

Faculté de droit et de criminologie

**À quelles conditions l'administration fiscale a-t-elle
droit au(x) session(s) de rattrapage ?**

Étude et application des articles 355 et 356 du C.I.R.92

**Auteur : Caroline Delcourte
Promoteur : Edoardo Traversa
Année académique 2018-2019
Master en droit, à finalité spécialisée**

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens.

Le plagiat consiste à utiliser des idées, un texte ou une œuvre, même partiellement, sans en mentionner précisément le nom de l'auteur et la source au moment et à l'endroit exact de chaque utilisation*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment **<http://www.uclouvain.be/plagiat>**.

Remerciements

La présente contribution constitue le fruit d'un travail de recherches de plusieurs mois mais aussi, dans le cadre professionnel, d'un questionnement fréquent dans l'application de la problématique envisagée.

En préambule je voudrais dès lors adresser mes remerciements à toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin à la rédaction de ce travail.

Je voudrais en premier lieu remercier mon promoteur, Monsieur Edoardo TRAVERSA, pour la confiance qu'il m'a accordée dans le choix du sujet et le traitement du présent travail.

Mes remerciements vont également spécialement à mes collègues, Guillaume, Jean-Jacques et Jurgen, avec qui j'ai pu débattre du sujet à de nombreuses reprises, ce qui m'a permis de faire mûrir ma réflexion.

Mes remerciements se dirigent également à mes précieux correcteurs, Audran et Christian.

Enfin, je voudrais remercier parents et amis pour leur soutien et leurs nombreux encouragements.

*Il est certains esprits sombres pensées
Sont d'un nuage épais toujours embarrassées ;
Le jour de la raison ne le saurait percer.
Avant donc que d'écrire apprenez à penser.
Selon que votre idée est plus ou moins obscure,
L'expression la suit, ou moins nette ou plus pure.
Ce que l'on conçoit bien s'énonce clairement,
Et les mots pour le dire arrivent aisément.*

[L'Art poétique Chant I]

TABLES DES MATIÈRES

Introduction.....	1
Considération générale.....	2
Contexte historique, cadre institutionnel et champ d'application.....	2
Section I Notions liminaires.....	2
Section II Ratio legis	4
Section III Cadre institutionnel et champ d'application	5
Section IV Quelques chiffres.....	6
Première partie - Conditions d'application des articles 355 et 356 du C.I.R.92	8
Chapitre 1 Conditions d'application de l'article 355 du C.I.R.92, analyse théorique et cas d'application	8
Section I Quelle portée faut-il donner au terme « annulation » ?	8
§1 En doctrine	8
§2 En jurisprudence.....	11
§3 Annulation ou dégrèvement : autorité de la chose jugée	12
§4 Annulation d'une cotisation arbitraire	14
§5 Annulation d'une cotisation pour non-respect de l'article 333 du C.I.R.92	15
§6 Conclusion	15
Section II Comment faut-il appréhender le cas d'exception de la forclusion ?	17
Section III À charge de qui l'administration peut-elle réenrôler ?	21
§1 Les héritiers du redevable	22
§2 Le conjoint du redevable	23
§3 La société transformée	25
§4 Les membres et sociétés liés au contribuable	25
§5 Le liquidateur	27
§6 Conclusions.....	28
Section IV Sur base de quels éléments d'imposition l'administration peut-elle établir une nouvelle cotisation ?	29
§1 Tous éléments matériels, positifs ou négatifs, qui concourent à la base imposable	29
§2 Les mêmes revenus	32
§3 Conclusions.....	35
Section V Délai d'enrôlement de la nouvelle cotisation ?	36
§1 Début du délai	36
§2 Fin du délai	36
§3 Conclusion – délai <i>minimum</i> de six mois.....	38
Chapitre 2 Conditions d'application de l'article 356 du C.I.R.92, analyse théorique et cas d'application.....	40
Section I Exigence d'une décision administrative préalable	40
§1 La position de la jurisprudence et de la doctrine	40
§2 Une décision annulée n'empêche pas le réenrôlement.....	42
§3 Nécessité d'une décision administrative préalable, vraiment ?	43

Section II	Dans quel délai l'administration doit-elle déposer la cotisation subsidiaire auprès de la juridiction compétente ?	48
§1	Prise d'effet du délai de six mois	48
§2	Suspension des délais de recours durant le délai de six mois	49
§3	Correction du motif d'annulation avant soumission de la cotisation subsidiaire ?	52
§4	Enrôlement avant soumission de la cotisation subsidiaire ?	54
Deuxième partie - Application des articles 355 et 356 du C.I.R.92.....		56
Chapitre 1	Les articles 355 et 356 du C.I.R.92 aux regards des droits fondamentaux	56
Section I	Les droits de la défense	57
§1	Au regard de la Convention européenne des Droits de l'Homme	57
§2	Au regard du principe général de droit	57
Section II	Principe d'égalité et de non-discrimination	60
Chapitre 2	L'administration a-t-elle le choix d'établir une nouvelle cotisation ?	62
Section I	Possibilité ou obligation ?	62
Section II	Même si la décision directoriale ou judiciaire ne le mentionne pas ?	63
Section III	Qu'en est-il des autres délais de taxation ?	63
Chapitre 3	L'administration a-t-elle droit à plusieurs sessions de « rattrapage » ?	66
Section I	Nouvelles cotisations de réenrôlement successives	66
Section II	Cotisation subsidiaire après cotisation subsidiaire	67
Section III	Cotisation subsidiaire après cotisation de réenrôlement	69
Chapitre 4	Quel intérêt pour le contribuable d'obtenir l'annulation de sa cotisation ?	71
Section I	Le remboursement de l'impôt	71
§1	Le paiement d'intérêts moratoires	71
§2	Quid du précompte professionnel ?	71
Section II	Le bénéfice de l'indemnité de procédure	73
Section III	Une seconde « chance »	73
Conclusions		75
Bibliographie		79

INTRODUCTION

Des dispositions similaires aux articles 355 et 356 du code d'impôt sur les revenus - ci-après C.I.R.92 - existent dans notre législation depuis bien longtemps. Malgré cela, l'application de ces articles fait encore amplement débat au sein de la jurisprudence.

Ainsi, la Cour de cassation et la Cour constitutionnelle ont encore eu à statuer sur l'application de ces articles durant ces dernières années, voire de ces derniers mois.

Si la jurisprudence en la matière est abondante, la doctrine l'est beaucoup moins. En effet, aucun article récent ne s'est penché sur la question des conditions d'application desdits articles, alors même que certaines questions majeures sur la problématique ont été soulevées, et que d'autres ont obtenu réponse.

Cette contribution aura donc comme objectif de mettre à jour le lecteur sur les conditions d'application que requiert la mise en œuvre des articles 355 et 356 du C.I.R.92 par l'administration.

Avant d'entamer l'analyse des conditions proprement dites, nous aurons égard à replacer l'application des articles étudiés dans une *considération générale*.

Ensuite, dans une *première partie*, nous analyserons tour à tour (chapitre 1) les conditions d'application de l'article 355 du C.I.R.92 et (chapitre 2) ceux de l'application de l'article 356 du C.I.R.92.

Il sera dès lors question d'examiner sous le premier chapitre, (section I) la notion d'annulation, (section II) de forclusion, (section III) de même redevable, (section IV) de mêmes éléments d'imposition, (section V) et du délai particulier de l'article 355 du C.I.R.92.

Alors que sous le second chapitre relatif aux conditions de l'article 356 du C.I.R.92, il nous restera à examiner (section I) la condition d'une décision directoriale et (section II), le délai de soumission d'une cotisation subsidiaire.

Dans la *seconde partie*, nous nous efforcerons de répondre aux questions qui peuvent encore subsister dans l'application des articles étudiés.

Ainsi, nous examinerons (chapitre 1) si, par l'application du système de réenrôlement le contribuable n'est pas lésé dans ses droits fondamentaux, (chapitre 2), la latitude que peut avoir l'administration face au réenrôlement, (chapitre 3) le nombre de 'chances' que peut avoir l'administration pour établir correctement l'imposition et enfin (chapitre 4) l'intérêt que peut encore trouver un contribuable à obtenir l'annulation de sa cotisation.

CONSIDÉRATION GÉNÉRALE

CONTEXTE HISTORIQUE, CADRE INSTITUTIONNEL ET CHAMP D'APPLICATION

Section I *Notions liminaires*

A l'instar de nombreuses autres matières du droit, les règles qui gouvernent la procédure fiscale ont subi de nombreuses modifications législatives ces dernières années.

Tantôt de faible importance lorsqu'il s'agit simplement d'actualiser le C.I.R.92 aux nouveaux moyens technologiques¹, tantôt d'une importance primordiale lorsqu'il s'agit d'octroyer à l'administration de nouveaux délais d'investigation².

Ainsi, devant la complexité et la multiplicité des règles régissant le droit fiscal, le législateur a de longue date³ voulu se prémunir contre les erreurs que pouvaient commettre les agents de l'État dans le cadre de l'établissement de l'impôt, en prévoyant une disposition qui permettrait à l'État de recouvrer, sous conditions, l'impôt *légitimement*⁴ dû en dehors de tout délai de taxation normal.

Le libellé exact de ces articles a été adapté à plusieurs reprises⁵ mais l'idée sous-jacente est toujours restée identique : l'administration, sous certaines conditions, est en droit d'établir une nouvelle cotisation lorsque la cotisation initiale a été annulée, tantôt par l'administration elle-même⁶, tantôt par le juge⁷, pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription.

¹ Voy. par exemple : 352bis du C.I.R.92 où la locution '*par lettre recommandé à la poste*' a été modifiée par '*par écrit*' par la loi du 18 décembre 2016, article 82, qui ne contient aucune disposition spécifique relative à l'entrée en vigueur de cet article et a été publiée le 20 décembre 2016.

² Voy. par exemple: articles 333/1, inséré par la loi du 14 avril 2011, article 56, qui entre en vigueur le 1^{er} juillet 2011 en vertu de son article 57 et 333/2 du CIR92, inséré par la loi programme du 1^{er} juillet 2016, article 47, qui ne contient aucune disposition spécifique relative à l'entrée en vigueur de cet article et a été publiée le 4 juillet 2016.

³ Voy. p.4 de la présente contribution

⁴ Voy. en ce sens : Projet de loi apportant des modifications : a) aux lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise ; b) aux lois et arrêtés relatifs aux taxes spéciales assimilées aux impôts directs, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1946-1947, séance n°59 du 17 décembre 1946, p.24

⁵ Modifié e.a. par loi du 15 mars 1999, article 20 ; la loi du 10 août 2001, article 54 ; la loi du 22 décembre 2009, article 2; la loi du 27 avril 2016, article 6 et 7

⁶ Article 355 du C.I.R.92

⁷ Article 356 du C.I.R.92

Cette contribution s'attachera dès lors à analyser les conditions dans lesquelles la cotisation annulée pourra « renaître ».

Ainsi, soit il y aura lieu de faire application de l'article 355 du C.I.R.92 qui énonce :

« Lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription, l'administration peut, même si le délai fixé pour l'établissement de la cotisation est alors écoulé, établir à charge du même redevable, une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, dans les trois mois de la date à laquelle la décision du conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice.

Lorsque l'imposition annulée a donné lieu à la restitution d'un crédit d'impôt, d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors de l'établissement de la nouvelle cotisation de remplacement. »

Soit de faire application de l'article 356 du C.I.R.92 qui énonce :

« Lorsqu'une décision du conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou du fonctionnaire délégué par lui fait l'objet d'un recours en justice, et que le juge prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription, la cause reste inscrite au rôle pendant six mois à dater de la décision judiciaire. Pendant ce délai de six mois qui suspend les délais d'opposition, d'appel ou de cassation, l'administration peut soumettre à l'appréciation du juge par voie de conclusions, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive.

Si l'administration soumet au juge une cotisation subsidiaire dans le délai de six mois précité, par dérogation à l'alinéa premier, les délais d'opposition, d'appel et de cassation commencent à courir à partir de la signification de la décision judiciaire relative à la cotisation subsidiaire.

Lorsque l'imposition dont la nullité est prononcée par le juge, a donné lieu à la restitution d'un précompte ou d'un versement anticipé, il est tenu compte de cette restitution lors du calcul de la cotisation subsidiaire soumise à l'appréciation du juge.

La cotisation subsidiaire n'est recouvrable ou remboursable qu'en exécution de la décision du juge.

Lorsque la cotisation subsidiaire est établie dans le chef d'un redevable assimilé conformément à l'article 357, cette cotisation est soumise au juge par requête signifiée au redevable assimilé avec assignation à comparaître. »

Afin de garantir une lecture aisée de la présente contribution, il nous semble d'ores et déjà opportun d'indiquer que les termes '*cotisation de réenrôlement*' viseront une cotisation établie à la suite de l'annulation d'une cotisation par l'administration, c'est-à-dire lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre l'article 355 du C.I.R.92, alors qu'il y aura lieu de définir la cotisation établie à la suite de l'annulation d'une cotisation par le juge de '*cotisation subsidiaire*', c'est-à-dire lorsqu'il s'agit de mettre en œuvre l'article 356 du C.I.R.92.

Enfin, nous tenons à avertir le lecteur que ce travail porte uniquement sur les conditions d'application des articles 355 et 356 du C.I.R.92, de telle sorte que ne sera examiné concrètement que l'*alinéa* premier de chacun desdits articles.

Section II *Ratio legis*

L'idée de permettre à l'administration de réenrôler une cotisation lorsque celle-ci a été annulée pour n'avoir pas respecté une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription, n'est pas neuve.

C'est ainsi que la loi du 20 août 1947, en son article 32, a maintenu dans les lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus un article 74*bis* inséré par l'Arrêté du 12 mai 1942⁸, équivalent aux articles 355 et 356 du C.I.R.92 que l'on connaît aujourd'hui⁹.

Les travaux préparatoires de la loi justifient l'instauration de cet article par le motif suivant :

« Le retard dans les travaux concernant l'examen des réclamations par l'Administration et par les Cours de justice est devenu considérable.

L'article 30 permet d'éviter que l'État ne soit privé d'impôts légitimement dus, mais dont le titre d'établissement a été, à la suite de réclamations et recours en tout ou en partie annulé par des décisions qui ne sont intervenues définitivement qu'après l'expiration du délai légal fixé pour l'établissement de l'impôt.

*Lorsque l'Administration a commis une erreur dans l'application des lois, la juste répartition des charges fiscales ne doit pas en être influencée, sauf si le contribuable a acquis le bénéfice de la forclusion. »*¹⁰

⁸ M.B. du 18 juin 1942

⁹ Pour un historique complet nous vous renvoyons à l'article de J.-P. MAGREMANNE, et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, 2010, n°10, pp.3-5

¹⁰ Projet de loi apportant des modifications : a) aux lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise ; b) aux lois et arrêtés relatifs aux taxes spéciales assimilées aux impôts directs, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1946-1947, séance n°59 du 17 décembre 1946, p.24

De ce qui précède, il ressort donc que la volonté du législateur a été de ne pas permettre à un contribuable de s'exonérer de l'impôt *légitimement* dû à la suite d'une erreur de l'administration, le cas de forclusion excepté.

C'est également en ce sens que l'administration commente la portée de l'article 355 du C.I.R.92¹¹, tout comme l'a fait le ministre des finances dans les travaux préparatoires de la loi-réforme du 15 mars 1999, où il refusa un amendement tendant à abroger l'article 355 du C.I.R.92¹².

Aujourd'hui encore, et nous le verrons à l'analyse des conditions d'application des articles 355 et 356 du C.I.R.92, le but de ces articles et de permettre de recouvrer un impôt qui aurait été dû par le contribuable si l'administration n'avait pas commis d'erreur dans l'application d'une règle légale, autre que la prescription.

Section III Cadre institutionnel et champ d'application

Après diverses réformes institutionnelles, la Belgique, devenu un État fédéral, présente une structure complexe¹³. L'État, les communautés et les régions peuvent lever des impôts, sauf les exceptions déterminées par la loi¹⁴.

Il y a donc lieu de s'enquérir du champ d'application des dispositions à l'étude.

En effet, le code d'impôt sur les revenus ne règle pas uniquement la procédure à appliquer aux impôts partagés¹⁵, aux impôts conjoints¹⁶ ou ceux dont le service est assuré par l'État fédéral¹⁷.

¹¹ Com.I.R 1992. 1992, n°355/1

¹² Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. repr. sess. ord. 1997-1998, n°49-1341/17, p.50

¹³ J. AUTENNE, A. DI PIETRO e.a., *L'Europe face à la régionalisation fiscale : compétence, concurrence, compétitivité et efficacité*, Bruxelles, Bruylant, 2009

¹⁴ Article 170, §§1^{er} et 2, de la constitution

¹⁵ Un impôt partagé est un impôt perçu de manière uniforme dans le pays, mais dont le produit est en tout ou en partie attribué aux communautés. Voy. en ce sens article 6, §1 de la loi spéciale de financement des Communautés et des Régions.

¹⁶ Un impôt conjoint est un impôt perçu de manière uniforme dans le pays, mais dont une partie du produit est attribué aux régions et sur lequel les régions peuvent percevoir des centimes additionnels, ou des augmentations fiscales générales liées aux compétences des régions, ou accorder des réductions d'impôt, ou des réductions fiscales générales liées à leurs compétences nationales attribuées partiellement aux régions. Voy. en ce sens article 6, §2 de la loi spéciale de financement des Communautés et des Régions.

¹⁷ Tel que le sont actuellement les droits d'enregistrement et de succession pour la région de Bruxelles-Capitale et de la Wallonie.

Mais également, à moins qu'ils n'en disposent autrement, aux impôts prélevés directement par les entités fédérées.

À titre d'exemple, les articles 355 et 356 du C.I.R.92 trouveront donc, le cas échéant, à s'appliquer pour la perception du précompte immobilier en Wallonie, alors que cela ne sera pas le cas en Flandre et à Bruxelles puisque le code flamand de la fiscalité¹⁸ et l'ordonnance relative au code bruxellois de procédure fiscale¹⁹ en disposent autrement.

Dès lors, même si la présente contribution s'attardera surtout sur l'application desdits articles dans le cadre de l'impôt sur le revenu, il y a lieu de se rappeler que ceux-ci sont également applicables pour d'autres types d'impôts²⁰.

Section IV Quelques chiffres

Afin de mesurer l'importance que peut revêtir en pratique l'application des articles à l'étude, il nous a semblé intéressant de se procurer les statistiques y relatifs²¹.

Concernant la procédure relative à l'article 355 du C.I.R.92 :

	Nombre de réclamations introduites	Nombre de réclamations traitées	Nombre de décisions d'annulation	Pourcentage
2018	54.788	57.607	705	1,22 %
2017	55.208	53.387	978	1,83 %
2016	51.269	42.876	766	1,78 %

Le nombre de réclamations introduites et traitées comprend toutes les réclamations afférentes à une taxation sur les revenus.

C'est-à-dire les taxations établies dans le cadre de l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales et de l'impôt des non-résidents.

¹⁸ Abrogation de l'article 355 du C.I.R.92 tel que d'application au précompte immobilier (voir article 5.0.0.0.1, 6er, 1° du Code flamand de la Fiscalité et remplacé par l'article 3.7.0.0.2 du même code).

¹⁹ Article 14 de l'ordonnance relative au code bruxellois de procédure fiscale.

²⁰ Voir à ce sujet : J.-P. MAGREMANNE, et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, 2010, n°10, p.27

²¹ Ces chiffres sont non officiels et ont été obtenus auprès du S.P.F. Finances sur base du programme utilisé pour la gestion du contentieux administratif et judiciaire de l'AGFisc. D'autres chiffres relatifs au nombre de réclamations reçues et traitées tout comme le nombre d'instances introduites et décisions rendues sont disponibles sur le site du SPF Finances, <http://fiscus.fgov.be>, mais sans jamais obtenir le nombre d'annulations y relatif. Nous avons donc préféré prendre les données toutes issues d'une même source.

Concernant la procédure relative à l'article 356 du C.I.R.92 :

	Nombre de requêtes introduites	Nombre de décisions judiciaires	Nombre de décisions judiciaires prononçant l'annulation de la cotisation	Pourcentage
2018	2.054	603	34	5,63 %
2017	1.654	568	40	7,04 %
2016	1.309	551	55	9,98 %

Là aussi, le nombre de requêtes et de décisions judiciaires comprend toutes les instances afférentes à une taxation sur les revenus.

C'est-à-dire les taxations établies dans le cadre de l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales et de l'impôt des non-résidents.

Ces chiffres nous révèlent qu'aussi bien au stade administratif qu'au stade judiciaire il y a une diminution du nombre d'annulations alors qu'il y a une augmentation du nombre de contestations.

On peut également constater que si le pourcentage d'annulations est relativement stable au niveau administratif, il est en plus nette diminution au stade judiciaire.

Il n'en demeure pas moins que le pourcentage d'annulations à ce stade de la procédure peut toutefois être surprenant compte tenu du filtre administratif préalable.

Par ailleurs, nous le verrons lors de l'étude des articles permettant le réenrôlement d'une cotisation annulée, il est également surprenant de constater le contentieux propre que génère la procédure d'annulation qui n'est pourtant pas neuve.

Enfin, si au vu du nombre de décisions administratives et judiciaires le nombre d'annulations peut paraître élevé, il faut avoir égard au nombre d'enrôlements total pour évaluer, dans son ensemble, le travail de l'administration.

De ce point de vue, nous en concluons que l'administration ne fait pas un usage excessif de son droit tout particulier, et hors norme, d'établir une nouvelle cotisation à la suite de l'annulation d'une cotisation initiale.

PREMIÈRE PARTIE

CONDITIONS D'APPLICATION DES ARTICLES 355 ET 356 DU C.I.R.92

Chapitre 1 Conditions d'application de l'article 355 du C.I.R.92, analyse théorique et cas d'application

Afin de garantir une analyse complète des conditions d'application de l'article 355 du C.I.R.92, nous nous attacherons à examiner tour à tour chacun des passages qui constitueraient une exigence à l'application desdits articles par l'administration.

Ainsi, nous nous demanderons, (I) quelle portée faut-il donner au terme « annulation », (II) comment faut-il appréhender le cas d'exception de la forclusion, (III) à charge de qui l'administration peut-elle établir celle-ci, (IV) sur base de quels éléments d'imposition peut-elle le faire et (V) dans quel délai ?

Notons que la similarité qui existe entre les articles 355 et 356 du C.I.R.92 nous amènera parfois à illustrer nos propos par des cas d'application relatif à l'article 356 du C.I.R.92 alors que ce chapitre est en principe consacré à l'application de l'article 355 du C.I.R.92.

Section I Quelle portée faut-il donner au terme « annulation » ?

L'article 355 du C.I.R.92 prévoit la possibilité d'établir une nouvelle cotisation lorsque la cotisation primitive a été *annulée*. Doit-on dès lors exclure la possibilité de réenrôlement lorsque la cotisation a été *dégravée* et permettre celle-ci dans tous les cas d'annulation, le cas de forclusion excepté ?

§1 En doctrine

A. Définitions doctrinales

Il existe une controverse dans la jurisprudence et dans la doctrine sur la question de savoir si une annulation de la cotisation est similaire à un dégrèvement de celle-ci²².

²² A. THIBERGHIE, *Manuel de droit fiscal 2014-2015*, édition 2015, Bruxelles, Kluwer, p.823

Suivant la Cour de cassation²³, ni les termes de l'article 355 du C.I.R.92, ni les travaux préparatoires de la loi ne permettent d'établir une distinction entre le cas où la cotisation initiale a été déclarée nulle et le cas où elle a été dégrévée.

