Larcier, 2021, p. 603.

⁽⁴⁶⁾ C.E., 31 mai 1979, n° 19.671, *SA Intercommunale voor teledistributie van het gewest Antwerpen Integan*, R.A.C.E., p. 591.

⁽⁴⁷⁾ C.E., 31 mai 1979, n° 19.671, *SA Intercommunale voor teledistributie van het gewest Antwerpen Integan*, R.A.C.E., p. 591.

⁽⁴⁸⁾ C.E. (10^e ch.), 1^{er} décembre 2021, n° 252.273, *O*.

⁽⁴⁹⁾ C.E. (10^e ch.), 1^{er} décembre 2021, n° 252.273, *O*, points 7.1 et s.

⁽⁵⁰⁾ Voy. par exemple : C.J., 6 novembre 2008, arrêt *Pays-Bas c. Commission*, C-405/07 P, ECLI:EU:C:2008:613.

⁽⁵¹⁾ H. C.H. HOFMANN, op. cit., p. 99.

⁽⁵²⁾ *Ibidem*, p. 99.

⁽⁵³⁾ Voy. par exemple : C.E. (6^e ch.), 11 octobre 2011, n° 215.685, *R* ; en droit européen, voy. : H. C.H. HOFMANN, op. cit., p. 101.

à une recherche minutieuse des faits, à récolter les renseignements nécessaires à la prise de décision et à tenir compte de tous les éléments du dossier pour prendre sa décision en pleine connaissance de cause et après avoir raisonnablement apprécié tous les éléments utiles à la résolution du cas d'espèce »⁽⁵⁴⁾. À ce titre, le devoir de diligence semble donc être une sorte de prérequis au principe de motivation matérielle⁽⁵⁵⁾.

Ensuite, le devoir de diligence implique une mise en balance des intérêts en présence. Ce devoir est parfois également associé à la notion de « principe de prudence ». Ainsi, dans un arrêt de 2009, le Conseil d'État a insisté sur le fait que « Le principe de prudence implique que l'administration doit préparer minutieusement sa décision qui doit donc se fonder sur un examen complet et approfondi, à savoir une détermination minutieuse des faits et une mise en balance rigoureuse des intérêts en présence »⁽⁵⁶⁾. Cette dernière exigence nécessite donc d'examiner les différents intérêts en jeu au regard de l'objectif que la prise de décision cherche à atteindre⁽⁵⁷⁾.

À cet égard, l'application du principe de diligence au stade de la prise de décision présente également des similarités avec un autre principe de bonne administration : le principe du raisonnable ou de proportionnalité⁽⁵⁸⁾. Ce principe du raisonnable permet de contrôler les sphères d'appréciation de l'administration en exigeant de cette dernière qu'elle ne prenne pas de décisions manifestement déraisonnables ou disproportionnées⁽⁵⁹⁾. On parle également parfois d'erreur manifeste d'appréciation. Il est difficile de définir les contours précis de ce principe tant il dépend d'une appréciation au cas par cas⁽⁶⁰⁾. Le Conseil d'État rappelle néanmoins dans un récent arrêt que « le principe général de droit de la proportionnalité requiert qu'il existe un rapport raisonnable de proportionnalité entre les motifs de fait fondant un acte administratif et son objet et que la mesure qu'il cristallise soit en

rapport raisonnable avec les éléments factuels qui la fondent, soit justifiée et ne procède pas d'un quelconque arbitraire »⁽⁶¹⁾.

Le Conseil d'État a également eu l'occasion d'évoquer le lien entre les deux principes dans sa jurisprudence en déclarant notamment que le devoir de minutie appréhendé en lien avec le principe du raisonnable implique une mise en balance des intérêts⁽⁶²⁾. Il précise aussi que concernant un acte de valeur réglementaire, cette mise en balance doit se faire de manière abstraite alors que dans le cadre de décisions individuelles celle-ci s'effectue *in concreto*⁽⁶³⁾.

IV. Le devoir de diligence en droit fiscal belge

Après avoir circonscrit les différentes obligations qui découlent du devoir de diligence en droit administratif général, il convient de se pencher à présent sur l'éventuelle matérialisation de telles exigences en droit fiscal. À première vue, il peut paraître naturel d'appliquer *mutatis mutandis* ces principes généraux aux administrations fiscales ne constituant finalement qu'un type particulier d'administrations⁽⁶⁴⁾. Au fil des développements qui vont suivre, cette affirmation sera cependant nuancée.

A. La reconnaissance des principes de bonne administration en droit fiscal belge

En 1992, la Cour de cassation reconnaît pour la première fois explicitement l'application des principes de bonne administration en matière fiscale. Dans cet arrêt, en matière de TVA, la Cour indique que les principes de bonne administration comme le droit à la sécurité juridique s'appliquent également aux administrations fiscales⁽⁶⁵⁾. La Cour aura l'occasion à plusieurs reprises de confirmer cette jurisprudence⁽⁶⁶⁾.

⁽⁵⁴⁾ C.E. (13^e ch.), 20 décembre 2016, n° 236.856, *L.*

⁽⁵⁵⁾ T. CAMBIER et R. QUINTIN, « Les exigences de bonne administration et de bonne citoyenneté comme fondements de principes généraux de droit administratif », *op. cit.*, p. 71.

⁽⁵⁶⁾ C.E. (9^e ch.), 28 septembre 2009, n° 196.411, *VZW UNAMEC et cts*, p. 8.

⁽⁵⁷⁾ D. DE JONGHE et P.-F. HENRARD, « L'actualité des principes généraux de droit administratif et de bonne administration en droit administratif : questions choisies », *op. cit.*, p. 26. (qui cite notamment : C.E. (10^e ch.), 22 janvier 2013, n° 222.168).

⁽⁵⁸⁾ *Ibidem*, p. 26.

⁽⁵⁹⁾ Y. MOSSOUX, « Les principes du raisonnable et de proportionnalité », in P.-O. DEBROUX, B. LOMBAERT et F. TULKENS (dir.), *Actualité des principes généraux en droit administratif, social et fiscal*, Limal, Anthemis, 2015, p. 53.

⁽⁶⁰⁾ *Ibidem*, p. 53.

⁽⁶¹⁾ C.E. (15^e ch.), 19 octobre 2023, n° 257.691, *Shark Way*, point 1.

⁽⁶²⁾ C.E. (9^e ch.), 19 septembre 2011, n° 215.194, *Evonet Belgium*, point 52.

⁽⁶³⁾ C.E. (9^e ch.), 19 septembre 2011, n° 215.194, *Evonet Belgium*, point 52.

⁽⁶⁴⁾ M. PAQUES, « Principes de bonne administration en droit administratif et en droit fiscal », *op. cit.*, p. 411.