Pour la Cour²⁴, un dégrèvement est une annulation partielle, de sorte que l'article 355 et 356 du C.I.R.92 sont bien applicables en tel cas.

C'est en ce sens qu'ont également statué les juridictions anversoises²⁵, le tribunal de première instance de Louvain²⁶ et la Cour d'appel de Gand²⁷.

Pour J.-P. Bours cependant, en juger de la sorte méconnaîtrait le principe d'interprétation stricte des textes fiscaux en faisant fi du fait que les mots « annuler » et « dégrever » ne souffrent pas de la même acception²⁸.

Ainsi, sous peine de violation du principe *In dubio contra fiscum*, il faut donc décider que l'annulation sanctionne un vice de forme (plus précisément la transgression des articles repris au titre VII, chapitre V du C.I.R.92, sous l'intitulé « procédure de taxation »), tandis que le dégrèvement sanctionne un vice de fond ou de preuve (transgression des articles repris au titre VII, chapitre IV du C.I.R.92, sous l'intitulé « Moyens de preuve », ou de tous autres textes du code)²⁹.

Dans un jugement du 29 octobre 2002, le tribunal de première instance de Liège va donner la même acception à la différence qu'il faut entendre entre dégrèvement et annulation³⁰.

À l'instar de J.-P. Bours, le professeur J.-P. Magremanne et A. Scheyvaerts considèrent également qu'une distinction doit s'opérer entre « annulation » et « dégrèvement ».

²³ Cass., 6 février 1962, *J.P.D.F.*, 1962, p.243 ; Cass., 22 octobre 1992, R.G. n° non communiqué, www.taxwin.be; Question n° 4474 de M. Jacques Chabot du 21 avril 2001 (Fr.), *Q.R.*, Compte rendu analytique, Commission de la Chambre des Finances et du Budget, n°50-452, p.5

²⁴ Cass., 6 février 1962, *J.P.D.F.*, 1962, p.243 ; Cass., 28 septembre 1965, *Pas.*, 1966, I, p.138

²⁵ Civ. Anvers, 28 novembre 2001, R.G. n° 994035/A, www.taxwin.be ; Anvers, 21 juin 2005, R.G. n° 2002/AR/109, www.taxwin.be; Anvers, 15 janvier 2002, *R.G.C.F.*, 2003/1, p.30

²⁶ Civ. Leuven, 10 juin 2005, R.G. n° 99-2760/A, www.taxwin.be

²⁷ Gand, 3 février 2009, *Fiscologue*, n°1178, p13

²⁸ J.-P. BOURS, « Annulation et dégrèvement des synonymes ? », *R.G.C.F.*, 2004/4,p.8

²⁹ J.-P. BOURS, « Annulation et dégrèvement des synonymes ? », *R.G.C.F.*, 2004/4,p.8

³⁰ Civ. Liège, 29 octobre 2002, R.G. n° 01/1197/A, www.taxwin.be

Se ralliant à la position selon laquelle considérer ces termes comme synonymes va à l'encontre de l'interprétation stricte qu'exigent les textes fiscaux, ils définissent la distinction entre ces termes en ce qu'une cotisation doit être³¹ :

- *annulée* lorsqu'elle est établie en violation d'une règle légale autre qu'une règle relative à l'établissement de l'assiette imposable (par exemple en cas de violation du délai de réponse à un avis rectificatif ou à une notification d'imposition d'office, d'absence de motivation de cet avis ou de cette notification, d'erreur de qualification d'un revenu, de taxation à charge d'un exercice d'imposition erroné, etc.)
- *dégravée* lorsque le litige porte sur l'assiette imposable elle-même, c'est-à-dire sur l'existence ou la preuve de l'existence des revenus imposés.

Ainsi, l'article 355 du C.I.R.92 ne doit, selon ces auteurs, pas permettre à l'administration de rattraper son incapacité à démontrer l'existence du revenu qu'elle entendrait taxer.

Ce n'est cependant pas le point de vue de la Cour de cassation³² qui estime, au contraire, que l'administration, par l'établissement d'une nouvelle cotisation, peut se donner une nouvelle chance de démontrer le bienfondé de sa taxation³³.

B. Application pratique des définitions doctrinales

Avant de poursuivre l'examen des distinctions opérées entre « annulation » et « dégrèvement », il nous semble d'ores et déjà opportun de relever que les définitions analysées jusqu'à présent par la doctrine ne subsistent pas à la mise en pratique de celle-ci.

Ainsi, à la lecture de la définition de J.-P. Bours, il y aurait lieu de dégrever, sans pouvoir réenrôler, une cotisation établissant une imposition commune alors que les contribuables auraient dû bénéficier d'une taxation distincte³⁴, puisque le siège de la matière³⁵ ne se trouve pas sous le titre VII, chapitre V du C.I.R.92 mais figure dans « *tous autres textes du code* ».

³¹ J.-P. MAGREMANNE, et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, 2010, n°10, p.6

³² Cass., 15 septembre 2016, R.G. n° F13.0154.F, www.taxwin.be

³³ En l'espèce, il s'agissait de démontrer le bienfondé d'une taxation établie sur pied de l'article 341 du C.I.R.92 – signes ou indices d'aisance.

³⁴ Alors même que l'imposition commune aurait eu lieu sur base de leurs déclarations, et que ce n'est qu'en phase de réclamation que les contribuables soulèveraient l'application du bénéfice de la cotisation distincte.

³⁵ Article 126 du C.I.R.92

Les définitions données par le professeur J-P. Magremanne et par A. Scheyvaerts ne sont pas plus convaincantes : opposer l'annulation à ce qui ne relève pas de l'assiette de la base imposable, par rapport au dégrèvement qui devrait trouver à s'appliquer lorsqu'il s'agit d'une contestation portant sur l'assiette de la base imposable, entraînerait par exemple :

- l'annulation d'une cotisation lorsqu'il y a lieu d'ajouter un enfant à charge du contribuable ;
- l'annulation d'une cotisation lorsqu'il s'agit d'octroyer le bénéfice d'une réduction d'impôt ;
- l'annulation d'une cotisation lorsqu'il s'agirait de modifier le code de la déclaration portant sur le précompte professionnel.

En effet, tous ces éléments ne relèvent pas de la détermination de la base imposable mais du calcul de l'impôt³⁶.

§2 En jurisprudence

Pour les Cours d'appel de Liège³⁷ et de Bruxelles³⁸, il y a lieu de prononcer le dégrèvement d'une cotisation et non son annulation lorsque l'erreur de l'administration consiste dans l'application légale d'une règle de droit erronément mise en pratique en fonction des données de la cause.

Cette position n'a toutefois récemment pas été suivie par la Cour d'appel de Bruxelles³⁹, qui a prononcé l'annulation de la cotisation alors que l'administration avait fait une mauvaise application aux données de la cause.

En l'espèce, l'administration avait, à la suite d'une procédure parfaitement respectée, établi une imposition commune⁴⁰ compte tenu des faits de la cause, alors que les contribuables avaient chacun déposé une déclaration en vue d'être imposés distinctement. La Cour a invalidé la position de l'administration et a fait droit aux contribuables d'être imposés distinctement compte tenu des mêmes faits de la cause.

³⁶ Voy. p.29 de la présente contribution

³⁷ Liège, 29 mai 1991, *F.J.F.*, n°92/208, 9155379. Notons toutefois qu'il s'agissait d'un arrêt rendu dans le cadre de l'ancienne procédure drastiquement différente de celle applicable actuellement.

³⁸ Bruxelles, 25 mai 2005 et note de X. THIÉBAULT, *R.G.C.F.*, 2006/5, p.320-323 et Bruxelles, 8 juin 2001, *T.F.R.*, 2002, n°218, 2002/22, p.324, avec note de H. SYMEONS

³⁹ Bruxelles, 6 décembre 2017, R.G. n° 2013/FR/47, inédit et arrêt validant la cotisation subsidiaire : Bruxelles, 20 mars 2019, R.G. n° 2013/FR/47, inédit

⁴⁰ Application de l'article 126 du C.I.R.92

Ainsi, il est certain que l'erreur de l'administration a été d'erronément mettre en œuvre une règle de droit mais dont l'application était légale.

En prononçant l'annulation de la cotisation et non son dégrèvement, la Cour met en exergue l'impossibilité d'application de la définition qu'elle a précédemment donnée.

§3 Annulation ou dégrèvement : autorité de la chose jugée

Enfin, pour le professeur J. Kirkpatrick, tout comme pour Ch. Lenoir, la distinction entre annulation et dégrèvement de l'impôt est dénuée de toute conséquence pratique⁴¹, la question ne devant pas être abordée par le biais de l'utilisation du mot « nullité » ou « dégrèvement », mais plutôt par le biais du champ d'application matériel des articles 355 et 356 du C.I.R.92⁴².

Selon eux, il suffit que celle-ci ait été établie *en violation d'une règle légale* autre qu'une règle relative à la prescription et que la nouvelle cotisation établie en tout ou en partie des mêmes éléments d'imposition ne se heurte pas à l'autorité de la chose jugée de la décision, eu égard à la motivation de celle-ci ⁴³.

Ainsi, la Cour de cassation dans un arrêt du 22 avril 1967⁴⁴ avait refusé l'application de l'article 74*bis* des anciennes lois coordonnées (actuellement article 355 C.I.R.92) car la cotisation nouvelle se fondait sur les mêmes dispositions que celles que le juge avait estimées inapplicables dans son premier jugement^{45,46}.

De la même manière, à la suite d'un jugement annulant une cotisation pour non-respect de l'article 346 du C.I.R.92⁴⁷, l'administration avait déposé une cotisation subsidiaire auprès du tribunal compétent.

⁴¹ K. KIRKPATRICK., « Le directeur ou le juge qui accueille le recours du contribuable doit-il annuler ou dégrever l'impôt enrôlé ? », *R.G.C.F.*, 2004/4, p.7. et C. LENOIR, « Les délais d'imposition et de recouvrement en matière d'impôts directs » in *Manuel de procédure fiscale*, 2^e édition, ouvrage collectif, Limal, Anthemis, 2015, sous la direction de F. STEVENART MEEÛS, p. 386

⁴² C. LENOIR, « Les délais d'imposition et de recouvrement en matière d'impôts directs » in *Manuel de procédure fiscale*, 2^e édition, ouvrage collectif, Limal, Anthemis, 2015, sous la direction de F. STEVENART MEEÛS, p. 386

⁴³ K. KIRKPATRICK., « Le directeur ou le juge qui accueille le recours du contribuable doit-il annuler ou dégrever l'impôt enrôlé ? », *R.G.C.F.*, 2004/4, p.7

⁴⁴ Cass., 22 avril 1967, *F.P.D.F.*, 1967, p.133

⁴⁵ Pour une explication plus complète de l'arrêt voir : K. KIRKPATRICK., « Le directeur ou le juge qui accueille le recours du contribuable doit-il annuler ou dégrever l'impôt enrôlé ? », *R.G.C.F.*, 2004/4, p.6

⁴⁶ Pour comprendre la situation, il y a lieu de se rappeler qu'à l'époque de la procédure en cause, l'administration, après annulation ou dégrèvement de la cotisation devant le juge, recommençait toute la procédure de taxation, ce qui avait pour conséquence qu'une nouvelle réclamation et, le cas échéant, une nouvelle requête étaient introduites pour contester cette cotisation de réenrôlement.

⁴⁷ Civ. Bruxelles, 22 mai 2015, R.G. n° 10/9691/A, inédit

À la suite de l'audience des plaidoiries, le tribunal avait rendu un nouveau jugement⁴⁸ ordonnant la réouverture des débats dès lors que la question du pouvoir d'imposition n'avait pas été envisagée sous « l'angle du split »⁴⁹.

Ce jugement indiquait « *qu'il peut se déduire de l'ensemble de ces documents qui ne présentent aucun caractère douteux ou soupçonneux, que le requérant a pu, au moyen de présomptions, établir une présence et une activité professionnelle sur le territoire français* », mais que « *de l'ensemble des pièces produites, il appert [...] qu'une partie de l'activité professionnelle a déjà été exercée en Belgique pour l'année en cause* ».

Par son jugement, le tribunal avait dès lors déjà établi que ni la France, ni la Belgique ne pouvaient détenir l'entière responsabilité du pouvoir d'imposition, puisqu'il reconnaissait que, compte tenu des pièces produites, il était certain que le contribuable avait exercé son activité professionnelle dans ces deux États.

L'administration n'était donc plus légitime à plaider que, puisque le contribuable ne savait pas démontrer quand et combien de jours il avait exercé son activité professionnelle sur le territoire français par manque de documents probants, elle détenait l'entière responsabilité du pouvoir d'imposition.

En effet, le jugement ordonnant la réouverture des débats ayant autorité de la chose jugée, les parties ne pouvaient que se rallier à l'application d'un split⁵⁰, sans quoi compte tenu de la jurisprudence de la Cour de cassation en la matière⁵¹, la cotisation subsidiaire n'aurait probablement pas été validée par le juge.

Relevons enfin que, conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation⁵², pour apprécier la portée de l'autorité de la chose jugée⁵³ attachée à la décision qui a dégrevé l'imposition d'origine, il ne faut pas seulement avoir égard au terme 'dégreèvement', qui est utilisé dans cette décision, mais aussi au motif qui est à la base de ce terme.

⁴⁸ Civ. Bruxelles, 17 novembre 2017, R.G. n° 10/9691/A, inédit

⁴⁹ Il s'agissait de définir qui de la Belgique ou de la France détenait le pouvoir d'imposition en application de l'article 11, point 1 de la Convention préventive de la double imposition entre la Belgique et la France.

⁵⁰ Les parties ont finalement soumis des conclusions d'accord en transigeant sur le pourcentage de jours de présence en France et en Belgique, le jugement y relatif n'est pas encore intervenu.

⁵¹ Dans le même sens que l'arrêt précité (Cass., 22 avril 1967, *F.P.D.F.*, 1967, p.133) : Cass., 14 février 1967, *Pas.*, I, 738 ; Cass., 12 février 2004, R.G. n°F.02.0002.N, www.taxwin.be

⁵² Cass., 15 septembre 2000, R.G. n°01/5035/A, www.taxwin.be ; Anvers, 13 septembre 2016, *Fiscologue*, n°1496, p.11

⁵³ Actuellement devrions-nous dire « décidée », compte tenu du fait que la décision du directeur régional – conseiller général – n'est plus un acte juridictionnel.

§4 Annulation d'une cotisation arbitraire

Si nous l'avons vu, selon certains auteurs, la distinction entre annulation et dégrèvement de l'impôt est *a priori* dénuée de toutes conséquences pratiques, il y a encore lieu de se demander si toutes les cotisations annulées peuvent être réenrôlées ?

Sous cette question se cache la problématique du caractère arbitraire que peut revêtir une imposition et la possibilité qu'a, ou non, l'administration d'établir une nouvelle cotisation pour purger le vice qui affecte la cotisation primitive⁵⁴.

La Cour de cassation⁵⁵ semble avoir remis les points sur les 'i' et considère, en termes clairs, que lorsque la cotisation primitive est annulée pour cause d'arbitraire, une nouvelle cotisation n'est possible que si le caractère arbitraire porte sur le mode d'établissement de la base imposable ; en revanche, une nouvelle cotisation n'est pas possible si le caractère arbitraire porte sur l'existence-même de la base imposable.

La distinction peut être illustrée par l'exemple suivant : supposons qu'un contribuable exploite une brasserie et que l'administration déduise de ce seul fait (et donc de manière arbitraire) qu'il doit exister un revenu résultant de la fourniture de repas chauds. Dans ce cas, le caractère arbitraire se rapporte manifestement à « l'existence de la base imposable » (de sorte qu'une cotisation subsidiaire n'est plus possible). Supposons maintenant que l'administration constate que des repas chauds sont effectivement fournis dans ladite brasserie, et qu'elle détermine ensuite la consommation de boissons lors de ces repas en appliquant un critère qui est sans aucun rapport avec le nombre réel et la véritable nature des consommations servies. Dans ce cas, le caractère arbitraire ne porte pas sur « l'existence de la base imposable », mais bien sur le « mode d'établissement » de la base imposable, dès lors une cotisation subsidiaire serait encore possible⁵⁶.

À notre estime, l'interdiction de l'établissement d'une nouvelle cotisation subsidiaire lorsque l'arbitraire porte sur l'existence-même de la base imposable s'explique plus aisément encore : si le juge a reconnu le caractère arbitraire, c'est parce que l'administration n'a pu expliquer comment elle était arrivée, même erronément, à déterminer la base imposable qu'elle entendait taxer, dès lors il n'y a plus aucun élément qui puisse fonder sa taxation, et donc aucune cotisation subsidiaire ne pourrait être

⁵⁴ Pour une étude complète de la question : voy. Ch. LENOIR et C. ROMMELAERE, « Le caractère arbitraire de l'imposition – Définitions et conséquences », *R.G.C.F.*, 2012/4, pp.239- 261

⁵⁵ Cass., 22 mai 2015, R.G. n° F.13.0169.N, www.taxwin.be, Cass., 26 mai 2016, R.G. n° F.14.0154.N, www.taxwin.be ; Gand, 20 octobre 2015, *R.G.C.F.*, 2016/3, p.240 ; Civ. Arlon, 13 juillet 2016, R.G. n°13/440/A, www.taxwin.be

⁵⁶ J. VAN DICK, « cotisation arbitraire : la cotisation subsidiaire est parfois possible », *Fiscologue*, n°1435, p.5

proposée⁵⁷.

Ce n'est donc pas que l'administration ne *peut* pas établir ou proposer une nouvelle cotisation, c'est qu'elle *n'est pas en mesure* de le faire.

De même, l'administration ne saurait établir une nouvelle cotisation à la suite d'une décision de dégrèvement, puisque plus aucun élément imposable ne doit encore être soumis à taxation.

§5 Annulation d'une cotisation pour non-respect de l'article 333 du C.I.R.92

Qu'en est-il enfin des cotisations annulées pour n'avoir pas respecté l'envoi d'une notification préalable d'indices de fraude telle que prescrite par l'article 333 du C.I.R.92 ?

La Cour d'appel d'Anvers⁵⁸ s'est prononcée sur la question en considérant que, comme la cotisation subsidiaire est toujours fondée sur les éléments obtenus pendant le délai d'investigation supplémentaire sans qu'une notification préalable valable ait été envoyée, cette cotisation subsidiaire ne peut pas non plus être établie valablement. La Cour d'appel de Liège n'exclut, quant à elle, pas d'office, la possibilité de faire application d'une nouvelle cotisation⁵⁹.

Encore une fois, cette application semble se justifier par le seul fait que l'administration, compte tenu du fait qu'elle ne peut plus utiliser les informations obtenues à suite de la demande de renseignements envoyée sans notification préalable, n'est plus en mesure de fonder sa taxation et, partant, de soumettre une nouvelle cotisation. Si l'administration dispose en revanche d'éléments suffisants pour établir sa taxation, elle sera alors en droit de l'établir, sur tout ou partie des éléments qu'elle entendait primitivement imposer⁶⁰.

§6 Conclusion

À la lecture de ce qui précède, on ne peut que constater la difficulté à définir la nuance entre « annulation » et « dégrèvement ».

À notre estime, bien qu'il existe une différence entre ces deux termes, l'un mettant à néant la cotisation, l'autre la faisant subsister, ils n'ont aucune incidence dans l'application de l'article 355 du C.I.R.92.

⁵⁷ En ce sens, Civ. Bruxelles, 31 août 2006, R.G. n° 2004-4328-A, www.taxwin.be

⁵⁸ Anvers, 10 mai 2015, R.G. n° 2013/AR/3453, www.taxwin.be

⁵⁹ Liège, 26 septembre 2012, *Fiscologue*, n°1316, p.12

⁶⁰ Voy. p.29 de la présente contribution

En effet, lorsque l'administration ou le juge dégrèvera la cotisation, c'est parce qu'ils auront dégagé les principes permettant de déterminer ce qui est dû dans le cadre d'une cotisation techniquement valable⁶¹.

Il n'y aura donc, en pratique, aucun élément sur lequel l'administration pourrait établir un nouvel impôt. L'article 355 ou 356 du C.I.R.92 ne s'appliquera pas ; non parce que les termes desdits articles ne le permettent pas, mais parce qu'aucun élément ne le justifiera.

Enfin, bien qu'aucune étude doctrinale citée ne soulève la question, il nous semble pourtant opportun de relever que, dans bon nombre de cas, l'administration et le juge pourront éviter d'annuler ou de dégrever une cotisation, alors même qu'une erreur a été commise dans l'application du droit fiscal matériel et dans une certaine mesure du droit fiscal formel, grâce au mécanisme de la substitution des motifs⁶².

L'administration pourra, par exemple, maintenir sa taxation en substituant, au cours de la procédure administrative et/ou au cours de la procédure judiciaire, la qualification (et donc le fondement juridique) du revenu qu'elle entend taxer⁶³, le délai sur base duquel elle fonde sa taxation⁶⁴ et le motif qui justifie la taxation^{65,66}.

À toutes fins utiles, rappelons que la Cour de cassation⁶⁷ a jugé que la substitution de base légale opérée par le juge n'entraîne pas rétroactivement un vice de motivation des avis rectificatifs.

En conclusion, nous pouvons estimer que l'administration sera en droit d'établir une nouvelle cotisation, qu'elle soit de réenrôlement ou subsidiaire, chaque fois qu'elle pourra légalement fonder sa taxation, peu importe que la cotisation primitive ait été dégrevée ou annulée et ce à quelque titre qu'il soit, en ce compris pour violation d'une règle autre qu'une règle de procédure, à l'exception d'une règle relative à la prescription⁶⁸.

⁶¹ G. STEFFENS, « Annulation, réimposition et cotisation subsidiaire : contributions à l'étude de ces notions controversées en droit fiscal », *J.D.F.*, 2008, p.322

⁶² Voy. Cass., 26 février 2010, R.G. n°F.08.0091.F, www.taxwin.be

⁶³ Cass., 4 juin 1998, *Bull.bel.*, 2000, p.2011. ; Bruxelles, 5 mai 1992, *F.J.F.*, 1992/112

⁶⁴ Bruxelles, 12 avril 2002, *T.F.R.*, 2003, p.564, note B. VANHOSTE

⁶⁵ Cass., 17 février 2005, *T.F.R.*, 2006, afl.294,52 note J.VANDEN BRANDEN

⁶⁶ Pour une étude plus complète de la question : A. DOOLAEGE, « Preuve additionnelle et substitution de motifs par l'administration et par le juge » *R.G.C.F.*, 2009/4, pp.276- 296

⁶⁷ Cass., 26 février 2010, R.G. n° F.08.0091.F, www.taxwin.be

⁶⁸ Cass., 5 mai 2017, *R.G.C.F.*, 2017/4, pp.341-342

Section II Comment faut-il appréhender le cas d'exception de la forclusion ?

L'article 355 du C.I.R.92, tout comme l'article 356 du C.I.R.92, précise que pour pouvoir établir une nouvelle cotisation, l'imposition annulée doit avoir été établie en violation d'une « règle légale autre qu'une règle relative à la prescription ».

Comme nous l'avons vu, il importe peu que la règle légale violée soit une règle de fond, une règle de procédure ou une règle de preuve, dès lors qu'elle n'est pas relative à la prescription⁶⁹.