⁽⁶⁵⁾ Cass., 27 mars 1992, *Pas.*, 1992, p. 680.

⁽⁶⁶⁾ Voy. par exemple : Cass., 30 mai 2008, *Pas.*, 2008, p. 1373 ; Cass., 21 avril 2022, *R.G.C.F.*, 2022/5, p. 349.

La Cour constitutionnelle a aussi récemment insisté sur le rôle des principes de bonne administration en droit fiscal. Dans un arrêt du 24 février 2022, la Cour a été amenée à se prononcer sur la notion de gestion normale de patrimoine privé et sa compatibilité avec les articles 170 et 172 de la Constitution⁽⁶⁷⁾. Il était reproché à l'article 90, 1^o, du C.I.R. 1992 de ne pas être suffisamment clair et précis et de donner ainsi une trop grande marge de manœuvre à l'administration fiscale. La Cour a notamment répondu que cette marge de manœuvre n'était pas problématique, entre autres, parce que le contribuable disposait de protections contre l'arbitraire notamment le fait que « l'administration fiscale doit respecter les principes de bonne administration lorsqu'elle applique l'article 90, 1^o, du C.I.R. 1992 à un cas concret »⁽⁶⁸⁾.

Au vu de ces deux positions, la reconnaissance des principes de bonne administration en matière fiscale semble donc acquise. Cette affirmation rencontre cependant certaines limites et ne semble pas s'appliquer de la même manière à tous les principes de bonne administration.

B. Le devoir de diligence dans la jurisprudence fiscale

Tel que défini dans le cadre de cet article, le devoir de diligence se décline en plusieurs obligations dont la section précédente a pu témoigner en droit administratif général. La présente section traitera de l'éventuelle matérialisation de ces exigences en matière fiscale.

La doctrine et la jurisprudence fiscales se sont essentiellement concentrées, dans le cadre de la mise en œuvre des principes de bonne administration en matière fiscale, sur les principes de sécurité juridique et de confiance légitime⁽⁶⁹⁾. Il existe, *a contrario*, peu de littérature sur la reconnaissance d'un éventuel devoir de diligence de l'administration fiscale. Pourtant, les appels à la diligence de l'administration fiscale ne sont pas nouveaux. On peut déjà lire dans une étude doctrinale de 1995 consacrée à la mise en œuvre des principes de bonne administration en droit fiscal, que l'administration fiscale se doit de respecter le devoir général de prudence et qu'« il est

par conséquent impératif, pour l'Administration fiscale, d'observer en tous ses actes le principe de précaution, qui comporte la minutie, le soin, la diligence, et maintenant l'attention au contribuable et le souci du service public »⁽⁷⁰⁾.

Comme en témoignent les développements qui précèdent, le devoir de diligence trouve une large consécration dans la jurisprudence administrative belge et européenne. Néanmoins, certaines chambres francophones du Conseil d'État sont réticentes à reconnaître un tel principe et les obligations qui en découlent comme une norme juridique à part entière. C'est notamment le cas de la XV^e chambre.

En 2014, la XV^e chambre du Conseil d'État a dû connaître d'un recours en annulation dirigé contre un règlement-taxe introduisant une taxe communale sur les locaux commerciaux⁽⁷¹⁾. Il était, entre autres, reproché à l'autorité communale un défaut d'examen sérieux des faits concrets et un défaut de balance des intérêts. À cet égard, le Conseil d'État a déclaré que « le devoir de minutie n'est pas une norme juridique »⁽⁷²⁾. Cette position revient dans la jurisprudence de la XV^e chambre. Dans une autre affaire, non fiscale cette fois-ci, celle-ci ajoute d'ailleurs qu'« une décision en tout point légale ne pouvant être annulée au motif que son élaboration aurait été bâclée ; que le manque de soin dans la préparation d'une décision est seulement de nature à engendrer des illégalités, qui, elles, pourraient justifier l'annulation d'une décision »⁽⁷³⁾.

Au-delà de cette première position jurisprudentielle, on peut néanmoins retrouver dans la jurisprudence fiscale – et notamment dans celle des juridictions de fond – soit de manière directe, soit indirectement, l'expression de certaines exigences associées au devoir de diligence tel qu'on a pu l'appréhender en droit administratif général. Il importera dans les prochaines lignes de mettre ces exemples de jurisprudence en exergue.

C'est tout d'abord le cas dans la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne. Dans un arrêt du 21 octobre 2021, la Cour a insisté sur l'obligation pour les administrations des États membres de respecter les principes de bonne administration

⁽⁶⁷⁾ C.C., 24 février 2022, n° 31/2022, B.7.4.

⁽⁶⁸⁾ C.C., 24 février 2022, n° 31/2022, B.7.4.

⁽⁶⁹⁾ Voy. sur le sujet : M. MORIS et F. BELLEFLAMME, « Les principes de bonne administration en droit administratif et en droit fiscal – L'histoire d'une émancipation », in P.-O. DEBROUX, B. LOMBAERT et F. TULKENS (dir.), *Actualité des principes généraux en droit administratif, social et fiscal*, Anthemis, Limal, 2015, pp. 143-194.

⁽⁷⁰⁾ A. JUSTE, « Les principes de bonne administration en droit fiscal », *R.G.F.*, 1995, p. 164.

⁽⁷¹⁾ C.E. (15^e ch.), 28 novembre 2014, n° 229.394, *a.s.b.l. Union des Classes Moyennes de la Province de Liège et s.a. Buroda*.

⁽⁷²⁾ C.E. (15^e ch.), 28 novembre 2014, n° 229.394, *a.s.b.l. Union des Classes Moyennes de la Province de Liège et s.a. Buroda*.

⁽⁷³⁾ C.E. (15^e ch.), 17 janvier 2014, n° 226.117, *s.a. Guina*, p. 4.

et notamment le devoir de diligence dans la mise en œuvre du droit de l'Union⁽⁷⁴⁾.

L'affaire concernait une société belge assujettie à la TVA qui demandait un remboursement de TVA à l'administration hongroise. Dans le cas d'espèce, il y avait certaines discordances entre les factures que la société avait communiquées et les remboursements qu'elle réclamait. Certaines factures mentionnaient des montants inférieurs aux montants réclamés et d'autres des montants supérieurs aux montants réclamés. L'administration fiscale a finalement décidé de rembourser le montant repris dans les factures lorsqu'il était inférieur au montant réclamé et le montant réclamé lorsqu'il était inférieur à celui figurant sur les factures. La société s'est opposée au fait de ne rembourser que le montant réclamé lorsque la documentation justifiait un montant supérieur. Dans le cas d'espèce, la Cour a jugé que lorsque l'administration d'un État membre appliquait le droit de l'Union, cette dernière devait respecter les principes de bonne administration qui lui imposaient notamment un devoir de diligence dans sa prise de décision. Ce dernier lui imposait de prévenir le contribuable de son erreur et de l'inviter à corriger celle-ci et ce, même si dans le cas d'espèce le délai de forclusion était dépassé et l'administration considérait le fait de corriger la demande comme une nouvelle demande⁽⁷⁵⁾.

Dans la jurisprudence belge aussi, l'action de l'administration a pu être contrôlée au regard du devoir de diligence.

Le tribunal de première instance d'Arlon, dans un jugement du 4 octobre 2006, se réfère directement au devoir de diligence de l'administration fiscale⁽⁷⁶⁾.

L'affaire concerne une contestation d'une cotisation à l'impôt des personnes physiques. Dans le cas d'espèce, le fonctionnaire fiscal avait rejeté la déduction des intérêts liés à un emprunt hypothécaire sous le motif que les contribuables n'avaient pas fourni de justificatif. Le tribunal a considéré que ce rejet était arbitraire. Il a rappelé que selon les propres commentaires de l'administration (Com.IR, n° 307/13), dans le cas où le contribuable ne remet pas certains documents nécessaires, l'administration se doit de notifier ce manquement et d'exhorter à sa

rectification par un avis. Par conséquent, en rejetant ces intérêts sans opérer ce rappel, l'administration a manqué à son devoir de diligence. Le tribunal a dès lors estimé que « Le défendeur ne pouvait procéder au rejet litigieux sans avoir sollicité au préalable lesdits documents, sous peine de violer les principes généraux de bonne administration et en particulier le principe de modération et diligence dans les rapports avec le contribuable »⁽⁷⁷⁾. Ce jugement a conduit à l'annulation de la cotisation litigieuse.

On retrouve ensuite, dans certains jugements et arrêts, ces obligations de diligence en lien avec d'autres principes.

Tout d'abord, comme examiné du côté du droit administratif général, le devoir de diligence peut être mis en relation avec le principe de proportionnalité puisqu'il implique une mise en balance des intérêts lors de la prise de décision administrative.

Le tribunal de première instance de Hasselt a jugé en 2007 en matière de TVA que le devoir de diligence nécessitait lors de la préparation et la prise de décision administrative, de mettre en balance les différents facteurs pertinents⁽⁷⁸⁾. Cela implique également un rapport de proportionnalité entre les conséquences négatives engendrées par une décision et ses objectifs. L'affaire concernait l'application d'une amende de 60 % (de la taxe qui était due) à un contribuable qui avait commis une faute non intentionnelle en omettant d'émettre des factures TVA. Le tribunal a estimé, dans le cas d'espèce, que l'amende devait être réduite à 10 % de l'amende initialement prévue, et ce au vu des différents éléments de l'affaire⁽⁷⁹⁾.

Ce qui est particulièrement intéressant dans ce jugement, c'est que le tribunal met en évidence le lien entre le devoir de diligence (« zorgvuldigheidsbeginsel ») et l'exigence de proportionnalité : « *Het zorgvuldigheidsbeginsel houdt immers in dat bij de voorbereiding en bij het nemen van een overheidsbesluit alle relevante factoren en omstandigheden worden afgewogen; als materiële component zit hierin onder meer vervat dat de voor de belanghebbende nadelige gevolgen niet onevenredig mogen zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelstellingen* »⁽⁸⁰⁾.

⁽⁷⁴⁾ C.J., 21 octobre 2021, arrêt *CHEP Equipment Pooling NV c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-396/20, ECLI:EU:C:2021:867.

⁽⁷⁵⁾ C.J., 21 octobre 2021, arrêt *CHEP Equipment Pooling NV c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-396/20, ECLI:EU:C:2021:867.

⁽⁷⁶⁾ Civ. Arlon (4^e ch. fisc.), 4 octobre 2006, *R.G.C.F.*, 2007/3, p. 196.

⁽⁷⁷⁾ Civ. Arlon (4^e ch. fisc.), 4 octobre 2006, *R.G.C.F.*, 2007/3, p. 196.

⁽⁷⁸⁾ Civ. Hasselt, 23 mai 2007, *taxwin.be*.

⁽⁷⁹⁾ Civ. Hasselt, 23 mai 2007, *taxwin.be*.

⁽⁸⁰⁾ Civ. Hasselt, 23 mai 2007, *taxwin.be*.

Dans d'autres jugements et arrêts, le manque d'information de la part de l'administration fiscale a pu aussi être considéré comme un défaut de diligence.

Dans un arrêt du 28 novembre 2017, la cour d'appel d'Anvers a estimé, dans le cadre d'une taxe communale, que l'administration manquait de diligence quand elle déclare irrecevable une réclamation non motivée alors qu'elle n'a pas préalablement informé le contribuable de cette obligation de motivation et, qu'en outre, elle était au courant des griefs avancés contre la cotisation litigieuse grâce à d'autres documents. Dans le cas d'espèce, cette obligation d'information n'était pas légalement exigée mais la Cour a estimé que cela faisait partie de son devoir de prudence⁽⁸¹⁾.

Ensuite, dans un arrêt du 11 mai 2021, la cour d'appel de Gand a estimé que des intérêts moratoires étaient dus dans le cadre d'un remboursement de droits de succession, l'administration fiscale ayant commis une erreur⁽⁸²⁾. Le Code flamand de la fiscalité prévoyait, en effet, que des intérêts moratoires étaient dus lors d'un remboursement de droits de succession lorsqu'une erreur avait été commise par l'administration. Dans le cas d'espèce, l'administration estimait qu'elle n'avait pas fait d'erreur et qu'aucun intérêt moratoire n'était dès lors dû. Cependant, la Cour a jugé que son manque de diligence constituait une erreur de sa part. L'administration en l'espèce reprochait au contribuable de ne pas avoir apporté une preuve suffisante d'un certain élément de passif. La Cour a néanmoins estimé que le contribuable avait tenté d'en apporter la preuve mais l'administration avait décrété que les documents apportés n'étaient pas suffisants sans informer le contribuable de la manière dont il pouvait remédier à cela. Après réclamation, les postes du passif avaient finalement été acceptés et le dégrèvement accordé. La Cour a jugé à cet égard que l'administration n'avait pas agi de manière diligente puisqu'« il convient qu'une autorité normalement diligente informe de manière adéquate le justiciable et collabore loyalement à la charge de la preuve »⁽⁸³⁾.

La responsabilité de l'administration a aussi pu être engagée pour défaut au devoir de diligence⁽⁸⁴⁾.