À titre d'exemple, l'on peut citer le défaut d'envoi d'une notification d'imposition d'office ou d'un avis rectificatif, la violation du délai de réponse d'un mois à cette notification ou à cet avis, l'absence de motivation de cette notification ou de cet avis, la taxation comme profits au lieu de salaires ou de revenus mobiliers⁷⁰, l'envoi d'une notification ou d'un avis à une mauvaise adresse, etc.

L'article 355 du C.I.R.92 n'a donc pas pour objet de relever l'administration de la forclusion encourue par l'expiration du délai imparti pour établir la cotisation initiale⁷¹. Il ne fait que replacer l'administration dans la situation où elle se trouvait au moment où elle a commis une erreur dans l'établissement de la cotisation primitive⁷².

Ainsi, si une fois remise au moment où elle commet son erreur, l'administration peut établir son imposition sans plus enfreindre la règle légale pour laquelle la cotisation initiale a été annulée, ni enfreindre une règle relative à la prescription, alors elle sera en droit de faire application de l'article 355 du C.I.R.92.

Prenons les exemples suivants :

- L'administration envoie un avis de rectification⁷³ en date du 3 novembre 2018 concernant l'exercice d'imposition 2016 et procède à l'enrôlement y relatif en date du 20 novembre 2018 sans que le contribuable n'ait répondu à l'avis.

⁶⁹ Cass., 13 octobre 1947, *Pas.*, 1947, I, 418 ; Cass., 16 mai 1957, *Bull.des arrêts de la Cour de cass.*, 1957, p.1107 ; Cass., 23 octobre 1962, *Rev.fisc.*, 1963, p.37 ; Cass., 15 octobre 1963, *Rev.fisc.*, 1963, p.528 ; Cass., 19 octobre 1965, *Pas.*, 1966, I, p.230 ; Cass., 22 novembre 1966, *Pas.*, 1967, I, p.382 ; Cass., 16 septembre 2016, R.G. n° F.13.0154.F, www.taxwin.be; Liège, 5 février 1957, *Rev.fisc.*, 1957, p.471 ; Bruxelles, 11 juillet 1957, *Rev.fisc.*, 1958, p.183 ; Bruxelles 15 mars 1965, *Rev.fisc.*, 1966, p.381

⁷⁰ J.-P. MAGREMANNE, et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, 2010, n°10, p.8

⁷¹ R. FORESTINI, « Les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus : nouveau développements, *R.G.C.F.*, 2007/2, p.82

⁷² Cass., 9 octobre 2000, R.G. n° F990060F, www.taxwin.be et Com.I.R 1992, n°355/3

⁷³ Conforme à l'article 346 du C.I.R.92

Il y aura lieu d'annuler la cotisation en ce que l'administration n'a pas respecté le délai légal d'un mois⁷⁴, mais, compte tenu du fait que, si celle-ci avait attendu le délai légal elle aurait été dans les délais d'enrôlement⁷⁵, elle peut faire application de l'article 355 du C.I.R.92.

Ainsi, si l'administration avait encore le temps d'enrôler, ne fût-ce qu'un jour, après l'expiration du délai de réponse à l'avis de rectification, la violation de ce délai ne peut empêcher l'enrôlement d'une nouvelle cotisation⁷⁶. Il n'y pas plus de violation volontaire si l'administration disposait encore de deux jours pour enrôler, à savoir le samedi 30 décembre et le dimanche 31 décembre, car il n'existe aucune objection juridique ou matérielle à l'enrôlement d'un impôt un samedi ou un dimanche⁷⁷.

- Le cas est cependant différent si l'administration envoie un avis rectificatif le 3 décembre 2018 concernant l'exercice d'imposition 2016 et procède à l'enrôlement y relatif en date du 20 décembre 2018 sans que le contribuable n'ait répondu à l'avis.

Il y aura lieu d'annuler la cotisation car l'administration n'aura pas respecté les conditions d'application de l'article 346 du C.I.R.92, mais elle ne pourra pas réenrôler la cotisation car, le vice purgé, elle n'est plus dans les délais pour établir valablement sa taxation, sans enfreindre une règle relative à la prescription⁷⁸.

Notons toutefois que l'article 346, alinéa 3 du C.I.R.92 déroge à ce délai préfixé et autorise l'administration à procéder à un enrôlement plus rapide lorsque le contribuable a marqué son accord par écrit à la rectification de sa déclaration. En effet, puisque l'accord acquiert la même force probante que la déclaration originale, l'observation du délai d'un mois perd tout sa raison d'être⁷⁹.

En revanche, selon un arrêt de la Cour de cassation⁸⁰, allant à l'encontre des conclusions de l'avocat général, lorsque le contribuable marque son désaccord, même bien avant le délai préfix d'un mois, l'administration restera tenue d'attendre l'expiration du délai d'un mois avant de pouvoir établir l'impôt, au motif que « le fait que les droits de la défense du contribuable n'ont pas été violés n'y change rien ».

⁷⁴ Article 346, *alinéa* 2 du C.I.R.92

⁷⁵ En l'espèce, de l'article 354 du C.I.R.92

⁷⁶ Bruxelles, 19 janvier 1993, R.G. n° 9352070 ; Bruxelles, 21 juin 1996, R.G. n° 9652876 ; Anvers, 31 mars 1998, R.G. n° 9851567 ; Liège, 1^{er} décembre 1999, *F.J.F.*, n° 2000/114 ; Anvers, 2 octobre 2001, R.G. n° 1998/FR/99, www.taxwin.be

⁷⁷ Bruxelles, 6 avril 2005, *R.G.C.F.*, 2005/5, p.321 ; Anvers 23 décembre 2003, R.G. n° 1966/FR/252, www.taxwin.be

⁷⁸ En ce sens : Anvers, 15 janvier 1996, R.G. n° 9151047, www.taxwin.be

⁷⁹ Cass., 3 mai 1955, *Pas.*, 1995, I, p.959

⁸⁰ Cass., 12 septembre 2014, R.G. n° F.13.0105.N, www.taxwin.be ; Bruxelles, 26 juin 1990, *R.G.F.*, 1991, n°2, p.73

Cependant, l'administration sera en droit d'enrôler après le délai d'un mois, mais avant le délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avis de rectification, si le contribuable a répondu dans le délai qui lui était accordé⁸¹.

Il ressort de ce qui précède que, pour évaluer si l'administration est en droit, ou non, de procéder au réenrôlement de la cotisation enrôlée, il y aura lieu d'examiner attentivement tous les éléments intervenus dans la procédure.

- Ainsi, si l'administration n'envoie pas du tout d'avis rectificatif, il faudra avoir égard à la date de l'enrôlement pour vérifier si l'administration est en droit de faire application de l'article 355 du C.I.R.92.

Si l'enrôlement a lieu avant la fin du mois de novembre, alors l'administration pourra faire application dudit article. En effet, replacé au moment où elle a commis son erreur, elle peut encore démontrer qu'elle était en mesure d'établir légalement l'impôt dû.

En revanche, si elle enrôle la cotisation durant le mois de décembre, elle ne sera pas en mesure de prouver que l'erreur qu'elle a commise, c'est-à-dire le non envoi d'un avis de rectification, n'a pas été faite volontairement pour éviter la prescription.

La Cour de cassation⁸² a en outre considéré que le principe s'appliquait sans que le contribuable ait à démontrer le caractère volontaire de la violation de la disposition légale ou sans que l'administration puisse en démontrer le caractère involontaire.

- Qu'en est-il maintenant si l'administration fonde sa taxation, dans son avis rectificatif, sur pied de l'article 358, 4° du C.I.R.92, alors qu'il s'avère que le délai de douze mois était dépassé, mais qu'un autre délai de taxation est encore possible ?

En théorie, il y aura lieu pour l'administration d'annuler la taxation non pas pour avoir enfreint une règle relative à la prescription, mais pour non-respect de l'article 346 du C.I.R.92 en ce que l'avis serait mal motivé. En effet, l'agent taxateur aurait dû, plutôt que de motiver son délai de taxation par l'article 358, 4° du C.I.R.92, faire état de l'article 354 du C.I.R.92⁸³. L'administration pourra donc faire application de l'article 355 du C.I.R.92.

En pratique cependant, l'administration procédera à une substitution des motifs pour éviter toute annulation.

⁸¹ C.const., 28 juin 2012, *R.G.C.F.*, 2013/2, p.101

⁸² Cass., 12 janvier 1989, *F.J.F.*, N°89/120

⁸³ À supposer qu'il soit dans les conditions d'application dudit article.

- L'administration sera également fondée à faire application de la faculté de réenrôlement lorsque celle-ci procède à la taxation, à la suite d'une procédure tout à fait valable, des revenus concernant l'exercice d'imposition 2018, alors qu'il apparaît lors de la phase de réclamation que ces revenus se rattachaient en réalité à l'exercice d'imposition 2016, du moment que lors de l'enrôlement primitif, elle était toujours dans les délais de taxation de l'exercice d'imposition 2016⁸⁴.

De ce qui précède, l'on peut conclure que l'article 355 du C.I.R.92 n'est pas applicable lorsque l'administration viole intentionnellement⁸⁵ ou même involontairement⁸⁶ une règle légale, dans le but exclusif d'échapper à la prescription⁸⁷, mais sera fondée à faire application de l'article 355 du C.I.R.92 chaque fois que, remis au moment où elle a commis une erreur, elle aurait pu légalement établir sa taxation⁸⁸.

L'administration adhère également à cette approche⁸⁹.

Notons enfin, que sous peine de l'immixtion dans l'exercice des fonctions reconnues au pouvoir exécutif, le juge ne peut, à peine d'excès de pouvoir, substituer des motifs d'annulation ou de dégrèvement d'une cotisation à ceux retenus par le directeur régional agissant dans l'exercice de sa fonction exécutive⁹⁰.

Concrètement donc, si le conseiller général⁹¹ annule une cotisation pour non-respect de l'article 346 du C.I.R.92, alors que le contribuable entendait obtenir l'annulation de la cotisation pour non-respect d'une règle relative à la prescription, il sera tenu d'attendre la cotisation de réenrôlement et de contester celle-ci en application de l'article 371 du C.I.R.92 avant de s'en référer au juge⁹².

⁸⁴ Cass., 17 octobre 2013, R.G. n° F.12.0049.N, *F.J.F.*, 2014, 2014/8, p.904 ; Cass., 26 novembre 2015, R.G. n° F.14.0115.N, *www.taxwin.be* ; Cass. 5 mai 2017, R.G. n° F.15.0146.N, *www.taxwin.be* ; Anvers, 8 avril 2014, *Fiscologue*, n°1398, p.11 ; Anvers, 24 mai 2016, R.G. n° 2015/AR/138, *www.taxwin.be*

⁸⁵ Cass., 12 janvier 1989, *F.J.F.*, N°89/120 ; Civ. Namur, 11 octobre 2018, *R.G.C.F.*, 2018/6, p.535

⁸⁶ Bruxelles, 2 mai 1996, *Bull. Contr.*, n°787

⁸⁷ Cass., 12 janvier 1989, *F.J.F.*, N°89/120 ; Anvers, 26 janvier 1999, *A.J.T.*, 1998-1999, pp.930-934, avec note C. CHEVALIER ; Gand, 15 avril 1999, *Fiscologue*, n°710, p.15 ; Bruxelles, 23 avril 1999, *A.F.T.*, 199/4, pp.158-160, avec note I. DE TROYER ; Mons, 19 janvier 2007, *R.G.C.F.*, 2007, n°3, 194

⁸⁸ Cass., 9 janvier 2015, *Fiscologue*, n°1428, p.12

⁸⁹ Circ. n° Ci.RH.853/406.047, 14 janvier 1989, *www.taxwin.be*

⁹⁰ Cass., 31 janvier 2014, R.G. n° F.12.0030.F, *www.taxwin.be*

⁹¹ Avant directeur général

⁹² Civ. Bruxelles, 29 mars 2019, R.G. n° 17/951/A, non publié, jugement frappé d'appel

Section III À charge de qui l'administration peut-elle réenrôler ?

Une fois la cotisation annulée, et l'exception de forclusion écartée, il y a encore lieu de se demander à charge de qui l'administration peut établir une nouvelle cotisation.

L'article 355 du C.I.R.92, tout comme l'article 356 du C.I.R.92, dispose que la nouvelle cotisation doit être enrôlée à charge du *même redevable*.

Selon la Cour de cassation, l'article 355 du C.I.R.92 vise le même redevable sans qu'il y ait lieu de distinguer entre le redevable de l'impôt parce qu'il a bénéficié personnellement du revenu et celui qui, bien que non bénéficiaire du revenu, doit retenir l'impôt en vertu de la loi (sous forme de précompte la plupart du temps)⁹³.

L'article 357 du C.I.R.92 assimile toutefois au même redevable :

- les héritiers du redevable ;
- son conjoint ;
- selon le cas, la société qui a procédé à une fusion, scission, opération assimilée à une fusion ou autre dissolution sans partage total de l'avoir social, et la société absorbante ou bénéficiaire ou les sociétés bénéficiaires de l'opération⁹⁴ ;
- les membres de la famille, de la société, de l'association ou de la communauté dont le chef, le directeur, [les actionnaires ou les associés]⁹⁵ ont été primitivement imposé et réciproquement ;
- le liquidateur de la personne morale dont la liquidation a été clôturée, en cette qualité, ou, à défaut, les personnes considérées comme liquidateurs en vertu de la partie Ire, livre II, titre VIII du Code des sociétés et des associations, au cours de la période prévue par l'article 2:143, du même Code⁹⁶.

⁹³ Cass., 10 décembre 1959, *Bull.contr.* 1961, p.230 ; Bruxelles, 27 avril 1965, *Bull.contr.*, 1966, p.512 ; voy également Com.I.R 1992, n°357/8

⁹⁴ Ainsi remplacé par la loi du 17 mars 2019, article 72, 1°, qui est entré en vigueur le 1er mai 2019 en vertu de son article 119, § 1er, al. 1^{er}.

⁹⁵ Ainsi modifié par la loi du 17 mars 2019, article 72, 2°, qui est entré en vigueur le 1er mai 2019 en vertu de son article 119, § 1er, al. 1^{er}.

⁹⁶ Ainsi inséré par la loi du 2 mai 2019, article 19, qui ne contient aucune disposition spécifique relative à l'entrée en vigueur de cet article et a été publiée le 15 mai 2019.

§1 Les héritiers du redevable

Alors que l'administration⁹⁷ considère qu'il y a lieu de faire une acception large du vocable « héritier », en incluant non seulement les successibles *ab intestat*, mais aussi les donataires et légataires, la doctrine, à l'appui d'une analyse du Code civil, se montre bien plus restrictive quant à cette notion⁹⁸.

À notre estime, l'interprétation stricte des textes fiscaux ne permet pas d'assimiler « héritiers » et « légataires ». Ces qualités s'opèrent d'ailleurs distinctement l'une de l'autre. Ainsi, un héritier pourra refuser la succession qui lui est dévolue tout en acceptant le legs qui lui sera consenti (comme par exemple le bénéfice d'une assurance-vie).

Il n'en est pas moins certain que l'administration peut⁹⁹, lorsqu'elle a enrôlé une cotisation au nom d'un redevable personnellement alors qu'il était décédé et que cette erreur entraîne l'annulation de la cotisation, enrôler une nouvelle cotisation à charge de la succession du défunt¹⁰⁰.

Cette assimilation est applicable non seulement lorsque les éléments à taxer sont des revenus du redevable primitivement imposé et décédé en cours de taxation, mais aussi lorsque ces éléments constituent des revenus acquis à titre personnel en qualité d'héritier du défunt¹⁰¹.

La Cour de cassation valide également l'établissement d'une nouvelle cotisation dans le chef des héritiers d'une succession à laquelle ils ont renoncé, car ceux-ci sont héritiers du cotitulaire de la cotisation primitive annulée¹⁰².

En revanche, l'on ne peut étendre l'assimilation aux héritiers du conjoint survivant : les héritiers d'un redevable décédé ne sont pas les héritiers du conjoint survivant du redevable décédé. Il n'est dès lors pas permis d'établir une nouvelle cotisation à charge d'une succession lorsqu'elle fait suite à l'annulation d'une cotisation primitive enrôlée à charge du conjoint survivant à titre personnel¹⁰³.

⁹⁷ Com. IR 1992, n°357/1

⁹⁸ J.-P. MAGREMANNE, et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, 2010, n°10, p.10

⁹⁹ Et en réalité devra. Voy. p.60 de la présente contribution

¹⁰⁰ Cass., 16 mai 1956, *Rev.fisc.*, 1956, p.764 ; Cass., 2 juillet 1957, *Bull.*, 1957, p.1310

¹⁰¹ Cass., 3 mars 1970, *Pas.*, 1970, I, 573

¹⁰² Cass., 9 octobre 2000, R.G. n° F990060F, www.taxwin.be

¹⁰³ Liège, 11 mars 1958, *Rev. fisc.*, 1958, p.63 ; Bruxelles, 26 décembre 1958, *Rev.fisc.*, 1959, p.162 ; Gand, 21 juin 1988, R.G n° 8854517 et Com.I.R 1992, n°357/2

§2 Le conjoint du redevable

Pour l'application de l'art. 357 C.I.R.92, le conjoint et, conformément à l'article 2, § 1er, 2° du C.I.R.92, le cohabitant légal sont, aux termes de cette disposition, « assimilés au même redevable ».

Les notions de « conjoint » et de « cohabitant légal » doivent être comprises dans le sens des dispositions du Code civil¹⁰⁴.

Conformément à ces dispositions, on est conjoint jusqu'au moment où le mariage est légalement dissous.

En ce qui concerne la cohabitation légale, celle-ci prend fin : soit par le mariage de l'une des parties ; soit de commun accord par les cohabitants ; soit unilatéralement par l'un des cohabitants au moyen d'une déclaration écrite qui est remise contre récépissé à l'officier de l'état civil¹⁰⁵.

Le conjoint du redevable lui est assimilé¹⁰⁶, même après le décès du redevable. Ainsi, lorsqu'une cotisation a été annulée parce qu'enrôlée au nom d'une personne décédée, la circonstance que le redevable était décédé au moment de cet enrôlement ne fait pas obstacle à ce que son conjoint lui soit assimilé pour l'établissement, à charge dudit conjoint personnellement, d'une cotisation nouvelle¹⁰⁷.

L'administration pourra également procéder au réenrôlement, lorsque le directeur annule une cotisation établie à tort pour l'année du divorce sur la base des revenus cumulés des époux, non seulement dans le chef du redevable originaire mais également dans le chef de la personne qui, pour la période imposable en cause, lui était assimilable en tant que conjoint. Il en va ainsi même si l'ex-épouse a rempli correctement ses obligations et si, après avoir envoyé des formulaires distincts aux personnes concernées, l'administration n'a adressé à tort un avertissement-extrait de rôle qu'à l'ex-époux¹⁰⁸.

L'exemple précité est un cas où l'administration avait fait une mauvaise application de l'article 126 du C.I.R.92.

¹⁰⁴ Com.I.R 1992, n°357/4

¹⁰⁵ Article 1476, § 2, *alinéa* 1^{er} du Code civil

¹⁰⁶ Pour un exemple, voy. Anvers, 15 septembre 1994, R.G. n° 9451939

¹⁰⁷ Cass. 16 février 1960, *Pas.*, 1960, I, p.703 ; Cass, 14 novembre 1961, *Pas.*, 1962, I, p.321 ; Gand, 25 février 1972, *F.P.D.F.*, 1972, p.69

¹⁰⁸ Liège, 22 décembre 1995, *Fiscologue*, n°588, p.10

La mise en œuvre de cet article est probablement le cas le plus fréquent d'annulation avec réenrôlement à charge d'un redevable assimilé.

Ainsi, il est intéressant de comprendre comment l'administration va procéder :

Monsieur et Madame ont été imposés distinctement alors qu'en application de l'article 126 du C.I.R.92, une imposition commune devait leur être adressée. Monsieur introduit une réclamation à l'encontre de la cotisation qui a été établie à sa charge en y invoquant le fait que, en application de l'article 126 du C.I.R.92, l'administration devait établir une taxation commune. Madame en revanche n'introduit aucune réclamation.

L'administration, considérant qu'il y avait bien lieu à taxation commune, va, dans un premier temps, annuler la cotisation établie à charge de Monsieur. En application de l'article 355 du C.I.R.92, lu en combinaison avec l'article 357 du C.I.R.92, l'administration va ensuite établir une cotisation au nom des deux époux. Pour enfin, sur pied de l'article 376, §1^{er} du C.I.R.92, dégrever pour cause de double emploi la cotisation établie au seul nom de Madame.

Enfin, récemment la Cour de cassation a dit pour droit « *qu'il ne suit pas de ces dispositions (en parlant des articles 355 et 357 du C.I.R.92) qu'une cotisation subsidiaire ne serait susceptible d'être établie à la charge du redevable de la cotisation primitive, entre-temps annulée, et de son conjoint que si, pour être régulière, la cotisation primitive avait également dû être établie au nom des deux conjoints*¹⁰⁹ ».

Concrètement, cela signifie que si la cotisation établie au nom d'un contribuable séparé de fait a été annulée par exemple pour non-respect de l'article 346 du C.I.R.92, et que, de plus, les revenus y mentionnés étaient en définitive des revenus afférant à l'autre époux, séparé de fait, l'administration sera en droit d'établir cette nouvelle cotisation au nom de cet autre époux, alors même qu'il n'a jamais été question de devoir faire une imposition commune.

¹⁰⁹ Cass., 28 février 2019, R.G. n° F.17.0121.F, www.taxwin.be

§3 La société transformée

Est également un contribuable assimilé, la société qui a procédé à une fusion, scission, opération assimilée à une fusion ou autre dissolution sans partage total de l'avoir social, et la société absorbante ou bénéficiaire ou les sociétés bénéficiaires de l'opération.

Afin de palier le vide législatif qui demeurait concernant la possibilité d'assimiler une société absorbée au nom de la société absorbante, le législateur est récemment venu en aide à l'administration en ajoutant un nouveau type de redevable assimilé en son article 357 du C.I.R.92¹¹⁰.

En effet, jusqu'ici, il était considéré que, pour valablement pouvoir établir une nouvelle cotisation, il était nécessaire que la cotisation primitive ait été établie dans le chef d'une personne existante.

Ainsi, dès lors qu'en cas de fusion silencieuse, la société absorbée disparaît immédiatement de l'ordre juridique, sans dissolution, ni liquidation, la cotisation initiale enrôlée au nom de la société absorbée inexistante, ne permettait pas d'établir une cotisation subsidiaire au nom de la société absorbante¹¹¹.

Par la modification législative, c'est désormais possible.

§4 Les membres et sociétés liés au contribuable

Les membres de la famille, de la société, de l'association ou de la communauté dont le chef, le directeur, les actionnaires ou les associés ont été primitivement imposés et réciproquement sont également des redevables assimilés.

Originellement, cette disposition semblait viser des entités dénuées de la personnalité juridique qui ne peuvent elles-mêmes faire l'objet de l'enrôlement d'une cotisation, mais dont soit les membres, soit le chef ou le directeur, peuvent être imposés.

La Cour d'appel d'Anvers¹¹² a ainsi refusé de valider une cotisation subsidiaire au motif que l'article 357, 4° du C.I.R.92 ne permettait pas la réimposition dans le chef de dirigeants d'entreprise de la société lorsque c'est la société qui avait été imposée primitivement.