C'est le cas dans un arrêt de la cour d'appel de Liège du 17 mars 2022⁽⁸⁵⁾. L'affaire concernait un contribuable qui était sujet à différentes rectifications fiscales. Avant ces rectifications, ce même

contribuable avait fait plusieurs donations à son fils. L'administration fiscale, lorsqu'elle a appris l'existence de ces donations, a décidé de former une action paulienne à leur encontre. Quelques années plus tard, les cotisations fiscales furent finalement annulées et l'action paulienne jugée par conséquent sans objet. Cependant, la cour estima que l'administration avait commis une faute en formant cette action paulienne parce qu'elle aurait dû savoir que cette dernière n'allait pas aboutir. En effet, une des conditions de validité de l'action paulienne est l'antériorité de la créance par rapport à l'acte attaqué (sauf s'il y avait intention de nuire). Or dans le cas d'espèce, la Cour a estimé qu'il n'était pas établi que le contribuable devait savoir qu'il allait avoir une dette envers l'administration fiscale au moment où il a fait les donations. La Cour a alors déclaré qu'« il est patent que l'intimé a manqué de prudence et a commis une erreur d'appréciation importante quant aux chances de succès de cette action ; erreur que n'aurait pas commise toute autre administration fiscale normalement prudente et diligente placée dans les mêmes circonstances »⁽⁸⁶⁾.

Comme on l'avait vu en droit administratif, le devoir de diligence s'applique à la fois aux actes individuels mais aussi aux actes réglementaires. Les exemples listés ci-avant concernaient davantage des décisions individuelles de l'administration fiscale. Le prochain exemple a trait à un acte réglementaire.

En effet, le Conseil d'État semble avoir eu égard à certaines considérations de diligence et de prudence dans le cadre d'un recours en annulation dirigé contre un règlement-taxe⁽⁸⁷⁾. L'affaire concernait l'adoption par un conseil communal d'un règlement-taxe qui porte une taxe sur les bars à 15.000 EUR par établissement et par an, taxe qui était jusque-là de 5.000 EUR par établissement et par an. Dans cet arrêt, le Conseil d'État a donc annulé le règlement parce que ce dernier ne prenait pas en compte certains éléments impactant la capacité contributive des redevables comme le fait que cette augmentation intervient en 2020 soit après la crise du Covid qui a fortement impacté la capacité contributive de ces acteurs. Le fait aussi que le passage d'une taxe de 5.000 à 15.000 EUR en un an était trop soudain pour que les établissements

⁽⁸¹⁾ Anvers, 28 novembre 2017, *F.J.F.*, 2018/8, p. 306.

⁽⁸²⁾ Gand, 11 mai 2021, *F.J.F.*, 2022/6, p. 494.

⁽⁸³⁾ Gand, 11 mai 2021, *F.J.F.*, 2022/6, p. 494.

⁽⁸⁴⁾ Sur la responsabilité extracontractuelle de l'administration fiscale, voy. : A. THILMANY, *La responsabilité des pouvoirs publics en matière fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2022.

⁽⁸⁵⁾ Liège, 17 mars 2022, *F.J.F.*, 2022/5, p. 595.

⁽⁸⁶⁾ Liège, 17 mars 2022, *F.J.F.*, 2022/5, p. 595.

⁽⁸⁷⁾ C.E. (15^e ch.), 21 décembre 2022, n° 255.352, *M. et R.*

impactés puissent s'adapter à cette augmentation. Le Conseil d'État conclut donc que « le triplement de la taxe repose sur des motifs insuffisamment établis en fait et en droit »⁽⁸⁸⁾. On retrouve dans cet arrêt des considérations de diligence à travers l'examen minutieux du cas d'espèce et la balance des intérêts mais aussi des considérations de motivation et de proportionnalité.

Ces différents exemples jurisprudentiels illustrent non seulement le fait que le devoir de diligence semble pouvoir s'appliquer à différentes situations fiscales mais aussi que certaines juridictions ont déjà eu recours à de telles obligations soit de manière directe et autonome soit indirectement et en corrélation avec d'autres principes.

IV. La digitalisation de l'administration fiscale à la lumière du devoir de diligence

La nature même des principes généraux du droit implique un caractère évolutif⁽⁸⁹⁾. Ainsi, le devoir de diligence doit se définir par des standards qui varient dans le temps. La diligence qui est attendue d'une administration dans notre système fiscal actuel ne correspond pas forcément à celle qui pouvait être requise il y a cinquante ans. À mesure que la société évolue, de nouvelles pratiques administratives et données scientifiques apparaissent et poussent à reconsidérer ces exigences.

La relation entre administrations et contribuables a fait l'objet de nombreuses évolutions ces dernières années. Une des plus importantes d'entre elles est la digitalisation massive des procédures administratives. La numérisation des procédures a réduit les contacts directs entre l'administré et l'administration jusqu'à, dans de nombreux cas, les faire disparaître. Dans ce contexte, réfléchir au rôle des principes généraux comme les principes de bonne administration est essentiel.

A. Le devoir de diligence et la dématérialisation de la relation entre contribuables et administrations fiscales

La digitalisation de l'administration fiscale a été enclenchée il y a déjà quelque temps à l'instar des autres services publics. Cependant, l'utilisation des outils digitaux a connu une croissance considérable ces dernières années⁽⁹⁰⁾. En outre, début 2021, une loi visant à digitaliser les communications avec le SPF Finances a été adoptée⁽⁹¹⁾. Cette dernière a d'ailleurs déjà été remplacée par la loi du 12 mai 2024 afin de tenir compte des développements rapides dans ce domaine⁽⁹²⁾. Ces normes consacrent ainsi le mouvement amorcé depuis déjà plusieurs années de numérisation progressive des contacts entre les contribuables et les administrations fiscales. Cette digitalisation s'accompagne naturellement d'une diminution radicale des contacts directs entre contribuables et membres de l'administration fiscale.

Le constat étant posé, il importe, dans le cadre de cet article, de se demander quelles pourraient être les implications – positives et négatives – de telles pratiques au regard des exigences de diligence qui pèsent sur l'administration fiscale.

On ne peut nier les nombreux avantages que présente la digitalisation accrue que connaît l'administration fiscale aujourd'hui. En termes d'accessibilité de l'information par exemple, les outils digitaux offrent la possibilité de trouver au sein d'une même plateforme un ensemble d'informations pour répondre à une grande partie des interrogations des contribuables⁽⁹³⁾. Il est également possible de remplir sa déclaration fiscale directement en ligne via *MyMinfin* sans devoir passer par l'intermédiaire d'un service postal. En 2022, ce ne sont pas moins de 2.891.016 déclarations à l'impôt des personnes physiques (hors Proposition de déclaration simplifiée) qui ont été déposées électroniquement⁽⁹⁴⁾.

⁽⁸⁸⁾ C.E. (15^e ch.), 21 décembre 2022, n° 255.352, *M. et R.*

⁽⁸⁹⁾ Voy. en ce sens : M. W. J. GANSHOF VAN DER MEERSCH, *Propos sur le texte de la loi et les principes généraux du droit*, Discours prononcé à l'audience solennelle de rentrée de la Cour de cassation du 1^{er} septembre 1970, Bruxelles, Bruylant, 1970, p. 51. ; D. DE JONGHE, S. SEYS et F. TULKENS, « Les principes généraux du droit », *op. cit.*, pp. 512-513.

⁽⁹⁰⁾ SPF Finances, *Rapport annuel 2022*, disponible sur : <https://www.2022.rapportannuel.finances.belgium.be>, pp. 5-8.

⁽⁹¹⁾ Loi du 26 janvier 2021 sur la dématérialisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances, les citoyens, personnes morales et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales, *M.B.*, 10 février 2021, p. 12719.

⁽⁹²⁾ Loi du 12 mai 2024 visant à digitaliser les relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens, les entreprises, les personnes morales et certains tiers et abrogeant la loi du 26 janvier 2021 sur la dématérialisation des relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens, personnes morales et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales, *M.B.*, 30 mai 2024, p. 68071.

⁽⁹³⁾ Voy. par exemple le site web de Bruxelles Fiscalité : <https://fiscalite.brussels/fr>.

⁽⁹⁴⁾ SPF Finances, *Rapport annuel 2022*, disponible sur : <https://www.2022.rapportannuel.finances.belgium.be>, p. 7.

Cependant, une telle pratique pose également question, et ce en particulier au regard des récents résultats des recherches sur la fracture numérique en Belgique. En effet, il y a une part considérable de la population belge qui rencontre des difficultés à utiliser les outils numériques.

Une récente étude montre que 46 % des Belges étaient, en 2021, dans une situation qualifiée de « vulnérabilité numérique »⁽⁹⁵⁾. Ces 46 % se partagent en 7 % de non-utilisateurs et 39 % d'utilisateurs qui ont de faibles compétences⁽⁹⁶⁾. Ce pourcentage est en hausse par rapport à 2019⁽⁹⁷⁾. Ces données posent naturellement question face au constat posé ci-avant. Il est interpellant d'imaginer que la communication avec l'administration fiscale devrait à l'avenir se faire majoritairement en ligne lorsque quasiment un Belge sur deux présente des difficultés avec l'utilisation du numérique.

Selon les derniers chiffres de Statbel, 59 % des Belges de 16 à 74 ans auraient des compétences numériques de base ou avancées⁽⁹⁸⁾. Même si ce pourcentage est en augmentation par rapport à 2021 où il était de 54 %⁽⁹⁹⁾, cela signifie cependant que 41 % de ces Belges ne disposent pas des compétences numériques de base.

Quelles sont les implications de ces différents éléments au regard du devoir de diligence ?

Il semble tout d'abord qu'il est indispensable pour une administration diligente de prendre en compte ces résultats et d'agir en conséquence. Le devoir de diligence implique d'avoir égard aux éléments pertinents dans la prise de décision administrative. Dans le cadre de son action et, plus précisément, des choix faits en termes de digitalisation, l'administration se doit dès lors de tenir compte de tels résultats et d'adapter sa pratique en fonction. Elle se doit également de mettre en balance les différents intérêts concernés : l'intérêt de l'administration, et notamment l'efficacité de la collecte de l'impôt, et l'intérêt des contribuables et le respect de leurs droits.

La digitalisation et l'amenuisement des contacts directs avec l'administration soulèvent également des questions par rapport à la mise en œuvre par les administrations de leur devoir de diligence. Sans nier l'avantage que la digitalisation constitue en termes de collecte d'information, cette absence de contacts directs pourrait créer le risque de passer à côté de certaines informations essentielles pour la prise de décision administrative. Cela pourrait, en outre, engendrer des difficultés pour le contribuable d'être entendu et de pouvoir transmettre des pièces ou informations nécessaires à la prise de décision. Le danger serait de perdre la possibilité pour le principal intéressé d'expliquer sa situation à l'administrateur responsable de son dossier. Nombreux sont les praticiens qui mettent en évidence ces risques et regrettent les difficultés engendrées par la digitalisation. Les critiques s'élèvent notamment contre la mauvaise communication générale, l'impossibilité d'entrer en contact avec le fonctionnaire responsable du dossier, les difficultés pour obtenir ou faire parvenir certaines informations et pièces, l'impersonnalité des relations, etc.⁽¹⁰⁰⁾.

B. Le devoir de diligence et l'utilisation de l'intelligence artificielle

La dématérialisation des rapports entre contribuables et administrations n'est pas l'unique difficulté qui peut émerger du recours accru aux nouvelles technologies.

Les pouvoirs publics et notamment l'administration fiscale font également de plus en plus appel aux algorithmes et à l'intelligence artificielle pour les aider à exercer leurs missions. L'administration belge utilise, par exemple, la méthode dite de « *scraping* » pour collecter, au moyen d'un algorithme, les données de contribuables sur les grandes plateformes en ligne⁽¹⁰¹⁾. En outre, des systèmes d'intelligence artificielle sont utilisés pour créer des profils de risques de non-conformité fiscale qui pourraient déboucher sur un contrôle⁽¹⁰²⁾.

⁽⁹⁵⁾ L. FAURE *et al.*, « Baromètre de l'inclusion numérique », Fondation Roi Baudoin, 2022, p. 25, disponible sur : <https://kbs-frb.be/fr/barometre-inclusion-numerique-2022> (consulté le 24 janvier 2024).

⁽⁹⁶⁾ *Ibidem*, p. 25.

⁽⁹⁷⁾ *Ibidem*, p. 25.

⁽⁹⁸⁾ STATBEL, « Les compétences numériques des Belges ont fortement augmenté ces dernières années », disponible sur : <https://statbel.fgov.be/fr/themes/menages/utilisation-des-tic-aupres-des-menages/competences-numeriques>, 23 novembre 2023.

⁽⁹⁹⁾ *Ibidem*.

⁽¹⁰⁰⁾ Voy. par exemple : C. HENDRICKX, « Digitale onverantwoordelijkheid », *T.F.R.*, n° 622, 2022, pp. 479-480.

⁽¹⁰¹⁾ D. DIERICKX, « The Belgian compliance model and the methodology to obtain data from "Sharing Economy" platforms », *Disruptive Business Models*, IOTA (dir.), 2017, p. 23.