¹¹⁰ Ainsi remplacé par la loi du 17 mars 2019, article 72, 1°, qui est entré en vigueur le 1er mai 2019 en vertu de son article 119, § 1er, al. 1er

¹¹¹ Anvers, 3 novembre 2009, *F.J.F.*, 2011, p.260

¹¹² Bruxelles, 2 septembre 1999, *Fiscologue*, n°857, p.11 ; Anvers, 10 janvier 2012, R.G. n° 2009/AR/2765, www.taxwin.be ; Anvers, 29 décembre 2014, inédit ; Anvers, 28 septembre 2018, *Fiscologue*, n°1580, p.3

La Cour poursuit en décidant que le libellé de l'article 357, 4° du C.I.R.92 ne permet pas de substituer une personne physique à une société mais seulement les membres, le chef ou le directeur de la société. C'est en ce sens que la Cour d'appel de Bruxelles avait également statué¹¹³.

Là encore, une modification législative a permis d'écarter les incertitudes qui subsistaient quant à l'application de cette assimilation aux sociétés dotées de la personnalité juridique.

En effet, bien que le libellé de l'article 357, 4° du C.I.R.92 n'est pas beaucoup plus explicite, les travaux préparatoires indiquent clairement que l'article 357, 4° C.I.R.92 assimile désormais au « même redevable », pour les réimpositions permises par les articles 355 et 356 du C.I.R.92, une société et ses actionnaires ou associés et réciproquement : « *Ainsi, si l'administration a erronément établi l'impôt au nom des actionnaires ou associés alors qu'elle aurait dû le faire au nom de la société, elle sera en droit d'établir la cotisation de remplacement au nom de celle-ci et vice versa* »¹¹⁴.

Quelques applications :

- Lorsque l'administration a originellement imposé le père comme exploitant sans déduire le salaire des enfants qui travaillent dans l'exploitation familiale et que la cotisation est annulée dans son chef dans la mesure où est établi le paiement effectif du salaire, de nouvelles cotisations peuvent être enrôlées dans le chef des enfants sur base de leur salaire¹¹⁵.
- Le tribunal de première instance de Bruxelles a validé, sur pied de l'article 357, 4° du C.I.R.92, l'établissement d'une nouvelle cotisation dans le chef du père d'un contribuable. La cotisation initiale enrôlée à charge de la fille avait pour objet la taxation de commission d'assurances. Après annulation de cette cotisation pour vice de procédure, l'administration a réimposé le père, en application de l'article 355 du C.I.R.92, au motif qu'il existait des présomptions suffisamment probantes permettant d'établir qu'il avait été le seul bénéficiaire des commissions¹¹⁶.
- La Cour d'appel de Bruxelles¹¹⁷ va en revanche invalider l'établissement d'une nouvelle cotisation en ce qu'il y a lieu de donner aux termes « membres de la famille, de la société, de l'association ou de la communauté » un sens restrictif.

¹¹³ Bruxelles, 2 septembre 1999, R.G. n° non-communicé, www.taxwin.be

¹¹⁴ Projet de loi adoptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau code des sociétés et des associations, *Doc.parL.*, Ch.repr., sess ord. 2018-2019, n° 54 /3367, p.10

¹¹⁵ G.MAES, « Cotisations nouvelles et cotisations subsidiaires aux impôts directs », *Bull. contr.*, 1973, n°504, p.355.

¹¹⁶ Civ.Bruxelles, 4 octobre 2006, R.G. n° 2003-2389-A, www.taxwin.be

¹¹⁷ Bruxelles, 2 février 1993, *F.J.F.*, n°93/244 ; Bruxelles, 2 septembre 1999, *F.J.F.*, 2001, p.243

Ainsi, pour l'interprétation de cette locution, il ne saurait être perdu de vue que l'article 357, 4° du C.I.R.92 renvoie à l'article 355 du même code qui est lui-même une règle d'exception et donc d'interprétation stricte. A défaut de définition, les termes précités de l'articles 357, 4° du C.I.R.9, doivent, certes, s'entendre dans leur acception usuelle, mais également au regard des impératifs et des finalités de la loi fiscale.

Selon la Cour, il y a lieu de considérer comme « famille » l'ensemble des personnes liées entre elles par le mariage, la filiation ou l'adoption. Toutefois, ce simple lien ne saurait suffire pour assimiler deux membres d'une même famille en vue d'établir une nouvelle cotisation sur pied de l'article 355 du C.I.R.92. Dans la mesure où la loi fiscale vise à imposer les revenus, les membres d'une même famille ne sont assimilables qu'à la condition qu'il existe entre eux, outre le lien strictement familial, un lien patrimonial qui a permis au taxateur d'opérer une confusion entre la base imposable retenue dans le chef de chacun desdits membres de cette famille.

Cette condition se voit d'ailleurs confirmée par le texte *in fine* de l'article 357, 4° du C.I.R.92, qui précise qu'il faut être membre de la famille « dont le chef... a été primitivement imposé et réciproquement » ; en droit fiscal la notion de « chef de famille » est indicative d'une cellule familiale dont les membres mettent tout ou partie de leurs revenus en commun dans un but précis ou ont un patrimoine commun et à la tête de laquelle se trouve un chef¹¹⁸.

- C'est en ce sens que la Cour d'appel de Gand avait statué, considérant que la communauté vise une situation antérieure, étant l'exploitation en commun, et qu'il faut donc qu'il y ait une exploitation en commun et la présence d'un chef. Ainsi, la règle selon laquelle les membres d'une communauté doivent être considérés comme le même redevable que son chef est applicable dans le cas d'enfants continuant en indivision l'exploitation de leur père décédé¹¹⁹. Ce point de vue n'est en revanche pas partagé par la Cour d'appel de Bruxelles¹²⁰.

§5 Le liquidateur

Le liquidateur de la personne morale dont la liquidation a été clôturée, en cette qualité, ou, à défaut, les personnes considérées comme liquidateurs en vertu de la partie Ire, livre II, titre VIII du Code des sociétés et des associations, au cours de la période prévue par l'article 2:143, du même Code est un redevable assimilé.

¹¹⁸ R. FORESTINI, « Les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus : nouveaux développements » *R.G.C.F.*, 2007/2, p.83

¹¹⁹ Gand, 22 novembre 1955, *Rev.fisc.*, 1956, p.888 ; voy Liège, 26 février 1954, *Rev. fisc.*, 1955, p.39 ; Bruxelles, 30 avril 1954, *Rev.fisc.*, 1955, p.639

¹²⁰ Bruxelles, 31 mars 1954, *Rev.fisc.*, 1955, p.626

Tout comme pour le 3° de l'article 357 du C.I.R.92, le législateur va ajouter un autre type de redevable assimilé afin de contrer un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers qui a refusé l'établissement d'une cotisation subsidiaire au nom du liquidateur d'une société liquidée au motif que ladite société n'existait plus au moment de l'établissement de la cotisation primitive¹²¹.

Les travaux préparatoires y font expressément référence¹²², en ajoutant qu'en l'état actuel de la législation, le liquidateur « *qualitate qua* » ne peut être considéré comme le même contribuable au sens de articles 355 et 356 du C.I.R.92. Le législateur considère dès lors que l'article 357 du C.I.R.92 doit être modifié afin d'y ajouter ledit liquidateur à la liste des personnes assimilées au contribuable dans le cadre de l'enrôlement d'une cotisation subsidiaire ou de remplacement, établie suite à l'annulation d'une cotisation par une décision judiciaire ou administrative.

§6 Conclusions

Que faut-il retenir de la notion de « même redevable » et de « redevable assimilé » ?

La brève étude effectuée sur la question nous permet de constater que, mis à part les cas discutés quant au bienfondé de pouvoir réimposer une société plutôt que son dirigeant et inversement, il existe assez peu de contentieux récent relatif à la notion de redevable assimilé. Cette question, semble-il, sera d'ailleurs définitivement close à la suite de la modification législative du 1^{er} mai 2019¹²³.

En pratique, nous pouvons relever que l'article 357 du C.I.R.92 est principalement mis en application par l'administration dans deux cas : le premier étant précisément la problématique de la taxation du dirigeant ou de la société et le second, et dans une grande majorité des cas, l'application de l'article 357, 2° du C.I.R.92, soit l'assimilation du conjoint, et ce pour régler les enrôlements non conformes à l'article 126 du C.I.R.92.

¹²¹ Anvers, 27 juin 2017, R.G. n° 2015/AR/2498, www.taxwin.be

¹²² Proposition de loi portant des dispositions fiscales diverses 2019-I, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess ord. 2018-2019, n°54/3699, p.7

¹²³ Ainsi remplacé par la loi du 17 mars 2019, article 72, 1°, qui est entré en vigueur le 1^{er} mai 2019 en vertu de son article 119, § 1^{er}, al. 1^{er}

Section IV Sur base de quels éléments d'imposition l'administration peut-elle établir une nouvelle cotisation ?

L'article 355, tout comme l'article 356 du C.I.R.92, exige que la nouvelle cotisation soit établie sur tout ou partie des mêmes éléments d'imposition.

§1 Tous éléments matériels, positifs ou négatifs, qui concourent à la base imposable

Selon la Cour de cassation, les termes « *mêmes éléments d'imposition* » comprennent tous les éléments matériels, positifs ou négatifs, qui concourent à la formation de la base imposable¹²⁴.

Ainsi il a été jugé que :

- Le fait que, contrairement à l'imposition primitive, la cotisation subsidiaire prenne en considération des éléments négatifs en faveur du contribuable (pertes antérieurs et déduction pour investissement) ne permet pas d'établir que la cotisation s'est fondée sur base des mêmes éléments d'imposition¹²⁵ ;
- Le taxateur a repris les mêmes éléments d'imposition pour établir la nouvelle base imposable lorsqu'il a corrigé l'erreur d'inversion commise lors de l'établissement de la taxation annulée¹²⁶ ;
- Lorsque l'administration et le contribuable passent un accord pour établir la base imposable de la cotisation subsidiaire, l'imposition est établie en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que ceux sur lesquels reposait l'imposition annulée. Les mots « *mêmes éléments d'imposition* » se référant d'ailleurs, en particulier, aux revenus qui font l'objet de l'imposition, indépendamment de la méthode utilisée pour les déterminer¹²⁷.

Il a également été jugé, à tort selon nous, qu'il n'est pas permis de rectifier la prise en considération, erronée, de deux enfants à charge dans la nouvelle cotisation, des lors que cet élément avait été admis dans la cotisation primitive¹²⁸.

¹²⁴ Cass., 28 novembre 1961, *Pas.*, 1962, I, p.404 ; Cass., 22 janvier 1963, *Pas.*, 1963, I, p.587 ; Cass., 26 mai 2016, R.G. n° F.14.0154.N, www.taxwin.be ; Bruxelles, 9 septembre 2004, R.G. N°98-fr-429, www.taxwin.be ; Com.I.R 1992, n°355/27

¹²⁵ Anvers, 20 mars 2018, R.G. n° 2016/AR/1664, www.taxwin.be

¹²⁶ Bruxelles, 9 septembre 2014, R.G. n° 98-FR-429, www.taxwin.be

¹²⁷ Gand, 21 novembre 2017, R.G. n°2016/AR/1051, www.taxwin.be ; Bruxelles, 4 septembre 2018, R.G. n°2016/AF/253, www.taxwin.be

¹²⁸ Anvers, 20 mai 1997, R.G. n°9751578

En effet, la prise en compte d'un enfant à charge n'influence absolument pas la détermination de la base imposable, c'est-à-dire du revenu imposable, mais n'intervient qu'après l'établissement de ladite base imposable, soit en phase de calcul de l'impôt.

Tout comme l'ensemble des *réductions* d'impôt n'a d'influence qu'en phase de calcul de l'impôt, contrairement aux *déductions* qui influencent la détermination de la base imposable.

Partant du même constat, les Cours d'appel d'Anvers et de Gand¹²⁹ décident que l'administration a le droit d'augmenter les accroissements, au motif que l'accroissement d'impôt n'est pas compris dans la notion de « mêmes éléments d'imposition ». Cette notion ne viserait en effet que les éléments qui servent à déterminer la base imposable et non pas ce qui interviendrait en phase de calcul de l'impôt. Le tribunal de première instance de Louvain n'exclut pas non plus cette possibilité¹³⁰. Cette approche n'est cependant pas suivie par une partie de la doctrine¹³¹ et de la jurisprudence¹³².

Relevons dès lors que, si le juge annule uniquement la cotisation en ce qui concerne les accroissements, par exemple parce que l'avis rectificatif ne les motive pas (annulation partielle), l'administration ne devrait plus être en mesure d'établir une nouvelle cotisation puisqu'elle ne pourra pas se fonder sur *tout ou partie* des mêmes éléments d'imposition, l'accroissement n'étant, là non plus, pas un élément de la détermination de la base imposable¹³³. Un jugement du tribunal de première instance de Bruxelles va pourtant le permettre, mais il y a lieu de souligner qu'à aucun moment la question des « mêmes éléments d'imposition » n'a été débattue¹³⁴.

C'est pour ce même motif qu'il a été jugé que l'administration était en droit de ne pas prendre en compte, dans la cotisation de réenrôlement, le statut de conjoint aidant alors que cela avait été primitivement admis¹³⁵.

¹²⁹ Anvers, 17 juin 1997, *Courr.fisc.*, 1997, p.507 ; Anvers, 2 décembre 2003, R.G. n° 1996/FR/136, www.taxwin.be ; Gand, 20 décembre 2016, R.G. n°2015/RG/2815, www.taxwin.be

¹³⁰ Civ. Louvain, 7 novembre 2008, R.G. n° 07- 2117- A, www.taxwin.be

¹³¹ J.-P. MAGREMANNE, « La requête en validation d'une cotisation subsidiaire (article 356 du C.I.R.92) », *R.G.C.F.*, 2012/3, p.164

¹³² Civ. Louvain, 7 novembre 2009, *T.F.R.*, 2009, p.47

¹³³ J.-P. MAGREMANNE, et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, 2010, n°10, p.14

¹³⁴ Civ. Bruxelles, 23 juin 2016, R.G. n° 1127/34/A, inédit. Précisons également que le juge du tribunal de première instance va valider la cotisation subsidiaire après que le contribuable ait saisi la Cour d'appel et après que celle-ci ait statué sur l'irrecevabilité de la requête d'appel, ce qui, nous le verrons *infra*, ne devrait pas être possible.

¹³⁵ Bruxelles, 24 février 2016, R.G. n° 2011/AR/434, www.taxwin.be

De manière semblable, il a été jugé que le précompte professionnel n'est pas un élément d'imposition, de telle sorte que le montant déclaré erronément à ce titre ne devait pas être repris dans le calcul de la nouvelle cotisation¹³⁶.

Le jugement précité du tribunal de première instance de Bruxelles est également fort intéressant en ce que celui-ci a validé une cotisation de réenrôlement jugeant qu'elle avait, *in fine*, été établie sur base des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive.

Le cas était le suivant : la cotisation de réenrôlement comportait quatre différences de code par rapport à la cotisation primitive.

- Une première, volontaire, consistant à ne pas reprendre le précompte professionnel erronément déclaré ;
- Une seconde, tout aussi volontaire, diminuant le revenu du travail déclaré du « précompte professionnel » erronément déclaré comme tel¹³⁷ ;

Pour ces deux erreurs, il n'y a aucun doute, l'administration a établi sa cotisation sur base de « *tout ou partie des mêmes éléments d'imposition* ».

- Une troisième différence, involontaire celle-ci, était de ne pas avoir retranscrit un code dans la cotisation de réenrôlement (code qui n'existait plus au moment où celle-ci fût établie) ;
- Et enfin, une quatrième différence, toujours involontaire, celle d'avoir inscrit un montant de 277,28 euros au lieu de 2.771,28 euros dans un code représentant un élément négatif de la base imposable.

Pour ces deux erreurs, l'administration a procédé à un dégrèvement d'office arguant qu'il s'agissait d'erreurs matérielles, et que dès lors la cotisation contestée porte sur tout ou partie des mêmes éléments d'imposition.

Devant le tribunal, l'administration va soutenir la thèse selon laquelle la disposition de l'article 355 du C.I.R.92 n'interdit pas à l'administration de faire application de l'article 376, §1^{er} du C.I.R.92 pour qu'*in fine*, le contribuable soit effectivement imposé sur base de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive.

¹³⁶ Civ. Bruxelles, 23 janvier 2019, R.G. n°2016/611/A, inédit.

¹³⁷ Puisqu'il s'agissait en réalité de l'impôt étranger qui devait être imputé sur le revenu du travail pour que ne soit déclaré que le revenu « net frontière ».

Ajoutant que l'intention du législateur est de permettre à l'administration de recouvrer l'impôt *légitimement* dû et ce, quelles que soient les circonstances, le cas de forclusion excepté¹³⁸.

Le juge va suivre la position de l'administration et considérer qu'un dégrèvement d'office peut être opéré sur une cotisation établie sur pied de l'article 355 du C.I.R.92 et, qu' *in fine*, pour l'ensemble de la cotisation de réenrôlement, l'administration a bien établi l'impôt sur base de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition.

§2 Les mêmes revenus

Selon la Cour de cassation¹³⁹, les termes « *mêmes éléments d'imposition* » signifient, aussi, que la nouvelle cotisation doit frapper les mêmes revenus, quelle que soit la méthode employée pour fixer les revenus imposables de la cotisation primitive annulée ou de la nouvelle cotisation.

La Cour permet ainsi à l'administration d'invoquer d'autres éléments de preuve et, notamment, de nouveaux points de comparaison pour établir la nouvelle cotisation¹⁴⁰.

Il peut donc être fait usage d'éléments de preuve nouveaux pour démontrer le caractère imposable du montant qui avait fait l'objet de la taxation annulée. En effet, selon la plus haute Cour, on ne peut confondre l'existence d'un revenu imposable avec la preuve y afférente¹⁴¹.

C'est ainsi qu'elle a récemment jugé que les signes et indices d'une aisance supérieure ne servent que de preuve pour établir la base imposable, mais ils ne sont pas, en soi, des éléments qui constituent des éléments de la base imposable¹⁴².

¹³⁸ Projet de loi apportant des modifications : a) aux lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise ; b) aux lois et arrêtés relatifs aux taxes spéciales assimilées aux impôts directs, Rapport fait au nom de la commission des finances et du budget par M. TIELEMANS, *Doc.parl.*, Ch. repr., sess. Ord. 1946-1947, n°33/407, p.58 ; Com.I.R. 1992, n° 355/1

¹³⁹ Cass., 11 avril 1973, *J.P.D.F.*, 1973, p.71, avec note d'obs. de M.BALTUS ; Com.I.R. 1992.355/26

¹⁴⁰ Cass., 23 octobre 1962, *Pas.*, 1963, I, p.249

¹⁴¹ J.-P. MAGREMMANE et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.* ; n°10, décembre 2010, p.14

¹⁴² Cass., 26 mai 2016, R.G. n° F.14.0154.N, www.taxwin.be

Le tribunal de première instance de Liège estime quant à lui que l'administration peut fonder sa taxation sur base d'éléments qu'elle détenait au moment de la taxation primitive, ou encore sur ceux obtenus dans le cadre de l'instruction de la réclamation¹⁴³.

Le tribunal de première instance d'Anvers va plus loin en considérant que l'administration peut utiliser, au moment de l'établissement de la nouvelle cotisation, des preuves qui ne pouvaient pas encore être obtenues au moment de la taxation primitive annulée^{144,145}.

Cette dernière application nous paraît cependant aller au-delà de l'application voulue par le législateur puisque, ne le perdons pas de vue, l'annulation d'une cotisation replace l'administration au moment où elle se trouvait lorsqu'elle a commis une erreur dans l'établissement de la cotisation primitive.

En revanche, par le biais de la substitution des motifs¹⁴⁶, elle pourra justifier sa taxation par d'autres éléments que ceux connus au moment de l'établissement de la cotisation contestée.

S'agissant d'imposer *les mêmes revenus*, il n'est pas requis que les revenus imposables obtenus par le redevable soient du point de vue juridique définis de la même manière¹⁴⁷.

La Cour d'appel d'Anvers a ainsi jugé que, se fondant sur des éléments matériels que l'agent taxateur avait pris en considération, la base imposable n'a pas été augmentée lorsqu'un excès d'amortissement relatif à l'immeuble - amortissement non justifié sur l'immeuble - est requalifié en dépense non admise - coût non justifié -, alors qu'une dépense non admise est réduite autrement¹⁴⁸.

De la même manière, en ventilant dans la nouvelle cotisation un revenu cadastral, déjà repris dans la cotisation originaire, en vue d'en taxer une partie d'une façon différente, l'administration ne s'est pas fondée sur de nouveaux éléments d'imposition¹⁴⁹.

¹⁴³Civ.Anvers, 4 avril 2003, *T.F.R.*, 2003, 2003/15, p.252 ; Civ.Liège, 18 juin 2012, R.G. n° 04/5245/A, www.taxwin.be ;

¹⁴⁴ Civ. Anvers, 16 février 2005, R.G. n°02-6703-A, www.taxwin.be

¹⁴⁵ Cass., 11 avril 1973, *Pas.*, 1973, I, p.776

¹⁴⁶ Voy. p.17 de la présente contribution

¹⁴⁷ Cass., 9 décembre 1969, *Pas.*, 1970, I, p.322 ; Gand, 2 avril 1963, *J.P.D.F.*, 1963, p.389 ; Anvers, 22 septembre 2009, *F.J.F.*, n°2010/199

¹⁴⁸ Anvers, 21 mai 2013, R.G. n° 1993/FR/194, www.Taxwin.be

¹⁴⁹ Gand, 5 novembre 1998, *F.J.F.*, n°99/21 ; Anvers, 21 mai 2013, R.G. n° 1993/FR/194, www.taxwin.be

Les conditions d'application des articles 355 et 356 du C.I.R.92 seront dès lors bien respectées même si la requalification des revenus entraîne qu'un taux plus élevé soit pratiqué sur lesdits revenus dans la nouvelle cotisation¹⁵⁰.

Partant, pour la Cour de cassation¹⁵¹, comme plus récemment pour la Cour d'appel de Bruxelles¹⁵², il ne faut pas exclure que la nouvelle cotisation excède le montant de la cotisation primitive.

Contrairement à la Cour d'appel d'Anvers¹⁵³ qui estime que, même si une nouvelle cotisation peut être établie pour un autre exercice d'imposition que la cotisation primitive, sur une base autrement qualifiée, sur une base prouvée autrement et en appliquant un taux plus élevé, cela ne déroge pas à l'exigence qu'une base imposable plus élevée que celle de la cotisation primitive ne puisse être prise en considération lors de l'établissement de la cotisation subsidiaire.

À notre sens, exiger qu'une base imposable plus élevée ne puisse être prise en considération, est *contra legem*, cette condition n'étant nullement reprise dans le libellé des articles à l'étude.

Enfin, la Cour de cassation rappelle que la nouvelle cotisation ne doit pas forcément reprendre tous les éléments d'imposition qui ont été initialement enrôlés dans la cotisation subsidiaire mais qu'il suffit qu'une partie d'entre eux soient les mêmes¹⁵⁴.

La Cour d'appel d'Anvers attire cependant l'attention quant à ce que le simple fait que les cotisations subsidiaires aient été établies sur une base imposable plus faible que les cotisations primitives annulées n'implique pas nécessairement qu'il s'agisse des mêmes éléments de la base imposable ou d'une partie d'entre eux¹⁵⁵.