⁽¹⁰²⁾ S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, « Waarom krijg ik fiscale controle? Naar meer transparantie bij de geautomatiseerde besluitvorming bij de fiscale overheid », *T.F.R.*, n° 604, 2021, p. 607.

Ces utilisations sont donc multiples⁽¹⁰³⁾. Les possibles risques de ces outils à l'égard des droits des contribuables sont également divers (ex : droit à la vie privée, non-discrimination, droits de la défense, etc.⁽¹⁰⁴⁾). Sans entrer dans les détails de cette matière complexe, l'objectif ici est de mentionner une potentielle implication que ces usages peuvent représenter pour le devoir de diligence étudié.

À cet égard, certaines problématiques mises en évidence par des études récentes sont particulièrement pertinentes. L'une de ces problématiques concerne la question de l'intervention humaine dans le processus menant à la décision de contrôler ou non un contribuable⁽¹⁰⁵⁾. Il y a en effet un manque de transparence sur la manière dont l'intelligence artificielle est utilisée par l'administration fiscale et sur l'intégration ou non d'une intervention humaine dans ces procédés⁽¹⁰⁶⁾. En plus des potentiels risques que cela peut poser au niveau du RGPD comme ça a déjà été mis en évidence dans la doctrine⁽¹⁰⁷⁾, cela pose également question au niveau du devoir de diligence de l'administration.

En effet, si la décision de contrôler un contribuable dépend de ce qui ressort d'un programme informatique, il semble faire partie du devoir de diligence de l'administration de comprendre comment s'est opérée la sélection et sur la base de quels éléments ainsi que de garder une certaine emprise sur le processus de décision⁽¹⁰⁸⁾.

V. Pistes de réflexion pour renforcer la mise en œuvre du devoir de diligence (*de lege ferenda*)

Plusieurs pistes de réflexion peuvent émerger pour un renforcement de la mise en œuvre du devoir

de diligence, que ce soit en amont de la prise de décision administrative comme en aval de celle-ci.

A. En amont de la prise de décision

En amont de la décision administrative, une plus grande mise en œuvre du devoir de diligence pourrait s'exprimer de différentes manières.

Tout d'abord, il importerait d'étendre le devoir de collecte des informations nécessaires à la prise de décision. L'administration a une fonction de service public et il paraît essentiel afin de remplir son objectif que cette dernière connaisse et tienne compte des caractéristiques et des besoins du principal destinataire de ses mesures et décisions, à savoir le contribuable⁽¹⁰⁹⁾.

Différentes façons de mieux appréhender les besoins du citoyen existent : soit de manière directe soit de manière indirecte⁽¹¹⁰⁾. On peut, bien entendu, consulter directement le citoyen et par conséquent lui permettre d'exprimer son point de vue. Cependant, il peut également être pertinent de se référer à des études qui ont déjà mis en exergue de tels besoins et participer de manière indirecte à cette meilleure appréhension⁽¹¹¹⁾. Ces deux techniques semblent intégrables aux processus administratifs fiscaux.

À cette fin, la création de comités d'usagers pourrait par exemple être prévue. Ce comité devrait être consulté lorsque de nouvelles pratiques fiscales sont mises en place (ex : la digitalisation de certaines procédures existantes) ou même *a posteriori* afin de recevoir des *feedbacks* sur certaines pratiques administratives (ex : les communications avec l'administration fiscale). Cela permettrait ainsi de sonder les principaux concernés pour – comme le devoir de diligence l'impose – tenir compte des intérêts en jeu.

Ensuite, il serait intéressant d'avoir égard aux apports des différentes disciplines qui étudient le comportement du contribuable face à l'impôt et aux procédures

(103) Pour une synthèse sur les différentes utilisations de l'IA par l'administration fiscale belge, voy. le rapport concernant la Belgique sur la plateforme « AI TAXADMIN.EU » créée par le centre Digitax de l'Université d'Anvers : <https://www.uantwerpen.be/en/projects/aitax/country-reports/belgium/>.

(104) Voy. par exemple sur le sujet : D. HADWICK, « Behind the One-Way Mirror: Reviewing the Legality of EU Tax Algorithmic Governance », *EC Tax Review*, 2022, p. 189.

(105) D. HADWICK, S. DE RAEDT et A. VAN DE VIJVER, « De toeslagenaffaire in Nederland : Aanleiding tot evaluatie van het fiscaal algoritmisch bestuur in België », *T.F.R.*, n° 640, 2023, pp. 387-404 ; A. DECUYPERE et S. DE RAEDT, « Algoritmische beslissingen door de fiscus en de rol van menselijk toezicht », *T.F.R.*, n° 633, 2023, pp. 3-7.

(106) D. HADWICK, S. DE RAEDT et A. VAN DE VIJVER, *op. cit.*, p. 404.

(107) *Ibidem*, p. 401.

(108) Voy. sur une réflexion sur l'utilisation des algorithmes face au devoir de diligence en droit administratif européen : B. JAN, « Can the Duty of Care Be Complied With in the Algorithmic State? », *The Digital Constitutionalist*, 2023, disponible sur : <https://digi-con.org/can-the-duty-of-care-be-complied-with-in-the-algorithmic-state/> ; voy. aussi sur la question des implications de l'utilisation de l'intelligence artificielle par rapport au principe de *rule of law* : S. DALY, « Artificial Intelligence, The Rule of Law and Public Administration : The Case of Taxation », *The Cambridge Law Journal*, 2024, pp. 1-28.

(109) Voy. sur ce sujet : H. GRIBNAU, « Belastingen en de burger », *Tijdschrift voor formeel belastingrecht*, n° 8, 2018, p. 23.

(110) *Ibidem*, p. 23.

(111) *Ibidem*, p. 23.

administratives et plus particulièrement fiscales. Cela contribuerait à compléter la compréhension des besoins et difficultés que peuvent rencontrer les contribuables dans l'objectif d'y réagir.

À titre d'exemple, la sociologie et la psychologie se sont intéressées à cette question ces dernières années⁽¹¹²⁾. Ces études ont non seulement largement mis l'accent sur les facteurs qui renforcent la conformité fiscale et la légitimité de l'impôt mais aussi sur les difficultés que peuvent rencontrer les contribuables face à l'accomplissement de procédures administratives, qu'elles soient fiscales ou non. Ces difficultés ont en partie été illustrées ci-avant par la mise en évidence des limites que peut poser la digitalisation des procédures. Certaines études ont également mis en exergue les charges mentales et parfois même budgétaires que peuvent constituer les procédures administratives⁽¹¹³⁾ ou encore les facteurs qui peuvent engendrer le fait que certaines personnes ne réclament pas les bénéfices auxquels elles ont légitimement droit⁽¹¹⁴⁾.

Ces différents éléments sont susceptibles d'appeler à une réaction de la part des autorités et la nécessité d'une telle réaction semble également découler du devoir de diligence.

Cela amène donc à une deuxième piste de réflexion : une diligence active de la part de l'administration fiscale. En effet, au-delà de la diligence exigée lorsqu'une décision est prise, il semble également opportun que certaines décisions soient prises en vertu du devoir de diligence. Par exemple, au vu du constat qui est fait sur les obstacles que peuvent rencontrer les contribuables dans l'accomplissement de leurs obligations fiscales en ligne, il apparaît fondamental que les administrations fiscales mettent en

place certains mécanismes pour simplifier leur tâche et l'exercice de leurs prérogatives.

Dans ce cadre, différents éléments ont déjà été mis en place.

L'utilisation de la proposition de déclaration simplifiée en est une illustration. Cette procédure a été introduite en 2010 par un arrêté royal⁽¹¹⁵⁾ et résultait du constat que de nombreux codes de la déclaration n'étaient pas remplis par les contribuables⁽¹¹⁶⁾. Pour l'exercice d'imposition 2022, ce n'est pas moins de 3.768.242 contribuables à l'impôt des personnes physiques qui ont reçu une déclaration préremplie⁽¹¹⁷⁾.

On peut également mentionner les efforts des différentes administrations fiscales (fédérale et régionales) dans leur communication via leur site internet. On y observe une attention particulière à la simplification et à la pédagogie⁽¹¹⁸⁾.

L'administration fédérale, quant à elle, a mené, en collaboration avec des psychologues, une expérience fondée sur les apports des sciences comportementales dans l'objectif de renforcer la conformité fiscale⁽¹¹⁹⁾. Dans le cadre de cette expérience, certaines lettres de rappel qui étaient envoyées aux contribuables en retard de paiement ont notamment fait l'objet d'une simplification⁽¹²⁰⁾.

On remarque donc que les administrations fiscales, dans le cadre de leurs missions, mettent déjà en place des pratiques pour répondre à certaines difficultés rencontrées par les contribuables sans pour autant que ces dernières reposent explicitement sur un devoir ou un principe légal. Relier ces pratiques et l'obligation proactive de faciliter la tâche du contribuable à un principe de bonne administration

(112) Voy. par exemple : J.-E. DE NÈVE *et al.*, « How to Improve Tax Compliance? Evidence from Population-Wide Experiments in Belgium », *Saïd Business School Research Paper*, SSRN : <https://ssrn.com/abstract=3389405>, 2019 ; A. VAN DE VIJVER et A. DECUYPERE, « Tax fairness in Belgium: the perspective of organizational psychology », *T.F.R.*, n° 614, 2022, pp. 51-55 ; E. KIRCHLER, *The economic psychology of tax behaviour*, Cambridge, Cambridge University Press, 2007.

(113) Au sujet des charges administratives, voy. par exemple : P. HERD et D. P. MOYNIHAN, *Administrative Burden – Policy Making by Other Means*, Russell Sage Foundation, 2018. Pour une étude sur la charge administrative qui pèse sur les entreprises et les indépendants en Belgique, Bureau fédéral du Plan, « Les charges administratives en Belgique pour l'année 2020 », disponible sur : https://www.plan.be/publications/publication-2222-fr-les_charges_administratives_en_belgique_pour_l_annee_2020, 30 mars 2022.

(114) Voy. à ce sujet la problématique du *non take-up* : T. GOEDEME *et al.*, « TAKE : Reducing poverty through improving take up of social policies », Brussels, Belgian Science Policy Office, 2022, disponible sur : <https://socialsecurity.belgium.be/fr/sociale-rechten-toekennen/take-project> (consulté le 29 avril 2024).

(115) Arrêté royal du 2 mars 2010 modifiant l'article 178 de l'A.R./C.I.R. 1992 en ce qui concerne la proposition d'imposition, *M.B.*, 9 mars 2010, p. 14904.

(116) Le Médiateur Fédéral, « La proposition de déclaration simplifiée : le SPF Finances est-il suffisamment clair et transparent envers le citoyen ? », <https://www.federaalombudsman.be/fr/recommandations-proposition-de-declaration-dimpot-simplifiee> (consulté le 29 mars 2024).

(117) SPF Finances, « Rapport annuel 2022 », <https://www.2022.rapportannuel.finances.belgium.be/> (consulté le 29 janvier 2024).

(118) Voy. par exemple le site web de Bruxelles Fiscalité : <https://fiscalite.brussels/>.

(119) J.-E. DE NÈVE *et al.*, « How to Improve Tax Compliance? Evidence from Population-Wide Experiments in Belgium », *Saïd Business School Research Paper*, *op. cit.*

(120) *Ibidem*.

comme le devoir de diligence permettrait d'affirmer davantage cette prise en compte du contribuable et de ses besoins et de pouvoir mieux contrôler sa mise en œuvre en aval.

B. En aval de la prise de décision

Une application efficace du devoir de diligence nécessite naturellement que sa bonne mise en œuvre soit contrôlée en aval de la décision administrative.

Ce contrôle suppose tout d'abord, *a minima*, une définition plus précise du devoir de diligence dans la jurisprudence fiscale. À l'heure actuelle, même si certaines juridictions de fond se sont emparées du devoir de diligence pour constater des manquements de l'administration fiscale (voy. *supra*), ce devoir n'est pas unanimement reconnu comme norme juridique autonome en droit fiscal. En outre, lorsqu'il fonde le raisonnement d'une juridiction, ce dernier est majoritairement appréhendé en lien avec d'autres principes de bonne administration et ses contours ne sont dès lors pas clairement définis. Une reconnaissance plus large pourrait mener à délimiter les différentes exigences qui s'imposent à l'administration fiscale au regard du devoir de diligence à l'instar de ce qui a pu être fait, dans une certaine mesure, en droit administratif général.

Dans ce contrôle du respect du devoir de diligence par les administrations fiscales, le rôle de deux autres acteurs est également pertinent : le Médiateur fédéral et la Cour des comptes.

Le Médiateur fédéral apparaît, en effet, comme un acteur potentiel à la mise en œuvre du devoir de diligence. Le Médiateur fédéral a différentes compétences dont celle de traiter des réclamations dirigées contre les administrations fédérales et, sur demande de la Chambre, d'enquêter sur l'activité et les pratiques de ces dernières⁽¹²¹⁾. Dans l'exercice de ces deux compétences, le Médiateur fédéral a pour mission de « formuler des recommandations et de faire rapport sur le fonctionnement des autorités administratives »⁽¹²²⁾.