¹⁵⁰ Cass., 17 janvier 1967, *Pas.*, 1967, I, p. 597 ; Cass., 26 novembre 2015, R.G. n° F.14.0181.N, www.taxwin.be

¹⁵¹ Cass., 17 janvier 1967, *Pas.*, 1967, I, p.597 ; Cass., 29 septembre 1970, *Pas.*, 1971, I, p.79

¹⁵² Bruxelles, 24 février 2016, R.G. n°2011/AR/434, www.taxwin.be ; voy. également : Gand, 6 juin 1961, *Bull. contr.*, 1961, n°378, p.1372 ; Gand, 16 décembre 2014, *Fiscologue*, n°1437, p.13 ; Civ.Mons, 1^{er} avril 2010, R.G. n° 02/2501/A, www.taxwin.be

¹⁵³ Anvers, 17 avril 2018, R.G. n°2015/AR/2583, www.taxwin.be ; Civ.Liège, 18 juin 2012, R.G. n°04/5245/A, www.taxwin.be

¹⁵⁴ Cass. 2 septembre 2016, R.G. n° F.14.0221.N, www.taxwin.be

¹⁵⁵ Anvers, 8 avril 2014, R.G. n° 2011/AR/2485, www.taxwin.be

Mais, si l'administration peut démontrer que, bien que se fondant sur une base imposable moindre, elle a, pour la partie qu'elle entend à nouveau imposer, établi sa taxation sur les mêmes éléments d'imposition, alors elle pourra valablement établir une nouvelle cotisation¹⁵⁶.

§3 Conclusions

De ce qui précède, nous pouvons conclure que les termes « *tout ou partie des mêmes éléments d'imposition* », doivent s'entendre dans leur sens le plus strict, c'est-à-dire qu'il ne s'agit d'exiger de la part de l'administration que ce qu'elle ne reprenne dans sa nouvelle cotisation les éléments positifs et négatifs qui concourent à la détermination du revenu imposable, le surplus pouvant être susceptible de modification.

¹⁵⁶ Civ., Mons, 26 juin 2014, R.G. n° 09/2882/A, www.taxwin.be

Section V Délai d'enrôlement de la nouvelle cotisation ?

L'article 355 du C.I.R.92 prévoit que la cotisation de réenrôlement doit être établie dans les trois mois de la date à laquelle la décision du conseiller général ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice.

Comme à chaque fois qu'il s'agit de calculer un délai dans lequel une action peut être entamée, il y a lieu de se poser deux questions : quand est-ce que le délai débute et quand est-ce que celui-ci prend fin ?

§1 Début du délai

De longue date, la Cour de cassation¹⁵⁷ a décidé que l'article 355 du C.I.R.92 prévoit la date extrême avant laquelle la cotisation nouvelle doit être enrôlée sous peine de forclusion, mais n'interdit pas à l'administration d'enrôler cette cotisation dès l'annulation de la cotisation originaire et avant que le délai ait commencé à courir.

L'administration est dès lors susceptible d'enrôler la nouvelle cotisation avant que la décision annulant la cotisation primitive ne soit plus susceptible de recours en justice, c'est-à-dire avant l'expiration du délai de recours devant le tribunal de première instance^{158,159}.

Les termes « *dans les trois mois* », sont donc à comprendre comme *au plus tard* dans les trois mois¹⁶⁰.

§2 Fin du délai

Maintenant que nous connaissons le moment à partir duquel l'administration peut établir la cotisation de réenrôlement, reste à savoir jusqu'à quand elle est en droit d'établir cette nouvelle cotisation.

¹⁵⁷ Cass., 17 avril 1956, *Rev.fisc.*, 1957, p.79 ; Cass., 3 septembre 1963, *Pas.*, 1964, I, p.3 ; Cass., 24 janvier 1967, *Pas.*, 1967, I, p.629 ; Cass., 3 mars 1970, *Pas.*, 1970, I., p.573 ; Bruxelles, 17 avril 1956, *Rev.fisc.*, 1957, p.79 ; Bruxelles, 12 mars 1962, *Rev.fisc.*, 1962, p.463

¹⁵⁸ Bruxelles, 6 mai 1999, R.G. n°1994/Fr/248, www.taxwin.be ; Bruxelles, 10 décembre 2003, R.G. n°94-fr-231, www.taxwin.be ; Mons, 2 octobre 2015, R.G. n°2013/RG/233, www.taxwin.be

¹⁵⁹ Notons toutefois que la Cour de cassation, dans un arrêt du 15 septembre 2016, R.G. n°F14.0125.F, estime que dans le cadre de l'article 355 du C.I.R.92 ancien, l'administration ne pourra établir la nouvelle cotisation qu'à partir de la date à laquelle la décision judiciaire d'annulation n'est plus susceptible d'appel puisque, en vertu de l'article 377 du C.I.R.92, l'appel a un effet suspensif et que dès lors la cotisation primitive annulée par une instance juridictionnelle continue à subsister.

¹⁶⁰ Voy. une application similaire concernant le délai applicable par l'article 358, §2, 3° : Cass., 23 février 2018, R.G. n° F.17.0078.F, www.taxwin.be

L'article 355 du C.I.R.92 nous donne la manière dont doit être calculé ce délai : dans les trois mois de la date à laquelle la décision du conseiller général ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice.

Concrètement, le délai d'introduction d'un recours auprès du tribunal de première instance étant de trois mois à compter de la notification de la décision du directeur¹⁶¹, l'administration disposera d'au moins un délai de six mois à compter de la notification de la décision directoriale pour procéder à une réimposition.

Durant un temps, les contribuables ont tenté de faire valoir que, compte tenu du fait qu'il n'existe aucun intérêt à la cause à contester une décision d'annulation puisque, par hypothèse, l'application de l'article 355 du C.I.R.92 implique que la réclamation du contribuable a été accueillie et que la cotisation primitive a été annulée, l'on devrait envisager que le délai de réenrôlement de trois mois prendrait cours à la date de la notification de la décision directoriale et non pas à l'expiration du délai de recours judiciaire de trois mois, recours qui par hypothèse ne sera jamais exercé.

Cette vision a trouvé écho auprès de certaines juridictions^{162,163}. Celles-ci ont considéré que l'intérêt requis, au sens des articles 17 et 18 du Code judiciaire, ne trouvait plus à s'appliquer pour aucune des parties et que dès lors le délai de réimposition devait prendre cours dès la notification de la décision.

Cassant les arrêts précités, la plus haute Cour a rappelé que le délai accordé à l'administration pour réimposer le contribuable prend cours à compter de l'expiration du délai de trois mois et qu'à cet égard, il n'y a pas lieu d'examiner si le contribuable possède un intérêt à agir contre l'annulation de l'imposition originale¹⁶⁴.

En effet, l'article 355 du C.I.R.92 ne prévoit aucune distinction quant à la prise de cours du délai de réimposition en fonction de l'intérêt du contribuable à former un recours après qu'une décision directoriale ait annulé une cotisation primitive¹⁶⁵.

¹⁶¹ Article 1385 *undecies* du code judiciaire

¹⁶² Mons, 29 mars 2002, *F.J.F.*, n°2002/48 ; Anvers, 21 décembre 2004, *T.F.R.*, 2005, n°286, 2005/74, p.712, avec note de L.VANHEESWIJCK ; Civ. Namur, 4 mars 2009, R.G. n° 1609/07, www.taxwin.be

¹⁶³ Position revue plus tard par Civ.Namur, 17 juin 2015, R.G. n°1624/03/A, www.taxwin.be

¹⁶⁴ Cass., 30 juin 2003, R.G., n°F.02.0048.F, www.taxwin.be ; Cass., 22 juin 2007, F.05.0029.N, www.taxwin.be ; Mons, 19 octobre 2016, www.taxwin.be ; voy. également Question n°575 de M. Van der MAELEN du 17 septembre 2012 (NI.), *Q.R.*, ch.repr., sess. Ord. 2011-2012, n°53-086, pp.41-43.

¹⁶⁵ Mons, 17 mai 2002, *F.J.F.*, n°2002/261 ; Civ.Bruxelles, 12 octobre 2005, R.G. n° 2003/1438/A, www.taxwin.be

Notons que la question de savoir si le contribuable peut encore trouver un intérêt à agir après que la cotisation qu'il contestait ait été enrôlée ne recueille pas l'unanimité^{166,167}.

À notre sens, il y a lieu de considérer que le code judiciaire impose non seulement que le demandeur ait un intérêt à agir mais également qu'il ait un droit d'action. Or, puisque la Cour de cassation¹⁶⁸ a dit pour droit que le contribuable ne contestait pas la décision du directeur mais la cotisation qui demeure en tout ou en partie, celle-ci étant annulée, il n'est plus en mesure de fonder son action, puisque celle-ci n'a plus d'objet¹⁶⁹.

§3 Conclusion – délai *minimum* de six mois

De ce qui précède, et comme le font les auteurs lus sur la question¹⁷⁰, l'on *pourrait* conclure que l'administration dispose de six mois à dater de la notification de sa décision directoriale pour procéder au réenrôlement de la cotisation primitive annulée.

Ce raccourci procédural nous semble pourtant dangereux puisqu'il n'envisage pas l'hypothèse d'un contribuable qui aurait contesté la décision d'annulation, dans le délai de trois mois prévu à l'article 1385 *undecies* du Code judiciaire mais avant que l'administration ait procédé au réenrôlement.

Dans cette hypothèse, si l'administration peut procéder à l'enrôlement de la nouvelle cotisation sans délai, elle peut aussi, pour une bonne administration de la justice et par souci d'économie de procédure, attendre qu'il soit statué définitivement sur le litige en cours.

Ainsi, si un jugement venait débouter le contribuable de son action, le délai pour établir la nouvelle cotisation ne commencerait à courir que lorsque celui-ci serait coulé en force de chose jugée. Et, en cas d'appel ou de pourvoi en cassation, lorsque l'arrêt statuant sur le litige est également définitivement clos. En effet, ces procédures sont aussi à considérer comme un « *recours en justice* », et donc ne permettent de faire commencer le délai de réenrôlement qu'à l'issue de celles-ci.

¹⁶⁶ À ce sujet : J.-P. MAGREMANE et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, n°10, décembre 2010, p.25

¹⁶⁷ Civ. Hasselt, 29 septembre 2004, R.G.n° 02.732.A, www.taxwin.be

¹⁶⁸ Cass., 31 janvier 2014, R.G. n° F.12.0030.F, www.taxwin.be

¹⁶⁹ Civ. Hasselt, 29 septembre 2004, R.G. n°02.732.A, www.taxwin.be ; Civ. Bruxelles, 29 mars 2019, R.G. n° 17/951/A ; actuellement en procédure d'appel, non-publié.

¹⁷⁰ E.a. J.-P. MAGREMANE et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, n°10, décembre 2010, p.25 ; R. FORESTINI, « Les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus : nouveau développements », *R.G.C.F.*, 2007/2, p.91

En pratique donc, l'administration peut avoir un délai allant bien au-delà du délai de six mois à dater de la notification de la décision directoriale, même s'il est certain que ce cas ne se présentera qu'exceptionnellement¹⁷¹.

Le délai prévu à l'article 355 du C.I.R.92 est un délai d'ordre. Il n'est susceptible ni de suspension, ni d'interruption. Il ne peut guère non plus être prolongé¹⁷².

Enfin, relevons que pour vérifier si la cotisation a été enrôlée dans le délai prescrit par l'article 355 du C.I.R.92, il y a lieu d'avoir égard à la date exécutoire du rôle et non à la date à laquelle le contribuable reçoit son avertissement-extrait de rôle¹⁷³.

¹⁷¹ Civ. Bruxelles, 29 mars 2019, R.G. n° 17/951/A, inédit, jugement frappé d'appel

¹⁷² J.-P. MAGREMANE et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, n°10, décembre 2010, p.25

¹⁷³ Bruxelles, 20 mai 1999, R.G. n° 1989/FR/110, www.taxwin.be

Chapitre 2 Conditions d'application de l'article 356 du C.I.R.92, analyse théorique et cas d'application

Après avoir procédé à l'analyse des conditions d'application de l'article 355 du C.I.R.92, nous nous attacherons à procéder à l'analyse des conditions d'application de l'article 356 du C.I.R.92 qui diffèrent de celles déjà étudiées.

Ainsi, concernant les notions « *d'annulation* », « *d'une autre cause que la prescription* », « *de même redevable* » et de « *mêmes éléments d'imposition* », nous renvoyons *mutatis mutandis* à ce qui a été développé *supra*.

Nous nous attacherons dès lors à étudier la question (I) de la condition de l'existence d'une décision administrative préalable à la saisine du juge et (II) au délai durant lequel l'administration doit procéder à l'établissement de la cotisation subsidiaire.

Section I Exigence d'une décision administrative préalable

L'article 356 du C.I.R.92 est applicable « lorsqu'une décision du conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou du fonctionnaire délégué par lui fait l'objet d'un recours en justice ».

§1 Position de la jurisprudence et de la doctrine

Le libellé de l'article 356 du C.I.R.92 semble donc exiger que l'administration ne soit fondée à soumettre une cotisation subsidiaire que si celle-ci a rendu, préalablement à la saisine du juge, une décision directoriale sur la réclamation.

C'est ainsi que le ministre des finances a confirmé, à plusieurs reprises que, faute d'une décision du directeur, l'administration ne pourra soumettre aucune imposition subsidiaire à l'appréciation du juge¹⁷⁴ et ce, alors même que c'est à la demande du contribuable que la réclamation aurait été mise en 'suspens'¹⁷⁵.

¹⁷⁴ Question n° 4474 de M. Jacques Chabot du 21 avril 2001 (Fr.), Q.R., Compte rendu analytique, Commission de la Chambre des Finances et du Budget, n°50-452, p.5

¹⁷⁵ Question n° 204 de M. CLAEYS du 28 décembre 2009 (Fr.), Q.R., Ch. Repr., sess. ord. 2009-2010, n°52-94, p.59

Même si elle est parfois critiquée, cette exigence est partagée par la doctrine¹⁷⁶ et la jurisprudence¹⁷⁷.

Dans un arrêt du 8 mars 2005¹⁷⁸, la Cour constitutionnelle a eu à statuer sur la différence de traitement qui pouvait exister entre un contribuable qui fondait son action sur pied de l'article 1385*decies* du code judiciaire, c'est-à-dire un contribuable qui agirait *après* qu'une décision directoriale soit intervenue, et celui qui fonderait son action sur pied de l'article 1385*undecies* du code judiciaire, c'est-à-dire un contribuable qui agirait *avant* qu'une décision directoriale ne soit rendue.

La Cour a répondu que :

*« La disparité de traitement entre ces deux catégories de contribuables peut paraître injustifiée. Mais il ne pourrait en être déduit que l'article 356, qui est justifié par les raisons exprimées ci-avant, serait discriminatoire. C'est au législateur qu'il appartient de décider si la mesure prévue lorsqu'un contribuable introduit un recours fondé sur l'article 1385*decies* du Code judiciaire doit être étendue à celui qui introduit le recours fondé sur l'article 1385*undecies*.*

L'article 356 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution ».

À notre sens, et nous le développerons plus amplement *infra*, il ne faut pas aller au-delà de ce que l'arrêt de la Cour constitutionnelle a dit pour droit : ainsi, elle indique uniquement qu'il appartient au législateur de ne pas faire de différence de traitement entre ces deux types de contribuable, mais qu'en tout état de cause la possibilité de réenrôlement de l'article 356 du C.I.R.92 est justifiée par un intérêt légitime.

Aucune haute Cour n'a donc, pour l'instant, confirmé la nécessité d'une décision directoriale préalable à la possibilité de soumettre au juge une cotisation subsidiaire.

¹⁷⁶ R. FORESTINI, « Les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus : nouveaux développements », *R.G.C.F.*, 2007/2, p.97 ; J.-P. MAGREMANNE, « La requête en validation d'une cotisation subsidiaire (article 356 du C.I.R.92) », *R.G.C.F.*, 2012/3, p.151 ; C. LENOIR, « Les délais d'imposition et de recouvrement en matière d'impôts directs » in *Manuel de procédure fiscale*, 2^e édition, ouvrage collectif, Limal, Anthémis, 2015, sous la direction de F. STEVENART MEEÛS, p. 390

¹⁷⁷ Bruxelles, 11 janvier 2008, *T.F.R.*, n°349, 2008/69, p.920 ; Civ. liège, 23 octobre 2003, *Fiscologue*, n°958, p.11 ; Civ. Mons, 7 octobre 2004, 27 octobre 2004 et 9 novembre 2004 cités par *Fiscologue*, n°967, p.8 ; Civ. Bruges, 1^{er} juin 2004, R.G. n° 02-0668-A, www.taxwin.be ; Civ. Mons, 28 octobre 2008, R.G. n°07/1291/A, www.taxwin.be

¹⁷⁸ Cour const., 8 mars 2005, n°53/2005, www.taxwin.be

§2 Une décision annulée n'empêche pas le réenrôlement

Quoi qu'il en soit, puisque c'est en ce sens que la doctrine et la jurisprudence plaident, la nouvelle stratégie de certains contribuables est de tenter de faire annuler la décision directoriale lorsque l'imposition litigieuse est entachée d'une erreur qui devrait entraîner l'annulation de la cotisation ; puisque sans décision directoriale, il ne serait pas possible pour l'administration d'établir une cotisation subsidiaire.

Ainsi, le tribunal de première instance de Bruxelles¹⁷⁹ avait annulé la décision du directeur car celui-ci n'avait pas préalablement entendu le contribuable conformément à l'article 375 du C.I.R.92, alors que la Cour d'appel de Mons¹⁸⁰ a pour sa part annulé la décision du directeur car celle-ci avait été rendue par un directeur qui n'avait pas la compétence territoriale pour statuer sur ladite cotisation.

Dans les deux cas, ces annulations n'ont eu aucune conséquence puisqu'il n'existait pas de fondement à annuler la taxation établie.

Peu de temps plus tard, la Cour d'appel de Mons¹⁸¹ va également annuler la décision du conseiller général au motif que celui-ci n'a pas, préalablement à sa décision, entendu le contribuable alors que ce dernier en avait fait la demande.

Le juge va en conclure qu'il y a dès lors lieu de considérer que la décision n'a jamais existé, l'annulation ayant un effet « *ex tunc* », et que partant l'administration n'est pas fondée à faire valider une cotisation subsidiaire auprès du juge.

L'administration va se pourvoir en cassation¹⁸² et obtenir de celle-ci qu'elle sonne le glas de cette nouvelle stratégie puisque la Cour va dire pour droit qu'il ne ressort pas de la disposition de l'article 356 du C.I.R.92 que la décision du directeur doit être *régulière* ; les Cours d'appel d'Anvers¹⁸³ et de Liège¹⁸⁴ avaient déjà tenu le même raisonnement précédemment.

¹⁷⁹ Civ. Bruxelles, 14 février 2017, R.G.C.F., 2017/4, pp.355-357

¹⁸⁰ Mons, 24 novembre 2017, R.G.C.F., 2018/1, pp.73-78

¹⁸¹ Mons, 20 décembre 2017, R.G.C.F., 2018/1, pp.82-85

¹⁸² Cass., 28 février 2019, R.G. n° F.18.0095.F/1 et F.17.0057.F consultable sur Juridat ;

¹⁸³ Anvers, 24 février 2015, *Fiscologue*, n°1421, p.6

¹⁸⁴ Liège, 18 octobre 2016, R.G. n°2015/RG/775, non publié

Elle juge ainsi que :

« Partant, lorsque, comme en l'espèce, une décision est adoptée sur la réclamation par le directeur des contributions ou le fonctionnaire délégué par lui, si le réclamant introduit, à la suite de cette décision, une action devant le juge et que le juge annule la cotisation dont il est saisi pour une cause autre que la prescription, l'État est en droit, conformément aux termes clairs de l'article 356 du code des impôts sur les revenus 1992, de soumettre à ce juge une cotisation subsidiaire, quand bien même la décision directoriale viendrait à être annulée, par la suite, en raison d'une irrégularité qui l'affecterait (en l'espèce, méconnaissance du droit d'être entendu et de prendre connaissance du dossier administratif). »

Vu ce qui précède, il semble donc nécessaire, mais suffisant, qu'une décision directoriale soit rendue, peu importe que celle-ci soit elle-même entachée d'une irrégularité.

Se posera certainement à l'avenir la question de savoir si la solution demeurera si le directeur commet *volontairement* cette erreur afin d'éviter que le délai d'attente de six, neuf (en cas d'imposition d'office), dix (en cas de demande de conciliation fiscale) ou treize mois (en cas d'imposition d'office et de demande de conciliation fiscale) prévu à l'article 1385undecies du code judiciaire arrive à échéance.

§3 Nécessité d'une décision administrative préalable, vraiment ?

Comme nous l'évoquions ci-avant, et bien que cette position soit en marge de la doctrine et de la jurisprudence actuelles, nous ne pensons pas que l'application de l'article 356 du C.I.R.92 requiert une décision préalable du conseiller général.

L'article 356 du C.I.R.92, et bien avant cela, l'article 74bis des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus, a de tout temps commencé en ces termes :

« Lorsqu'une décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui fait l'objet d'un recours en justice, (..) »

Depuis pourtant, la procédure a drastiquement changé.

À l'époque, le recours auprès de l'administration était considéré comme un premier degré de juridiction et sa décision avait une portée juridictionnelle. Le contribuable ne pouvait donc pas interjeter appel de la décision directoriale avant que l'administration n'ait rendu celle-ci, peu importe le temps écoulé.

L'article 74bis des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus trouvait donc, le cas échéant, tout le temps à s'appliquer.

La portée juridictionnelle de la décision directoriale avait aussi pour conséquence que lorsque le contribuable entendait interjeter appel, c'est contre la *décision* qu'il le faisait.

Tout comme aujourd'hui, lorsque le contribuable interjette appel d'une décision du tribunal de première instance, c'est contre le jugement qu'il le fait.

Avec la réforme de 1999, la procédure de contestation de l'impôt a fondamentalement été modifiée.

Ainsi, l'administration n'est plus un premier degré de juridiction mais simplement une voie de recours administrative qui, bien que la saisine soit un préalable à l'action en justice, n'exige plus du contribuable qu'il attente la décision directoriale y relative puisque, à défaut de décision dans un certain laps de temps¹⁸⁵, le réclamant pourra introduire son action devant le tribunal de première instance.

Par ailleurs, il y a lieu de mettre en exergue que : *« depuis l'entrée en vigueur des lois des 15 et 23 mars 1999, ce n'est plus la décision du directeur [des contributions] qui fait l'objet de l'action devant le tribunal de première instance mais bien la créance de l'État (l'imposition) et que, bien qu'un lien soit prévu entre le recours administratif et judiciaire - l'intentement du premier conditionnant celui du second -, il n'en demeure pas moins que l'action en justice aura dorénavant pour objet la légalité de l'imposition »*¹⁸⁶.

L'arrêt de la Cour de cassation du 31 janvier 2014 qui explicite, on ne peut plus clairement, que depuis la réforme de 1999, le contribuable ne conteste plus la décision du directeur des contributions mais la cotisation elle-même si elle subsiste en tout ou en partie, entraîne une inapplicabilité absolue de l'article 356 du C.I.R.92.

En effet, si l'on s'en tient à une lecture littérale du texte comme la doctrine semble vouloir le faire, l'article 356 du C.I.R.92 ne trouverait plus jamais à s'appliquer puisque ce n'est plus jamais la *« décision du directeur (...) qui fait l'objet d'un recours en justice »*, mais uniquement la cotisation.

À notre estime donc, soit il faut rendre l'article 356 du C.I.R.92 inopérant en y infligeant une lecture extrêmement stricte, soit il faut lui donner le sens que le législateur a voulu au moment de sa rédaction.

¹⁸⁵ Six, neuf (en cas d'imposition d'office), dix (en cas de demande de conciliation fiscale) ou treize mois (en cas d'imposition d'office et une demande de conciliation fiscale) après la date de réception de la réclamation en application de l'article 1385undecies du code judiciaire.

¹⁸⁶ Cass., 31 janvier 2014, R.G. n° F.12.0030.F, www.taxwin.be

En droit fiscal un texte clair ne s'interprète pas, force est de constater que celui de l'article 356 du C.I.R.92 ne l'est cependant pas. Dès lors, il y a lieu de se référer à la méthodologie de l'interprétation des textes fiscaux. Ainsi, A. TIBERGHIEU nous apprend que si le texte ne permet pas une interprétation univoque par l'interprétation textuelle et contextuelle, il faut s'en résoudre à rechercher l'intention du législateur¹⁸⁷.

Les travaux préparatoires relatifs à l'article 74bis des lois coordonnées relative à l'impôt sur le revenu (actuellement l'article 356 du C.I.R.92) nous apprennent que « *le législateur estimait qu'il eut été injuste vis-à-vis de la collectivité que l'État fût privé des cotisations qui lui sont légitimement dues par suite de l'interprétation erronée, quoique compréhensible, du fonctionnaire taxateur et qu'il était inadmissible qu'à la faveur d'une erreur d'appréciation, un contribuable puisse éluder l'impôt qu'il doit légitimement* »¹⁸⁸.

Il ressort de cette motivation que la seule volonté du législateur était de pouvoir recouvrer l'impôt *légitimement dû*.

Lors de la réforme de 1999, aucun débat ni commentaire n'aura lieu sur l'article que nous analysons¹⁸⁹.

Lors d'une modification législative de l'article 356 du C.I.R.92 portant essentiellement sur le délai et la manière de soumettre la cotisation subsidiaire, le législateur va rappeler le fondement des articles 355 et 356 du C.I.R.92 en ces termes :

« Avec l'introduction de la cotisation 'nouvelle' et la cotisation 'subsidiaire' (respectivement les articles 355 et 356 CIR92 actuels), le législateur a eu pour objectif d'« éviter que l'État ne soit privé d'impôts légitimement dus, mais dont le titre d'établissement a été, à la suite de réclamations et recours, en tout ou partie annulé par des décisions qui ne sont intervenues définitivement qu'après l'expiration du délai légal fixé pour l'établissement des impôts »(doc. Parl. Chambre, 1946-1947, n°59, 17 décembre 1946, P.24). C'est pourquoi l'État est autorisé « à imposer valablement le contribuable à raison du montant des impôts que celui-ci doit légitimement et ce, quelles que soient les circonstances, le cas de forclusions excepté. La diversité des travaux dont sont chargés les fonctionnaires fiscaux, la complexité des lois d'impôts et des formalités d'imposition font que des cotisations sont parfois annulées. (...) cependant, l'intéressé doit un impôt à l'État.

¹⁸⁷ A. TIBERGHIEU « Petit cours d'interprétation », *R.G.F.*, 1993/8-9, p.212

¹⁸⁸ Projet de loi apportant des modifications : a) aux lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise ; b) aux lois et arrêtés relatifs aux taxes spéciales assimilées aux impôts directs, Rapport fait au nom de la commission des finances et du budget par M. TIELEMANS, *Doc.parl.*, Ch. repr., sess. Ord. 1946-1947, n°33/407, p.58

¹⁸⁹ Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. repr. sess. ord. 1997-1998, n°49-1341/17, p.50

Ce dernier va-t-il en être privé par suite d'une interprétation erronée, quoique compréhensible, du fonctionnaire taxateur et qu'il était inadmissible qu'à la faveur d'une erreur d'appréciation, un contribuable puisse éluder l'impôt qu'il doit légitimement. Lorsque l'Administration a commis une erreur en application de la loi, la répartition équitable des charges fiscales ne doit pas en subir les conséquences, sauf lorsque le contribuable a obtenu l'avantage de la forclusion (doc. Parl, chambre, 1946-1947, n°407, 19 juin 1947, p.58). »¹⁹⁰

Partant, le législateur n'a donc, à aucun moment, voulu traiter différemment la possibilité de réenrôlement d'une cotisation, que celle-ci ait été annulée par suite d'une procédure administrative ou par suite d'une procédure judiciaire.

Le législateur n'a pas plus voulu qu'une différence de traitement soit établie entre le contribuable qui a bénéficié d'une décision et celui qui n'en a pas obtenue.

Au contraire, de tout temps, le législateur a voulu que l'administration puisse établir et recouvrer l'impôt *légitimement* dû, de telle sorte qu'on ne peut comprendre en quoi l'impôt serait moins légitime dû dans un cas, celui où il n'existe pas de décision directoriale, que dans l'autre, celui où il existe une décision directoriale.

Enfin, à l'appui de notre développement, s'ajoute un arrêt de la Cour de cassation du 27 novembre 2009¹⁹¹ qui ouvre la voie à l'interprétation que nous faisons de l'article 356 du C.I.R.92.

Il s'agissait d'un dossier où la Cour d'appel d'Anvers¹⁹² avait annulé une cotisation et où celle-ci refusait de faire application de l'article 356 du C.I.R.92 aux motifs que cette disposition légale ne pouvait être appliquée en l'espèce dans la mesure où les décisions qui faisaient l'objet du recours sont les jugements prononcés par le tribunal de première instance et non la décision directoriale (notons qu'à l'époque la Cour de cassation n'avait pas encore fermement établi que le contribuable contestait non pas la décision directoriale mais la cotisation).

L'État belge s'est pourvu en cassation, considérant que la lecture donnée par la Cour d'appel à l'article 356 du C.I.R.92 était contraire à la lettre et à l'esprit de la loi.

¹⁹⁰ Projet de loi portant des dispositions fiscales et diverses, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2009-2010, n°52-2310/001, P.29

¹⁹¹ Cass., 27 novembre 2009, R.G. n° F.08.0079.F, www.taxwin.be

¹⁹² Anvers, 3 janvier 2012, *Fiscologue*, n°1283, p.5 et a ensuite changé sa position Anvers, 22 mai 2018, *Fiscologue*, n°1580, p.3

Quant à la lettre, en vertu de l'article 172 de la Constitution, l'exemption ou la modération d'impôt est l'apanage du seul législateur, l'administration et le juge étant, pour leur part, tenus de faire en sorte que l'impôt légalement dû soit effectivement perçu.

Quant à l'esprit, l'État belge défend la thèse selon laquelle les termes de l'article 356 du C.I.R.92 n'exigent pas que la Cour d'appel soit saisie directement du recours formé contre la décision directoriale.

La Cour de cassation va suivre la position de l'administration en considérant qu'en modifiant ultérieurement les règles du contentieux en matière fiscale, le législateur n'a pas exclu que l'administration conserve la faculté de soumettre une cotisation subsidiaire à la Cour d'appel même si celle-ci ne statue plus directement sur les mérites de la décision administrative.

À notre estime, et pour les raisons développées *supra*, nous pensons donc fermement qu'au regard, d'une part de l'arrêt de la Cour de cassation du 31 janvier 2014 et, d'autre part de la volonté du législateur, qu'il n'y a pas lieu de considérer que l'administration ne serait fondée à proposer une cotisation subsidiaire que si le conseiller général a rendu une décision directoriale préalable à l'intentement de l'action devant les tribunaux.

Section II Dans quel délai l'administration doit-elle déposer la cotisation subsidiaire auprès de la juridiction compétente ?

Nous l'avons vu, sous certaines conditions, l'administration peut soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge. Oui, mais dans quel délai ?

§1 Prise d'effet du délai de six mois

Initialement, la loi ne prévoyait pas de délai pour l'introduction de la cotisation subsidiaire, ce que la Cour constitutionnelle avait jugé inacceptable¹⁹³.

C'est pourquoi le législateur a instauré en décembre 2009 la règle selon laquelle la cotisation subsidiaire doit être soumise au juge dans les six mois qui suivent la décision judiciaire prononçant la nullité.

S'est alors posée la question de savoir à quel moment le délai de six mois prenait cours. Est-ce à la date où le jugement ou l'arrêt est prononcé ? Ou seulement à une date ultérieure comme, par exemple, à dater de la signification de la décision judiciaire, ou encore à dater de la notification de celle-ci par le greffe ?

C'est cette dernière hypothèse qui a été défendue par l'administration devant la Cour d'appel d'Anvers, considérant que faire commencer le délai à compter du prononcé de la décision judiciaire était 'déraisonnable' puisque cela reviendrait à faire courir le délai alors qu'elle n'a pas encore connaissance de cette décision.

Les Cours d'appel d'Anvers¹⁹⁴, de Mons¹⁹⁵ et de Bruxelles¹⁹⁶ vont rejeter l'argumentation.

Selon ces juridictions, aucune disposition légale ne permet d'établir que le délai de six mois dans lequel l'administration peut soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge prendrait cours à un autre moment que celui où la décision judiciaire annulant la cotisation initiale est prononcée. Il serait en outre inexact de prétendre que ce délai commence à courir avant que l'administration ne puisse avoir connaissance de la décision judiciaire, puisque, conformément à l'article 149 de la Constitution, le prononcé a lieu en audience publique.

¹⁹³ C. const., 20 octobre 2009, R.G. n° 158/2009, B.6.1 et B.6.2

¹⁹⁴ Anvers, 8 janvier 2013, *Fiscologue*, n°1333, p.6 ; Anvers, 28 mai 2013, *Fiscologue*, n°1350, p.13

¹⁹⁵ Mons, 13 décembre 2017, *R.G.C.F.*, 2018/1, pp.79-81

¹⁹⁶ Bruxelles, 6 février 2018, *Fiscologue*, n°1580, p.3

De plus, le principe défendu par l'administration, selon lequel considérer que le délai de six mois commence à courir à compter du prononcé en audience publique est une atteinte au droit de la défense, n'est pas fondé puisque la possibilité de soumettre au juge une demande en validation d'une cotisation subsidiaire ne relève pas de l'exercice des droits de la défense de l'État belge mais d'un délai extraordinaire d'imposition.

Elles ajoutent encore qu'aucune atteinte aux droits de la défense de l'administration ne peut être déduite des circonstances que le délai commence à courir à dater du prononcé, dès lors qu'un délai de six mois suffit largement à garantir les droits du trésor lorsque l'administration envisage d'établir une cotisation subsidiaire.

§2 Suspension des délais de recours durant le délai de six mois

L'article 356 *alinéa* 1^{er} du C.I.R.92 dispose que le délai de six mois suspend les délais d'opposition, d'appel ou de cassation. L'*alinéa* 2 précise cependant que si l'administration soumet au juge une cotisation subsidiaire dans le délai de six mois, les délais d'opposition, d'appel et de cassation commencent à courir à partir de la signification de la décision judiciaire relative à la cotisation subsidiaire.

Autrement dit, le délai d'opposition, d'appel et de cassation, est suspendu durant au minimum six mois (à moins d'une extrême diligence des parties et du juge), mais aussi longtemps que la signification du jugement portant sur la cotisation subsidiaire n'a pas eu lieu.

La jurisprudence a longtemps douté quant au fait de savoir si ce délai de six mois était un délai d'attente ou un délai de suspension.

Ainsi, pour les Cours d'appel de Bruxelles¹⁹⁷ et de Mons¹⁹⁸, ce délai est un délai d'attente de telle sorte que l'introduction d'un appel, par le contribuable ou par l'administration, endéans ce délai, rend l'action irrecevable car prématurée. En revanche, pour la Cour d'appel d'Anvers¹⁹⁹, il s'agit d'un délai de suspension, dès lors rien n'empêche que l'une ou l'autre partie saisisse la Cour d'appel avant l'expiration du délai de six mois durant lequel la cause est renvoyée au rôle.

¹⁹⁷ Bruxelles, 13 avril 2016, *R.G.C.F.*, 2017/1, p.52

¹⁹⁸ Mons, 21 février 2014, *Fiscologue*, n°1388, p.11

¹⁹⁹ Anvers, 15 décembre 2015, *Fiscologue*, n°1466, p.16

Le texte est clair : il ne parle que de suspension des délais de recours²⁰⁰.

De plus, « *tant que le Code judiciaire n'aura pas également été adapté dans le sens d'une limitation (provisoire) explicite du droit de former les recours légaux visés, il est douteux que le nouveau texte de l'article 356 du C.I.R.92 suffise pour interdire à un contribuable d'interjeter appel contre un jugement qui annule l'imposition initiale pour une autre cause que la prescription* »²⁰¹.

La Cour de cassation saisie de la question à la suite de l'arrêt de la Cour d'appel de Mons, va dire pour droit qu'il ne suit pas des termes de l'article 356 du C.I.R.92 que cette disposition interdirait aux parties de former un recours pendant la suspension des délais qu'elle prévoit²⁰².

Effectivement, l'article 356 du C.I.R.92 ne déroge pas à l'article 1050, *alinéa* premier, du Code judiciaire, qui dispose explicitement que l'appel peut être formé dès la prononciation du jugement. L'article 356 du C.I.R.92, déroge en revanche à l'article 1051 du Code judiciaire, dont il ressort que le délai court à partir de la signification de la décision, en ce que l'article 356 du C.I.R.92 précise que pendant les six mois à dater de la décision judiciaire durant lequel l'affaire est renvoyée au rôle, le délai d'opposition, d'appel ou de cassation, est suspendu.

Autrement dit, une signification faite dans le délai de six mois ne fera courir le délai d'appel qu'une fois le délai de six mois expiré.

Comme l'expliquait très bien J.-P. Magremanne²⁰³, bien avant l'arrêt de la Cour de cassation :

« Dans le cas où le tribunal de première instance annule la cotisation initiale et renvoie l'affaire au rôle, tant le contribuable (s'il y a un intérêt) que l'État belge peuvent introduire un recours en appel contre cette décision d'annulation. Dans ce cas, vu l'effet dévolutif de l'appel, l'État belge perd le droit de soumettre une cotisation subsidiaire au tribunal de première instance.

²⁰⁰ J.VANDEN BRANDEN, « De subsidiaire aanslag (art.356 WIB92) na de wet van 22 december 2009 », *A.F.T.*, 2010, n°12, p.9

²⁰¹ G.CLAUWERS, H. COUBEAU et N. DE BECKER, e.a., « Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2009 », *Le Courrier fiscal*, 2010/138

²⁰² Cass., 30 mars 2017, *R.G.C.F.*, 2017/4, pp.336-338

²⁰³ J.-P. MAGREMANNE, « La requête en validation d'une cotisation subsidiaire (article 356 du C.I.R.92) », *R.G.C.F.*, 2012/3, p.177

Par contre, la suspension des délais implique, par exemple, que si le tribunal de première instance annule la cotisation initiale et renvoie l'affaire au rôle, et que le contribuable fait signifier ce jugement à l'État belge, le délai d'appel dont bénéficie l'État belge ne commencera à courir :

- Qu'à l'expiration du délai de six mois si l'État belge n'a soumis aucune cotisation subsidiaire au tribunal dans le délai de six mois.

Selon les travaux préparatoires de la loi du 22 décembre 2009, cette suspension vise à « éviter des recours intempestifs et à éviter des débats sur la question de savoir quel est le juge compétent pour statuer sur la cotisation subsidiaire ». « Ainsi, même si le jugement qui annule la cotisation contestée est signifié pendant le délai de six mois, le délai d'opposition ou d'appel ne commencera à courir qu'à l'expiration du délai de six mois »²⁰⁴

Ajoutons que la Cour d'appel de Liège confirme que le délai de suspension est également applicable lorsque l'administration n'a soumis aucune cotisation subsidiaire²⁰⁵.

- Qu'à la signification du jugement se prononçant au sujet de la cotisation subsidiaire, dans l'hypothèse où l'État belge a soumis une telle cotisation à l'appréciation du tribunal de première instance.

Force est de constater que, dans ce cas, la signification par le contribuable du jugement prononçant l'annulation de la cotisation initiale est inopérante. Le contribuable devra en effet faire signifier le jugement relatif à la cotisation subsidiaire pour faire courir le délai d'appel contre l'État belge, tant contre le premier jugement que contre le deuxième.

Les travaux préparatoires précisent en effet que si une cotisation subsidiaire est proposée dans le délai de six mois, il faudra « attendre que le juge se prononce sur cette cotisation subsidiaire pour pouvoir, après signification, introduire un recours contre les deux jugements »²⁰⁶

Une question reste cependant en suspens selon nous : qu'en est-il de la recevabilité d'une requête d'appel introduite par le contribuable dans le délai de six mois, telle que l'autorise la Cour de cassation, mais *après* que l'administration ait déposé sa cotisation subsidiaire ?

²⁰⁴ Projet de loi portant des dispositions fiscales et diverses, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2009-2010, n°52-2311/002, p.3

²⁰⁵ Liège, 29 avril 2015, *Fiscologue*, n°1446, p.6

²⁰⁶ Projet de loi portant des dispositions fiscales et diverses, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2009-2010, n°52-2311/002, p.3

Le contribuable peut-il, comme c'est le cas lorsqu'il agit *avant* que l'administration n'ait déposé de cotisation subsidiaire, faire perdre à l'administration la possibilité de soumettre, et plus précisément, de faire valider une cotisation subsidiaire ?

Les travaux parlementaires précités indiquent qu'il faudra attendre que le juge se prononce sur cette cotisation subsidiaire pour pouvoir, *après signification*, introduire un recours contre les deux jugements.

Cette exigence de la signification nous semble aller à l'encontre de l'article 1050 du Code judiciaire qui permet à une partie d'interjeter appel dès le prononcé du jugement. De plus, eu égard à l'effet dévolutif de l'appel d'une part et, de l'arrêt de la Cour de cassation du 30 mars 2017, d'autre part, l'hypothèse envisagée semble possible bien qu'il y aurait à notre sens un manque de « fair-play » et une procédure dilatoire de la part du contribuable qui agirait de la sorte.

§3 Correction du motif d'annulation avant soumission de la cotisation subsidiaire ?

Une autre grande question qui a fait couler beaucoup d'encre est celle de savoir si l'administration, avant de soumettre sa cotisation subsidiaire, devait d'abord rectifier sa faute.

Ainsi, si l'administration s'est vue annuler sa cotisation par le juge parce qu'elle n'avait pas, au moment de l'établissement de l'impôt, par exemple envoyé un avis de rectification, doit-elle, avant le dépôt de sa cotisation subsidiaire, envoyer un tel avis ?

La doctrine et la jurisprudence étaient, encore une fois, loin d'être unanimes.

À l'appui des travaux préparatoires²⁰⁷, d'une réponse du ministre des finances à une question parlementaire²⁰⁸ et du commentaire administratif²⁰⁹, J.-M. Magremanne²¹⁰ considérait que cela devait bien être le cas, alors que d'autres, comme H. Symoens²¹¹, considéraient que c'était une ineptie car il revient finalement à la juridiction de déclarer la

²⁰⁷ Projet de loi portant des dispositions fiscales et diverses, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2009-2010, n°52-2311/002, p.3

²⁰⁸ Question n° 204 de M. CLAEYS du 28 décembre 2009 (Fr.), *Q.R.*, Ch. Repr., sess. ord. 2009-2010, n°52-94, p.59

²⁰⁹ Com.I.R 1992, n° 356/7 citant Bruxelles, 3 mars 1958, *Olbrecht*

²¹⁰ J.-P. MAGREMANNE, « La requête en validation d'une cotisation subsidiaire (article 356 du C.I.R.92) », *R.G.C.F.*, 2012/3, p.178

²¹¹ H. SYMOENS, « De subsidiaire aanslag (art. 356 W.I.B. 1992) : de fiscale mythe van Sisphus », *T.F.R.*, n°247, octobre 2003, 783

cotisation subsidiaire proposée par l'administration recouvrable et que de plus, le contribuable peut contester cette cotisation subsidiaire devant la juridiction compétente.

La position n'est pas plus unanime en jurisprudence où, de longue date, le tribunal de première instance de Namur a considéré que l'administration ne devait pas réparer son erreur²¹², tout comme le tribunal de première instance et la Cour d'appel de Gand²¹³.

En revanche, la Cour d'appel d'Anvers, tout comme le tribunal de première instance de Bruges, avaient déjà décidé précédemment que l'administration devait bien réparer le vice qui entachait la cotisation annulée²¹⁴.

Comme d'ordinaire, c'est la Cour de cassation qui va régler les divergences opposant les différentes juridictions. Cette dernière s'est prononcée dans un arrêt du 13 février 2015²¹⁵, et a confirmé sa position dans un arrêt du 26 novembre 2015²¹⁶.

Selon la Cour, le régime légal de l'article 356 du C.I.R.92 vise à éviter de devoir mener une procédure entièrement nouvelle et à parvenir à une décision par une procédure accélérée quant à l'exigibilité de l'impôt.

Il s'ensuit que l'administration n'est pas tenue de réparer l'irrégularité de la cotisation primitive annulée, mais peut se contenter de soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge conformément à l'article 356 du C.I.R.92.

L'histoire n'en finit cependant pas là puisque, à la suite d'une question préjudicielle posée par le tribunal de première instance de Liège, la Cour constitutionnelle va être amenée à statuer sur la différence de traitement qu'il pourrait y avoir entre un contribuable qui voit sa cotisation annulée par l'administration (sur pied de l'article 355 du C.I.R.92) et qui dès lors bénéficiera d'une nouvelle procédure de taxation où l'administration corrigera le vice qui a entaché la première cotisation, et celle d'un contribuable qui voit sa cotisation annulée par le juge (sur pied de l'article 356 du C.I.R.92) pour qui l'administration n'aura pas à réparer son illégalité.

²¹² Civ. Namur, 23 juin 2010, *Fiscologue*, n°1215, p.14 ; Civ. Namur, 13 septembre 2018 ; *R.G.C.F.*, 2018/6, p.531

²¹³ Civ. Gand, 16 mars 2011, *Fiscologue*, n°1252, p. 5 ; Gand, 4 novembre 2014, *Fiscologue*, n°1408, p.6

²¹⁴ Anvers, 26 octobre 2010, *Fiscologue*, n°1229, p.12 ; Anvers, 8 janvier 2013, *Fiscologue*, n°1333, p.6 ; Civ. Bruges, 20 décembre 2010, *Fiscologue*, n°1252, p.5

²¹⁵ Cass., 13 février 2015, R.G. n° F.13.0150.N, www.taxwin.be

²¹⁶ Cass., 26 novembre 2015, R.G. n° F.14.0077.N, disponible sur Juridat

Dans son arrêt du 7 février 2019, la Cour constitutionnelle va juger que la différence de traitement entre certaines catégories de personnes qui découle de l'application de règles procédurales différentes dans des circonstances différentes n'est pas discriminatoire en soi. Il ne pourrait être question de discrimination que si la différence de traitement qui découle de l'application de ces règles de procédure entraînerait une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées²¹⁷.

Poursuivant que l'objectif d'accélération de la procédure est un but légitime et que de plus la disposition en cause ne limite pas de manière disproportionnée les droits du contribuable, qui peut directement faire valoir ses griefs contre la cotisation subsidiaire devant la juridiction qui a déjà connaissance de la situation.