En 2020, le Médiateur fédéral a mené une enquête sur les propositions de déclaration simplifiée à la

suite d'une série de plaintes reçues de la part de contribuables⁽¹²³⁾. Les conclusions de cette enquête soulèvent les risques d'erreurs engendrés par cette pratique fiscale et mettent en avant certaines recommandations. On peut y lire, par exemple, que de nombreuses données liées à des avantages fiscaux peuvent manquer comme le fait d'être porteur d'un handicap ou encore d'avoir des enfants à charge⁽¹²⁴⁾. En réaction à ce constat, le Médiateur met en exergue plusieurs recommandations à destination du Parlement mais aussi du SPF Finances. Il recommande, entre autres, d'informer le contribuable à propos des erreurs ou manquements les plus récurrents en les indiquant directement sur la proposition de déclaration⁽¹²⁵⁾.

Un tel rapport ne manque pas de poser question vis-à-vis des exigences de diligence. Il semble en effet directement lié à l'obligation pour l'administration fiscale de collecter les informations pertinentes qui vont lui permettre de prendre sa décision (dans ce cas-ci l'enrôlement de l'impôt). Ne serait-il pas, par conséquent, du devoir de l'administration de tenir compte de ce rapport et de prendre des dispositions (par exemple en suivant les recommandations du Médiateur fédéral) pour améliorer cette situation ?

La Cour des comptes paraît également être un acteur approprié pour participer au contrôle de la mise en œuvre d'un tel devoir. Elle dispose, en effet, d'une série de compétences relatives au budget, à la finance publique et à la fiscalité. La Cour a notamment une compétence de contrôle des « opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'État et les provinces, y compris les recettes fiscales »⁽¹²⁶⁾. Dans sa déclaration de mission, cette dernière déclare qu'elle « entend, par ses contrôles, inciter les administrations publiques à améliorer la qualité de leur gestion »⁽¹²⁷⁾. Au vu de ces éléments, elle semble être prédisposée à évaluer la pratique des administrations fiscales au regard du devoir de diligence.

En mai 2018, la Cour des comptes a par exemple rédigé un rapport sur la politique de sanction de l'administration fiscale⁽¹²⁸⁾. Dans ce rapport, elle

⁽¹²¹⁾ Loi du 22 mars 1995 instaurant des médiateurs fédéraux, *M.B.*, 7 avril 1995, p. 8741, art. 1, al. 1, 1° et 2°.

⁽¹²²⁾ Loi du 22 mars 1995 instaurant des médiateurs fédéraux, *M.B.*, 7 avril 1995, p. 8741, art. 1, al. 1, 3°.

⁽¹²³⁾ Le Médiateur fédéral, « La proposition de déclaration simplifiée : le SPF Finances est-il suffisamment clair et transparent envers le citoyen ? », 2020, <https://www.federalombudsman.be/fr/recommandations-proposition-de-declaration-dimpot-simplifiee> (consulté le 9 février 2024).

⁽¹²⁴⁾ *Ibidem*, p. 33.

⁽¹²⁵⁾ *Ibidem*, p. 98.

⁽¹²⁶⁾ Loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes, *M.B.*, 1^{er} novembre 1846, p. 1161, art. 1, al. 7.

⁽¹²⁷⁾ Cour des comptes, « Déclaration de mission », <https://www.ccrek.be/fr/page-de-presentation/vision-et-valeurs> (consulté le 29 avril 2024).

⁽¹²⁸⁾ Cour des comptes, « Politique de sanction en matière d'impôts directs », Bruxelles, 2018, <https://www.ccrek.be/fr/publication/politique-de-sanction-en-matiere-d-impots-directs> (consulté le 30 janvier 2024).

interpelle, tout d'abord, sur les questions d'égalité que pose la politique de sanction de l'administration. En effet, il ressort de son rapport que la politique de sanctions varie fortement en fonction de si un accord a été conclu avec le contribuable ou non⁽¹²⁹⁾. Dans le premier cas, les sanctions sont plus clémentes. En outre, elle met en évidence le risque d'erreurs engendré par la manière dont l'administration traitait les accroissements d'impôt de manière automatisée : « les deux applications *back office* ne permettent pas pour le moment de mettre l'accroissement d'impôts automatiquement à zéro lorsque le seuil minimum légal des revenus non déclarés (2.500 euros depuis 2013) pour appliquer un accroissement n'est pas atteint. Cette situation a entraîné à tort une sanction effective dans 5 % de dossiers sélectionnés par la Cour des comptes en matière d'impôt des personnes physiques et d'impôt des sociétés dans lesquels un accroissement a été infligé »⁽¹³⁰⁾.

On entre clairement ici dans des défauts au devoir de diligence de l'administration fiscale. En effet, l'administration, à travers l'utilisation de systèmes automatisés, ne parvient pas, dans certains cas, à prendre en compte l'ensemble des éléments nécessaires à une prise de décision adéquate. Dans le cas d'espèce, cela concerne l'absence de prise en considération du non-dépassement du seuil minimal légal.

VI. Conclusions

Il apparaît aux termes de cet article que la mise en œuvre du devoir de diligence en droit fiscal s'expose

à différentes limites. Tout d'abord, le devoir de diligence peine à se voir reconnaître la qualité de norme juridique autonome dans la jurisprudence fiscale. Souvent annexé à d'autres principes ou parfois même confondu au sein de l'ensemble d'impératifs que sont les principes de bonne administration, le devoir de diligence manque d'une définition claire en droit fiscal.

Une telle conclusion est regrettable. En effet, notre système fiscal est sujet à de nombreux changements qui impactent la relation entre administrations et contribuables. Au sein de ce système, le rôle des administrations est essentiel et leur pratique doit, à ce titre, être au centre des réflexions. La reconnaissance de principes généraux tels que les principes de bonne administration et en l'occurrence le devoir de diligence permet de fixer une ligne de conduite à l'administration fiscale dans le cadre de l'exercice de son action et de s'adapter aux différentes évolutions de notre société. Une définition plus précise de ces principes et une mise en œuvre accrue des exigences qui en découlent, en s'inspirant notamment du droit administratif général, paraissent dès lors salutaires.

À ce constat, s'offrent différentes pistes de réflexions, à trouver non seulement en amont de la prise de décision administrative mais également en aval de cette dernière. Cela impliquerait, en outre d'une reconnaissance et d'un contrôle accru du devoir de diligence de l'administration fiscale, une plus grande prise en compte, passive et réactive, des besoins du contribuable.

⁽¹²⁹⁾ *Ibidem*, p. 56.

⁽¹³⁰⁾ *Ibidem*, p. 56.