La Cour conclut que l'article 356 du C.I.R.92 n'est pas contraire aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il n'existe pas de différence de traitement disproportionnée avec un contribuable qui se serait vu annuler sa cotisation sur pied de l'article 355 du C.I.R.92.

Vu, d'une part, l'arrêt de la Cour de cassation et, d'autre part, l'arrêt de la Cour constitutionnelle, il est raisonnable de considérer que la question de la réparation du vice par l'administration préalablement au dépôt d'une cotisation subsidiaire est définitivement close.

Il y a lieu d'y apporter une réponse négative : non, l'administration ne doit pas réparer le vice qui a motivé l'annulation de sa cotisation avant de soumettre une cotisation subsidiaire.

§4 Enrôlement avant soumission de la cotisation subsidiaire ?

Enfin, une dernière question par rapport à la soumission de la cotisation subsidiaire s'est posée : l'administration doit-elle, ou ne doit-elle pas, enrôler la cotisation subsidiaire préalablement à son dépôt auprès de la juridiction compétente ?

Selon la Cour de cassation²¹⁸, le pouvoir de l'administration est limité à « l'établissement de la cotisation subsidiaire », sans qu'elle puisse se prononcer sur le caractère exécutoire de celle-ci. C'est en effet le juge qui statue sur le bienfondé de la cotisation.

²¹⁷ C. Const, 18 mai 2011, arrêt n° 82/2011, www.taxwin.be ; C. Const., 7 février 2019, arrêt n°18/2019, considérant B8, www.taxwin.be ;

²¹⁸ Cass., 10 octobre 2014, R.G. n° n° F.12.0179.N, www.taxwin.be

Par conséquent, dit la Cour, l'administration n'est pas obligée d'enrôler la cotisation subsidiaire, elle peut se limiter à soumettre la cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge.

Si l'administration n'est pas obligée d'enrôler la cotisation subsidiaire, mais qu'elle le fait tout de même, cela n'entraînera toutefois pas la nullité de cette cotisation.

Dans un arrêt du 13 février 2015²¹⁹, la Cour de cassation a ainsi conclu que la seule conséquence de l'enrôlement préalable de la cotisation subsidiaire avant la validation du juge est que le caractère exécutoire de la cotisation ainsi établie est suspendu jusqu'au jour de la décision judiciaire dans lequel le juge se prononce sur la cotisation subsidiaire.

²¹⁹ Cass. 13 février 2015, R.G. n° F.13.0150.N, www.taxwin.be ; Bruxelles, 3 février 2016, R.G. n°2010/AR/2553, www.taxwin.be; Civ.Bruxelles, 2 juin 2015, *Fiscologue*, n°1446, p.6

DEUXIÈME PARTIE

APPLICATION DES ARTICLES 355 ET 356 DU C.I.R.92

Après avoir examiné les conditions dans lesquels l'administration pourra valablement faire application des articles 355 et 356 du C.I.R.92, nous nous attacherons (chapitre 1) à nous interroger sur la légalité de ce pouvoir de réenrôlement au regard des droits fondamentaux, (chapitre 2) à connaître la marge d'appréciation que l'administration possède pour établir une nouvelle cotisation, (chapitre 3) le nombre de 'sessions de rattrapage' dont elle dispose, et enfin (chapitre 4) l'intérêt que peut encore trouver un contribuable à voir sa cotisation annulée.

Chapitre 1 Les articles 355 et 356 du C.I.R.92 aux regards des droits fondamentaux

Nul ne peut douter que le pouvoir de réimposition octroyé à l'administration dans le cadre de l'application des articles 355 et 356 du CIR92 est exorbitant.

R. FORESTINI considère ainsi que, si les intérêts du Trésor sont certes importants, il est des droits que le législateur doit consacrer avant tout et, notamment, parmi ceux-ci, les droits à un procès équitable²²⁰.

Ajoutant que, puisque le contribuable lui-même, dans le cadre du contentieux fiscal, n'est pas autorisé à se tromper, pourquoi donc, dans cet État de droit, l'une des parties litigantes (l'administration en l'espèce) peut-elle bénéficier, au nom d'un intérêt supérieur du Trésor, et en raison de l'incompétence de certains taxateurs, d'une disposition hors norme et totalement exceptionnelle dans le paysage juridique belge ?

Sous cette question, il s'agit de se demander si les articles 355 et 356 du C.I.R.92 ne sont pas contraires (I) aux droits de la défense et/ou (II) au principe d'égalité et de non-discrimination.

²²⁰ R. FORESTINI, « Les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus : nouveaux développements », *R.G.C.F.*, 2007/2, p.91

Section I Les droits de la défense

§1 Au regard de la Convention européenne des Droits de l'Homme

Consacrée par l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme, ci-après C.E.D.H., et comme principe général de droit²²¹, les droits de la défense comprennent, e.a., le droit au procès équitable et le délai raisonnable²²².

Excluant le caractère pénal que peuvent revêtir parfois les règles relatives à l'établissement de l'impôt (nous pensons ici par exemple aux majorations d'impôt), l'article 6 de la C.E.D.H ne s'applique pas aux procédures fiscales ordinaires²²³.

Les procédures fiscales figurent en effet parmi les matières se situant en dehors du champ d'application de l'article 6 : la matière fiscale ressort encore du noyau dur des prérogatives de la puissance publique, le caractère public du rapport entre le contribuable et la collectivité restant prédominant²²⁴.

Partant, la Cour européenne des droits de l'homme a jugé que le contentieux fiscal échappait au champ des droits et obligations de caractère civil consacré par l'article 6, §1 de la C.E.D.H., en dépit des effets patrimoniaux qu'il avait nécessairement quant à la situation des contribuables.

Elle en a jugé de même concernant la protection de la propriété, consacré par l'article 1 du Protocole n°1 de la Convention²²⁵.

§2 Au regard du principe général de droit

Si l'article 6, §1^{er} de la C.E.D.H. ne trouve *a priori* pas à s'appliquer aux litiges fiscaux, l'on ne peut cependant en conclure que les droits de la défense n'ont pas à être respectés.

²²¹ W.J. GANSHOF, « Propos sur le texte de la loi et les principes généraux du droit », *Bull.*, 1971, p.49, note 220. Il cite, par ex., Cass., 2 mai 1961, *Bull.*, 1961, p.926, qui concerne précisément, en matière d'impôts directs, le droit de la défense en tant que principe général de droit inséparable de l'acte de juridiction.

²²² Discours prononcé par Monsieur Jean du Jardin, Procureur général près la Cour de cassation, à l'audience solennelle de rentrée le 1^{er} septembre 2003, « Le droit de défense dans la jurisprudence de la Cour de cassation (1990-2003) », p.9

²²³ Cour eur. D.H., arrêt *Ferrazzinni c. Italie* du 12 juillet 2001, n°44759/98 ; *A.P., M.P. et T.P. c. Suisse* du 29 août 1997, n°19958/92

²²⁴ Guide sur l'article 6 de la Convention – droit à un procès équitable (volet civil), mise à jour 30 avril 2019, p.19

²²⁵ Cour eur. D.H., arrêt *National et Provincial Building Society and co. c. Royaume-Uni* du 23 octobre 1997, n°21319/93, 21449/93 et 21675/93 ; décision *Imbert de Trémolles c. France* du 4 janvier 2008, n°25834/05 et 27815/05 ; décision *Cacciato c. Italie et Guiso et Consiglio c. Italie* du 16 janvier 2018 n°60633/16 et n°50821/16

En effet, ceux-ci sont érigés au rang de principe général de droit. À ce titre le concept de « droit de défense » est considéré comme un droit naturel, appartenant à la conscience collective avant même de relever du droit positif²²⁶.

Il y a dès lors toutefois lieu d'examiner si l'application des articles 355 et 356 du C.I.R.92 ne pourrait pas être contraire à ce principe.

A. Droit au procès équitable

Comme nous le relevions, derrière le principe général de « droits de la défense », se cache en premier lieu le droit au procès équitable.

À ce sujet, nous rappelons que, tant lorsque l'administration fait application de l'article 355 du C.I.R.92 que lorsqu'elle fait application de l'article 356 du C.I.R.92, elle laisse la possibilité au contribuable de faire valoir ses arguments. Le principe du contradictoire étant la base du procès équitable.

Notons qu'en phase administrative (article 355 du C.I.R.92) l'administration se souciera du contradictoire davantage par principe de bonne administration²²⁷ que par principe du procès équitable, puisque seule la phase juridictionnelle est soumise à ce principe.

Quoiqu'il en soit, en recommençant entièrement la procédure de taxation, l'administration laissera la possibilité au contribuable de faire valoir ses griefs, assurant de la sorte le débat contradictoire.

En ce qui concerne l'application de l'article 356 du C.I.R.92, comme nous l'avons vu, la Cour constitutionnelle²²⁸ a jugé que, puisque le contribuable peut faire valoir ses griefs contre la cotisation subsidiaire, il n'y avait pas atteinte disproportionnée à ses droits.

La Cour d'appel d'Anvers²²⁹ a ainsi jugé qu'il n'y avait pas atteinte aux droits de la défense lorsque l'administration a fait une première fois usage de l'application de l'article 355 du C.I.R.92 et a ensuite fait application de l'article 356 du C.I.R.92.

²²⁶ Discours prononcé par Monsieur Jean du Jardin, Procureur général près la Cour de cassation, à l'audience solennelle de rentrée le 1^{er} septembre 2003, « Le droit de défense dans la jurisprudence de la Cour de cassation (1990-2003) », p.5

²²⁷ V. SEPULCHRE, *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2005, p.383

²²⁸ C. const., 7 février 2019, arrêt n° 18/2019, considérant B8, www.taxwin.be

²²⁹ Anvers, 15 janvier 2013, R.G. n°2010/AR/221, www.taxwin.be

B. Le délai raisonnable

Ensuite, derrière les droits de la défense, se trouve également le droit au délai raisonnable.

L'article 355 du C.I.R.92 dispose que l'administration dispose de trois mois, à compter de la date à laquelle la décision du directeur n'est plus susceptible de recours en justice, pour enrôler la nouvelle cotisation.

Peut-on dès lors estimer qu'il ne pourrait jamais y avoir dépassement du délai raisonnable ?

Selon la Cour d'appel d'Anvers²³⁰, l'administration n'est plus en droit de fonder une taxation sur pied de l'article 355 du C.I.R.92 lorsqu'elle prend une décision d'annulation plus de sept ans après l'introduction de la réclamation considérant que le contribuable ne peut plus être en mesure, compte tenu de l'écoulement du temps, de démontrer le caractère infondé de la taxation querellée.

En ce qui concerne l'article 356 du C.I.R.92, un arrêt de la Cour constitutionnelle du 20 octobre 2009²³¹ avait condamné le libellé dudit article en ce qu'il ne prévoyait pas de délai pour proposer la cotisation subsidiaire au juge compétent. Cette lacune législative rectifiée, plus rien ne pourrait justifier le dépassement du délai raisonnable dans l'application de l'article 356 du C.I.R.92.

Cette disposition de l'article 356 C.I.R.92 n'exclut cependant pas que, de manière générale, un litige ne soit porté devant les tribunaux que bien des années après la réclamation, dépassant ainsi le délai raisonnable.²³²

²³⁰ Anvers, 23 septembre 2008, *R.G.C.F.*, 2009/2, pp.117-119 ; Anvers, 20 janvier 2015, R.G. n°2012/AR/1227, www.taxwin.be

²³¹ C. const., 20 octobre 2009, arrêt n° 158/2009, B.6.1 et B.6.2

²³² La jurisprudence est cependant très réticente sur la question : voy. civ. Bruxelles, 28 septembre 2018, R.G. n°99/8030/A, inédit, où le juge a considéré qu'il n'y avait pas dépassement du délai raisonnable alors que près de quarante ans s'étaient écoulés entre la réclamation et le jugement.

Section II Principe d'égalité et de non-discrimination

Autre droit fondamental, reconnu cette fois par la Constitution : le principe d'égalité et de non-discrimination, consacré par les articles 10 et 11 de la Constitution.

Interrogée au sujet de la constitutionnalité de l'article 355 du C.I.R.92 et plus précisément au sujet de la différence de traitement établie par cette disposition entre l'administration et le contribuable, la Cour constitutionnelle (alors Cour d'arbitrage) a considéré, dans un arrêt du 21 décembre 2004²³³, que :

- La différence de traitement entre l'administration et le contribuable à l'impôt sur les revenus repose sur un critère objectif, à savoir la qualité de la partie au procès qui est, dans un cas, l'État, lequel poursuit un objectif d'intérêt général, et, dans l'autre cas, un particulier, qui peut se laisser guider par un intérêt personnel²³⁴ ;
- La mesure qui établit la différence de traitement est pertinente pour réaliser l'objectif poursuivi par le législateur, à savoir éviter que l'État ne soit privé d'impôts légitimement dus, mais dont le titre d'établissement a été, à la suite de réclamations et recours, en tout ou en partie annulé par des décisions qui ne sont intervenues définitivement qu'après l'expiration du délai légal fixé pour l'établissement de l'impôt²³⁵. Lorsque l'administration a commis une erreur dans l'application des lois, la juste répartition des charges fiscales ne doit pas en être influencée, sauf si le contribuable a acquis le bénéfice de la forclusion ;
- La différence de traitement repose sur des justifications raisonnables, telles que la sauvegarde des intérêts du Trésor, la préservation du principe d'égalité des citoyens devant la loi fiscale, l'obligation pour l'administration d'assurer le recouvrement de l'impôt sur les revenus légalement dus et l'efficacité dudit recouvrement. En effet, pour la Cour, *« l'établissement d'une cotisation, dans le cas où l'impôt est dû conformément à la loi, constitue, dans le chef de l'administration, une obligation qui doit permettre de garantir l'égalité du citoyen devant la loi fiscale »*²³⁶ ;
- L'article 355 ne porte pas atteinte de manière disproportionnée aux droits du contribuable à l'impôt sur les revenus, dès lors que l'établissement d'une nouvelle cotisation est exclu lorsque la violation de la règle légale concerne le délai de prescription et que la cotisation doit être établie au nom du même contribuable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition²³⁷ ;

²³³ C. const., 21 décembre 2004, arrêt n°211/2004, www.taxwin.be

²³⁴ Considérant B.5.1

²³⁵ Considérant B.4 et B.5.3

²³⁶ Considérant B.5.3

²³⁷ Considérant B.5.3

- Enfin, pour la Cour constitutionnelle, il n’y a pas davantage de discrimination entre le contribuable à l’impôt sur les revenus et le débiteur d’autres impôts ou perceptions. Le principe constitutionnel d’égalité et de non-discrimination en matière fiscale n’impose en effet pas au législateur de réaliser une uniformité parfaite des procédures d’établissement des divers impôts ou perceptions, ce dernier ayant donc pu légitimement prévoir pour l’impôt sur les revenus une mesure consistant à établir à nouveau une cotisation annulée, compte tenu de la spécificité de la procédure d’imposition à respecter, de l’ampleur des éléments d’imposition et de la matière imposable, du grand nombre de contribuables et de la complexité de la législation applicable²³⁸.

Par conséquent, la Cour conclut que l’article 355 du C.I.R.92 ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution. Il en sera logiquement de même pour l’article 356 du C.I.R.92.

²³⁸ Considérant B.6

Chapitre 2 L'administration a-t-elle le choix d'établir une nouvelle cotisation ?

Section I Possibilité ou obligation ?

Les articles 355 et 356 du C.I.R.92 précisent que l'administration *peut* établir une nouvelle cotisation ou soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation de la juridiction saisie.

Ce n'est pourtant pas au sens littéral qu'il y a lieu de comprendre ce terme puisque, d'après le commentaire administratif²³⁹ et la Cour de cassation²⁴⁰, l'administration a l'*obligation* de procéder au réenrôlement dès que les conditions prescrites à cet égard sont remplies.

La Cour de cassation fonde cette obligation sur le principe selon lequel l'administration n'est pas libre de renoncer au recouvrement des impôts dus.

Si la position de la Cour de cassation peut sembler surprenante vu le libellé clair des articles 355 et 356 du C.I.R.92²⁴¹, elle ne nous semble pas incohérente dans la mesure où, si lesdits articles avaient mentionné que l'administration avait l'obligation de réenrôlement en cas d'annulation, elle aurait, dans certains cas, été bien en mal d'en faire application.

En effet, toute annulation n'entraîne pas un réenrôlement. Ainsi, lorsqu'un contribuable démontre qu'il ne devait pas être imposé en Belgique, parce qu'il n'est pas résident et qu'il ne bénéficie pas de revenus de source belge, l'administration annulera la cotisation établie à sa charge sans réenrôlement.

L'administration *peut* donc faire application des articles 355 et 356 du C.I.R.92 lorsque qu'une cotisation est annulée, mais ne *devra* le faire que lorsqu'un impôt est dû.

²³⁹ Com.I.R 1992, n°355/2

²⁴⁰ Cass., 5 septembre 1967, *Pas.*, 1968, I, p.22

²⁴¹ En ce sens : note sous liège, 12 mai 1993, *J.D.F.*, 1993, p.248 et J.-P. MAGREMMANE et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, n°10, décembre 2010, p.21

Section II Même si la décision directoriale ou judiciaire ne le mentionne pas ?

Cette possibilité, qui est en réalité une obligation pour l'administration lorsqu'un impôt est dû, n'est pas conditionnée à l'autorisation du juge (en cas d'application de l'article 356 du C.I.R.92), ni à une mention dans la décision d'annulation (en cas d'application de l'article 355 du C.I.R.92).

C'est en ce sens que la Cour d'appel de Bruxelles²⁴² a statué :

La Cour d'appel avait prononcé la nullité d'une cotisation au motif que l'avis rectificatif était entaché d'un vice. La Cour qualifia sa décision « d'arrêt définitif », sans faire mention de la possibilité de soumettre une cotisation subsidiaire à sa propre appréciation.

Le contribuable avait dès lors considéré que le litige était définitivement tranché et que l'administration ne pouvait plus soumettre de cotisation subsidiaire à l'appréciation de la Cour.

La Cour n'a pas été de cet avis, puisque, selon elle, la possibilité de présenter une cotisation subsidiaire n'est pas subordonnée à l'autorisation du juge ; elle découle de la simple application de la loi. Partant, elle n'est pas tenue de la mentionner expressément dans son dispositif.

En pratique, et par mesure de transparence, l'administration indiquera cependant dans sa décision d'annulation qu'elle fera application de l'article 355 du C.I.R.92.

EN revanche, en cas d'annulation prononcée par un juge, celui-ci ne prendra d'ordinaire pas cette précaution. D'ailleurs, l'administration n'en fait jamais la prétention dans ses conclusions.

Section III Qu'en est-il des autres délais de taxation ?

Nous l'avons vu, les articles 355 et 356 du C.I.R.92 mentionnent que l'administration peut établir une nouvelle cotisation, sous certaines conditions, endéans un certain délai.

Est-ce que cela signifie que l'administration est tenue de faire uniquement application de l'article 355 ou 356 du C.I.R.92, et donc de se soumettre aux conditions particulières de réenrôlement, telles que le délai, ou la notion de mêmes éléments d'imposition, lorsqu'une cotisation est annulée ?

²⁴² Bruxelles, 11 octobre 2012, R.G. n° 2007/AR/2846, www.taxwin.be

À l'estime de l'administration²⁴³ et de la jurisprudence²⁴⁴, l'obligation de procéder à l'enrôlement d'une cotisation nouvelle sur la base de l'article 355 du C.I.R.92 ne vaut que si les autres délais d'imposition ne sont pas ouverts à l'administration.

Ainsi, si une cotisation primitive est annulée et qu'un autre délai d'imposition est encore possible, l'administration peut parfaitement enrôler une cotisation nouvelle sur base de cet autre délai, sans devoir enrôler une cotisation nouvelle sur pied de l'article 355 du C.I.R.92, et donc des conditions qui s'y appliquent.

La Cour d'appel d'Anvers²⁴⁵ a ainsi récemment rappelé que la limitation selon laquelle la cotisation ne peut être établie qu'en raison des « mêmes éléments d'imposition » ne vaut pas pour une cotisation supplémentaire établie en application du délai d'imposition de l'article 354 du C.I.R.92. En effet, aucune disposition légale ne prévoit que le délai d'imposition particulier devrait primer les autres délais d'imposition.

L'imposition établie sur un autre délai d'imposition pourra donc également être établie alors même que le délai de l'article 355 du C.I.R.92 serait expiré. En effet, le délai de l'article 355 du C.I.R.92 ne préjudicie en rien les délais de taxation ordinaires²⁴⁶.

Le principe qui vient d'être explicité ci-avant vaut également pour l'application de l'article 356 du C.I.R.92, même si, *a fortiori*, compte tenu du délai qu'il faudra au contribuable pour obtenir une décision d'annulation par le juge, l'administration ne disposera, dans presque tous les cas, que du délai d'imposition de l'article 356 du C.I.R.92.

Dans le même ordre d'idée, la Cour de cassation²⁴⁷, comme l'avait précédemment fait la Cour d'appel de Liège²⁴⁸, a dit pour droit qu'il ne suit ni des dispositions de l'article 355 et 356 du C.I.R.92, ni d'aucune autre, que l'administration serait tenue d'établir la nouvelle cotisation suivant la procédure de taxation d'office lorsque la cotisation primitive a été établie d'office et qu'elle a été annulée pour une autre cause que la violation des conditions de mise en œuvre de ladite procédure.

²⁴³ Com.I.R 1992, n° 355/36

²⁴⁴ Bruxelles, 13 mai 1955, *Rev.fisc.*, 1955, p.982 ; Bruxelles, 12 décembre 1956, *Rev.fisc.*, 1957, p.912 ; Mons, 31 octobre 2017, *R.G.C.F.*, 2018/2, pp.151-156 ; Civ.Anvers, 2 juin 2014, *Fiscologue*, n°1428, p.11

²⁴⁵ Anvers, 10 septembre 2013, *Fiscologue*, n°1363, p.12

²⁴⁶ MAGREMANE et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, n°10, décembre 2010, p.22

²⁴⁷ Cass., 27 avril 2017, *R.G.C.F.*, 2017/4, pp.339-340

²⁴⁸ Liège, 8 janvier 2016, *Fiscologue*, n°1480, p.13

Concrètement, cela signifie que, si une cotisation a été établie, par exemple, sur la procédure de l'article 351, *alinéa* 1^{er} du C.I.R.92, et que celle-ci est annulée parce que l'administration n'aurait pas envoyé l'avis d'imposition d'office à la bonne adresse, ou encore n'aurait tout simplement pas envoyé d'avis, l'administration va être en droit, pour l'établissement de sa nouvelle cotisation, de faire application de la procédure de rectification (article 346 du C.I.R.92).

La Cour de cassation conclut qu'en exigeant que l'administration utilise, dans le cadre de la réimposition, la même procédure d'imposition, le contribuable ajoute au texte légal une condition supplémentaire à l'application de l'article 355 du C.I.R.92.

Nous pouvons donc conclure que l'administration *devra* établir une nouvelle cotisation lorsqu'un impôt est encore légalement dû, mais *pourra* décider de la procédure de taxation qu'elle entend mettre en œuvre pour établir un titre exécutoire contre l'impôt légitimement dû.

Chapitre 3 L'administration a-t-elle droit à plusieurs sessions de « rattrapage » ?

Lorsque qu'une cotisation est annulée, par le directeur ou par le juge, l'administration peut à nouveau établir une cotisation en application de l'article 355 ou de l'article 356 du C.I.R.92.

Mais si cette nouvelle cotisation est elle aussi entachée d'une irrégularité, l'administration va-t-elle encore pouvoir faire application desdits articles ?

Section I Nouvelles cotisations de réenrôlement successives

Lorsqu'une cotisation est annulée en phase administrative, rien dans le libellé de l'article 355 du C.I.R.92 n'empêche l'administration d'établir plusieurs nouvelles cotisations sur pied de ce même article²⁴⁹. Pas même le principe de bonne administration.

Il s'agissait d'un dossier, où à la suite d'une annulation, l'administration avait réenrôlé une nouvelle cotisation sans attendre le délai d'un mois à la suite de l'envoi d'un avis de rectification, alors que même si l'administration avait attendu, elle était encore dans le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92.

La Cour d'appel d'Anvers avait annulé cette nouvelle cotisation pour violation du principe de bonne administration²⁵⁰.

La Cour de cassation²⁵¹ a cependant cassé l'arrêt, jugeant que l'enrôlement d'une nouvelle cotisation était une obligation pour l'administration dès que les conditions légales sont remplies, et que les principes généraux de bonne administration ne peuvent pas être invoqués s'ils entraînent une méconnaissance de dispositions légales impératives.

²⁴⁹ Cass., 9 mars 1965, *Rev.fisc.*, 1965, p.312 ; Anvers, 16 juin 1987, *F.J.F.*, n°88/168

²⁵⁰ Anvers, 26 juin 2001, T.F.R., 2001, n°204, 2001/59, avec note de H. SYMOENS

²⁵¹ Cass., 16 mai 2003, *F.J.F.*, n°2003/233

Section II Cotisation subsidiaire après cotisation subsidiaire

Lorsque l'administration soumet au juge une cotisation subsidiaire, ce dernier a plusieurs possibilités :

- déclarer la cotisation subsidiaire valable et recouvrable ;
- déclarer la cotisation partiellement valable et recouvrable ;
- rouvrir les débats car les parties n'auraient pas eu l'opportunité de s'exprimer sur un point de droit ;
- refuser d'approuver la cotisation subsidiaire.

La première hypothèse n'appelle pas à ce que l'administration présente une nouvelle cotisation.

En revanche, dans les trois autres hypothèses, la question peut être posée.

En ce qui concerne la validation partielle et le refus, l'administration ne pourra plus soumettre de nouvelle cotisation subsidiaire au juge, puisque celui-ci n'annule pas la cotisation subsidiaire proposée, mais refuse simplement de l'approuver en tout ou en partie.

C'est en ce sens qu'a jugé la Cour d'appel d'Anvers dans son arrêt du 17 avril 2018²⁵².

Selon la Cour, le refus du juge de valider la cotisation subsidiaire épuise la procédure. Une 'deuxième' cotisation subsidiaire ne peut donc plus être soumise à l'appréciation du juge. Le motif qui justifie l'établissement d'une cotisation subsidiaire est en effet l'annulation totale ou partielle de la cotisation initiale sur la demande du contribuable. Cette condition n'est pas remplie si le juge rejette la demande tendant à obtenir la validation d'une cotisation subsidiaire.

La Cour d'appel de Liège²⁵³ ne voit pas les choses de la même façon puisque, pour elle, une seconde cotisation subsidiaire demeure possible même après que le juge ait refusé de valider la première cotisation subsidiaire pour autant que cette seconde cotisation subsidiaire ait été soumise au juge au cours du délai de six mois durant lequel une cotisation subsidiaire doit être proposée en vertu de la loi.

²⁵² Anvers, 14 janvier 2014, *Fiscologue*, n°1377, p.14 ; Anvers, 9 juin 2015, R.G. n° 2012/AR/1011, www.taxwin.be ; Anvers, 17 avril 2018, R.G. n° 2016/AR/1921, www.taxwin.be ; Civ. Gand, 28 novembre 2011, *Fiscologue*, n°1276, p. 3

²⁵³ Liège, 18 septembre 2017, R.G. n° 2012/RG/1267, www.taxwin.be

À notre estime, la Cour d'appel de Liège fait une application erronée de l'article 356 du C.I.R.92 puisque le délai de six mois représente uniquement le délai maximal durant lequel l'administration peut lui soumettre une cotisation subsidiaire, sa décision quant au bienfondé de celle-ci épuisant définitivement sa saisine.

En revanche, lorsque le juge ne prononce pas de jugement définitif, et ne fait que prononcer un jugement interlocutoire en rouvrant les débats, le juge reste saisi de la cause. Ce qui permettra à l'administration d'éventuellement soumettre une cotisation subsidiaire différente que celle qu'elle avait soumise en premier lieu.

En effet, les Cour d'appel de Gand²⁵⁴ et d'Anvers²⁵⁵ autorisent un certain 'repêchage', en ce que l'administration peut adapter sa cotisation subsidiaire en cours d'instance.

Cette hypothèse doit en effet être distinguée de la situation où le juge, au moment où l'administration soumet à son appréciation une cotisation subsidiaire alternative, ne s'est pas encore prononcé sur la cotisation subsidiaire initiale.

En pareil cas, la soumission d'une cotisation subsidiaire alternative constitue une application des articles 807 et 808 du Code judiciaire, à savoir la possibilité pour une partie de modifier « sa demande à chaque stade de la procédure ».

C'est ainsi qu'en pratique l'administration va déposer, par voie de conclusions, une cotisation subsidiaire avec la motivation fondant celle-ci et, qu'en retour, le contribuable va faire valoir, également par voie de conclusions, les griefs qu'il entend soulever à l'encontre de cette cotisation.

L'administration va alors déposer de nouvelles conclusions, où s'y trouvera toujours la cotisation subsidiaire, éventuellement adaptée. Si nécessaire, le contribuable et l'administration déposeront encore chacun un jeu de conclusions, avant que le juge ne prenne définitivement une décision quant à la validité de cette cotisation subsidiaire, à moins qu'il n'ordonne une réouverture des débats.

²⁵⁴ Gand, 18 octobre 2016, *Fiscologue*, n°1516, p.4

²⁵⁵ Anvers, 5 juin 2018, R.G. n° 2014/AR/2486, www.taxwin.be

Section III Cotisation subsidiaire après cotisation de réenregistrement.

La mise en pratique des articles 355 et 356 du C.I.R.92 a également conduit à ce que les juridictions s'interrogent sur la possibilité qu'a, ou non, l'administration de soumettre une cotisation subsidiaire, en application de l'article 356 du C.I.R.92, lorsque la cotisation annulée par le juge était établie sur pied de l'article 355 du C.I.R.92.

En d'autres termes, une cotisation subsidiaire est-elle possible après une réimposition ?

Cette question fait actuellement grand débat.

La Cour d'appel d'Anvers²⁵⁶ répond par l'affirmative. Selon elle, il n'y a aucun empêchement légal à ce que soit établie une cotisation subsidiaire après annulation d'une cotisation de réimposition.

Pour la Cour d'appel de Mons²⁵⁷ en revanche, « *il résulte de l'économie de la disposition précitée (s'agissant de l'article 356 du C.I.R.92) qu'une cotisation subsidiaire ne peut être proposée à la validation du tribunal que lorsque la décision d'annulation préalable porte sur la cotisation primitive et non pas sur une cotisation de réimposition* ».

L'administration a dirigé un pourvoi en cassation à l'encontre de cette décision. La Cour de cassation n'a actuellement pas encore statué sur celui-ci.

Le moyen qui fonde le pourvoi est celui de considérer que la première condition à laquelle est subordonnée l'application de l'article 356 du C.I.R.92 consiste dans l'annulation préalable d'une « *imposition* » par une décision judiciaire, sans qu'il soit exigé que le juge doive annuler la cotisation initialement établie.

De plus, lorsqu'une imposition est annulée et que, conformément à l'article 355 du C.I.R.92, une autre imposition est enrôlée en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, la cotisation établie à la suite de cette annulation est une cotisation nouvelle, distincte de la cotisation annulée et dont le fondement et la régularité ne peuvent être contestés que par voie de réclamation²⁵⁸.

Une cotisation de remplacement a dès lors le même statut que la cotisation annulée et doit faire elle-même l'objet d'un recours administratif et ensuite judiciaire.

²⁵⁶ Anvers, 20 mars 2018, R.G. n° 2016/AR/1664, www.taxwin.be ; voir également à ce propos : I. BOUÛAERT, « De Aanslag », Gent, Universiteit te Gent faculteit Der Rechten, 1963, p.309, citant Liège, 15 février 1958, inédit.

²⁵⁷ Mons, 15 novembre 2017, R.G.C.F., 2018/1, pp.70-72

²⁵⁸ Cass., 13 juin 1957, Pas. 1957, I, p.1225

Par conséquent, pour l'administration, l'annulation d'une cotisation de remplacement lui confère le droit, tout comme l'annulation de la cotisation qu'elle remplace, de faire application de l'article 356 du C.I.R.92.

Par ailleurs, le fait que la cotisation subsidiaire doive reprendre en tout ou en partie les mêmes éléments d'imposition composant la cotisation dite « *primitive* » n'y change rien.

Pour l'administration, les termes « *cotisation primitive* » visent soit la cotisation annulée par la juridiction, soit la cotisation première par rapport à la cotisation subsidiaire qui doit lui être substituée après validation ; rien n'empêchant que cette cotisation primitive soit elle-même une nouvelle cotisation au sens de l'article 355 C.I.R.92.

Chapitre 4 Quel intérêt pour le contribuable d’obtenir l’annulation de sa cotisation ?

Nous l’avons longuement vu, lorsqu’un contribuable obtient l’annulation de sa cotisation, pour une autre cause que la prescription, l’administration pourra établir, sous certaines conditions, une nouvelle cotisation.

Quel intérêt le contribuable peut-il dès lors encore trouver à obtenir l’annulation de sa cotisation ?

Section I Le remboursement de l’impôt

§1 Le paiement d’intérêts moratoires

En vertu des articles 418 et 419 du C.I.R.92, l’État belge est redevable d’intérêts moratoires en cas de remboursement d’impôts.

Lorsque l’administration, ou le juge, prononce l’annulation de la cotisation, et pour autant que ledit impôt ait été préalablement payé, l’administration sera tenue de rembourser l’impôt y afférant, majoré des intérêts moratoires à compter du jour du paiement de l’impôt²⁵⁹.

Lorsque, comme il y a peu, le taux des intérêts moratoires était encore fixé à du 7% l’an (actuellement 2% l’an depuis le 1^{er} janvier 2018), l’investissement pouvait vite être rentable.

En pratique d’ailleurs, les cotisations annulées sont d’ordinaire payées.

§2 Quid du précompte professionnel ?

Contrairement à ce que l’on pourrait penser, en cas d’annulation, les précomptes versés ne sont pas remboursés au contribuable alors même que le précompte est une avance sur l’impôt et qu’en l’espèce l’impôt a été annulé et est partant inexistant.

²⁵⁹ Plus exactement : l’intérêt sera calculé par mois civil sur le montant de chaque paiement, arrondi au multiple inférieur de 10 € ; le mois pendant lequel a eu lieu le paiement est négligé, mais le mois au cours duquel est envoyé au redevable l’avis mettant à sa disposition la somme à restituer est compté pour un mois entier.

C'est à la suite d'un pourvoi de l'État belge à l'encontre d'un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles²⁶⁰ que la Cour de cassation²⁶¹ va juger que, puisque l'administration a l'obligation de remplacer la cotisation annulée, la Cour d'appel n'a pas la possibilité d'établir l'existence et le montant de la dette d'impôt et que, dès lors, la Cour d'appel n'est pas en mesure d'ordonner le remboursement du précompte professionnel.

En quelque sorte, la Cour de cassation estime que le précompte professionnel devait être conservé par l'administration comme acompte sur la cotisation nouvelle à enrôler sur pied de l'article 355 du C.I.R.92.

Cette jurisprudence a été confirmée par la Cour de cassation²⁶², sur base de la même argumentation.

Mais qu'en est-il si l'administration laisse passer le délai de réenrôlement ?

D'après l'arrêt de la Cour de cassation du 4 décembre 1987, il y avait alors lieu pour le contribuable d'intenter une action en dommages et intérêts devant les tribunaux ordinaires, puisque le non-enrôlement d'une nouvelle cotisation constitue une négligence fautive de la part de l'administration.

Si nous pouvons comprendre la notion de faute, nous n'arrivons cependant pas à comprendre à quel niveau serait le dommage subi par le contribuable pour fonder une telle action.

Toujours est-il que depuis²⁶³, l'article 368 du C.I.R.92 permet d'introduire une demande en restitution de précompte professionnel et que dès lors le contribuable ne sera plus autorisé à fonder son action sur une autre procédure puisqu'une contestation spécifique existe²⁶⁴.

²⁶⁰ Bruxelles, 22 octobre 1985, R.G. n°8552521 cité par J-P. MAGREMMANE et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, n°10, décembre 2010, p.21

²⁶¹ Cass., 4 décembre 1987, *F.J.F.*, 1988, p.354

²⁶² Cass., 16 avril 1999, *F.J.F.*, 1999, n°99/144 ; cass., 20 mai 2002, R.G. n° F.02.0061.N, www.taxwin.be ; Gand, 26 juin 2007, R.G. n° 2005/ar/929, www.taxwin.be

²⁶³ Rétabli par la loi du 28 décembre 2011, article 20, qui est applicable aux précomptes professionnel et mobilier versés à partir du 1er janvier 2011 en vertu de son article 24.

²⁶⁴ Civ.Liège, 23 octobre 2018, R.G. n°17/2622/A, inédit

Notons toutefois que le délai de réclamation est particulier puisqu'il s'agit d'introduire l'action en restitution de ces précomptes indûment versés au Trésor dans les cinq ans à compter du premier janvier de l'année pendant laquelle ces précomptes ont été versés.

Ce qui, en cas d'annulation de la cotisation par le juge, peut vite amener le contribuable à être hors délai.

Section II Le bénéfice de l'indemnité de procédure

Le contribuable qui obtient l'annulation de sa cotisation devant le juge gagne son procès.

L'administration devra alors, conformément à l'article 1022 du code judiciaire, supporter les dépens, peu importe de ce qu'il advient de la cotisation subsidiaire.

Le montant des dépens est calculé en fonction de la hauteur de la demande, soit en pratique en fonction du montant de la cotisation qui se verra annulée.

Le contribuable peut donc trouver un intérêt à obtenir l'annulation de sa cotisation puisque, s'il n'obtient pas entièrement gain de cause sur le fond du litige, il ne pourrait se voir accorder qu'une partie de l'indemnité de procédure.

De plus, l'indemnité de procédure sera en règle générale moindre lorsque le contribuable conteste un grief quant au fond, puisque dans ce cas il n'objecte pas le montant total de la cotisation mais seulement le montant afférant à son grief, de telle sorte que la valeur de la demande est moindre, et donc l'indemnité de procédure y afférant également.

Section III Une seconde « chance »

Enfin, en obtenant l'annulation de sa cotisation, le contribuable se voit obtenir une seconde « chance » de ne pas être enrôlé dans les délais légaux.

Il peut en effet prendre le pari que l'administration ne suive pas correctement la procédure de réenrôlement et laisse passer le délai imparti pour établir la nouvelle cotisation.

Il ne devra alors plus payer l'impôt initialement dû et pourra, s'il est encore dans les délais, obtenir la restitution de son précompte.

À notre estime, l'obtention de l'annulation de la cotisation par le contribuable n'a donc plus grand intérêt.

En pratique d'ailleurs, lorsque le contribuable demande « l'annulation et/ou le dégrèvement » de sa cotisation dans sa réclamation, l'administration prend le soin de vérifier s'il n'y a pas lieu de donner gain de cause au contribuable sur le fond.

En procédant de la sorte, elle pourra alors ordonner le dégrèvement de la cotisation plutôt que son annulation, ce qui permettra à l'administration d'éviter la lourdeur administrative de l'établissement d'une cotisation de réenrôlement. Et ce qui permettra au contribuable d'éviter au moins un an de procédure supplémentaire²⁶⁵.

²⁶⁵ Six mois pour l'application de l'article 355 du C.I.R.92, ajoutés à cela six mois pour le délai de réclamation et six mois pour le traitement de la réclamation.

CONCLUSIONS

Le législateur a de longue date voulu se prémunir contre les erreurs que pouvaient commettre les agents de l'État dans le cadre de l'établissement de l'impôt, en prévoyant une disposition qui permettrait à l'État de recouvrer l'impôt *légitimement*²⁶⁶ dû en dehors de tout délai de taxation normal.

Afin cependant de garantir une certaine équité entre le contribuable et l'administration fiscale, cette possibilité n'est offerte qu'à cette dernière que sous certaines conditions.

Après avoir analysé ces conditions non seulement d'un point de vue théorique, mais également du point de vue jurisprudentiel, nous en arrivons à considérer que les conditions imposées à l'administration pour l'application correct des articles 355 et 356 du C.I.R.92 lui sont relativement favorables.

En effet, alors que le texte parle d'annulation, il est certain pour la Cour de cassation²⁶⁷ que le réenrôlement sera également possible en cas de dégrèvement, mais aussi dans de nombreux cas lorsque l'arbitraire est la cause de l'annulation²⁶⁸, ou encore lorsque l'administration n'a pas respecté une condition pourtant soumise à peine de nullité²⁶⁹.

La condition d'exception de la forclusion ne trouvera, quant à elle, qu'une application rare en pratique.

Concernant la notion de « même redevable », nous l'avons vu, lorsque les juridictions ont refusé l'une de ces applications considérant que le texte ne permettait pas d'y assimiler un autre redevable, le législateur est venu en aide à l'administration²⁷⁰.

²⁶⁶ Voy. en ce sens : Projet de loi apportant des modifications : a) aux lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution nationale de crise ; b) aux lois et arrêtés relatifs aux taxes spéciales assimilées aux impôts directs, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1946-1947, séance n°59 du 17 décembre 1946, p.24

²⁶⁷ Cass., 6 février 1962, *J.P.D.F.*, 1962, p.243 ; Cass., 28 septembre 1965, *Pas.*, 1966, I, p.138

²⁶⁸ Cass., 22 mai 2015, R.G. n° F.13.0169.N, www.taxwin.be, Cass., 26 mai 2016, R.G. n° F.14.0154.N, www.taxwin.be ; Gand, 20 octobre 2015, *R.G.C.F.*, 2016/3, p.240 ; Civ. Arlon, 13 juillet 2016, R.G. n°13/440/A, www.taxwin.be

²⁶⁹ Liège, 26 septembre 2012, *Fiscologue*, n°1316, p.12

²⁷⁰ Loi du 17 mars 2019, article 72, 1° et 2° qui est entré en vigueur le 1er mai 2019 en vertu de son article 119, § 1er, al. 1°

Les termes « mêmes éléments d'imposition » ne sont guère plus contraignant pour l'administration puisque la jurisprudence semble admettre que lorsque le fisc change une donnée relative au calcul de l'impôt, mais non relative à la détermination de la base imposable²⁷¹, elle respecte la condition énoncée par les articles 355 et 356 du C.I.R.92.

Tout comme elle respecte cette notion lorsqu'elle change la qualification du revenu²⁷², le taux applicable²⁷³ ou l'année d'imposition, allant jusqu'à permettre que finalement un impôt supérieur soit enrôlé par rapport à la cotisation annulée²⁷⁴.

Il reste alors à l'administration à établir cette nouvelle cotisation endéans un certain délai, à moins qu'un délai plus favorable ne lui soit encore ouvert²⁷⁵.

Finalement, la seule contrainte à l'égard de l'administration est l'exigence d'une décision préalable à la saisine du juge lorsqu'elle entend faire application de l'article 356 du C.I.R.92.

Encore que, à notre estime, cette exigence ne trouve aucun fondement. Comme nous l'avons démontré, ni la lettre ni l'esprit de la loi ne l'exigent.

Notre position coïncide d'ailleurs avec la motivation qui fonde bien souvent les arrêts de la Cour constitutionnelle²⁷⁶ : les articles 355 et 356 du C.I.R.92 ont pour but de permettre le recouvrement des impôts *légitimement* dus. Et, en aucun cas, l'absence d'une décision administrative ne pourrait laisser dire qu'un impôt est moins légitimement dû en l'absence d'une décision directoriale qu'en sa présence.

Au-delà des conditions énoncées dans les dispositions étudiées, nous avons également pu constater que leurs applications sont possibles dans une acceptation assez large.

²⁷¹ E.a. Anvers, 17 juin 1997, *Courr.fisc.*, 1997, p.507 ; Anvers, 2 décembre 2003, R.G. n° 1996/FR/136, www.taxwin.be ; Gand, 20 décembre 2016, R.G. n°2015/RG/2815, www.taxwin.be

²⁷² Cass., 9 décembre 1969, *Pas.*, 1970, I, p.322 ; Gand, 2 avril 1963, *J.P.D.F.*, 1963, p.389 ; Anvers, 22 septembre 2009, *F.J.F.*, n°2010/199

²⁷³ Cass., 17 janvier 1967, *Pas.*, 1967, I, p. 597 ; Cass., 26 novembre 2015, R.G. n° F.14.0181.N, www.taxwin.be

²⁷⁴ Cass., 17 janvier 1967, *Pas.*, 1967, I, p.597 ; Cass., 29 septembre 1970, *Pas.*, 1971, I, p.79

²⁷⁵ Bruxelles, 13 mai 1955, *Rev.fisc.*, 1955, p.982 ; Bruxelles, 12 décembre 1956, *Rev.fisc.*, 1957, p.912 ; Mons, 31 octobre 2017, *R.G.C.F.*, 2018/2, pp.151-156 ; Civ.Anvers, 2 juin 2014, *Fiscologue*, n°1428, p.11

²⁷⁶ C. const., 21 décembre 2004, arrêt n°211/2004, www.taxwin.be

Ainsi, il a été jugé que les articles 355 et 356 du C.I.R.92 ne sont pas contraires aux droits fondamentaux et plus particulièrement aux droits de la défense et au principe d'égalité et de non-discrimination²⁷⁷.

Que l'administration bénéficie du droit- en réalité de l'obligation²⁷⁸- de réenrôlement sans autorisation préalable puisqu'il s'agit d'une simple application du code fiscal²⁷⁹.

Et qu'en outre, l'administration peut avoir, *a priori*, plusieurs chances d'établir correctement une nouvelle cotisation.

Enfin, malgré une application large de la possibilité de réenrôlement pour l'administration, le contribuable peut toutefois trouver un intérêt à obtenir l'annulation de sa cotisation.

En effet, même si la cotisation pourra 'renaître', le contribuable pourra bénéficier des intérêts moratoires sur la somme qui lui sera remboursée à la suite de l'annulation ; il bénéficiera également de l'indemnité de procédure et il gagnera une 'chance' d'être oublié par l'administration.

Faut-il alors penser, à l'instar de certain auteur²⁸⁰, que ce droit exorbitant s'il en est, devrait disparaître de notre arsenal législatif ?

Comme G. STEFFENS, nous ne le pensons pas²⁸¹.

D'abord, il est à noter que le contribuable a également le droit de se tromper et, le cas échéant, de corriger son erreur en formant une réclamation régulière. Ensuite, et surtout, le pouvoir taxateur, qui doit appliquer les principes d'égalité et de légalité, accompli une mission d'ordre public et il serait incompréhensible qu'un contribuable puisse bénéficier d'une sorte de « jackpot » fiscal et échapper à l'impôt à la suite d'une erreur, souvent aisément réparable.

²⁷⁷ C. const., 21 décembre 2004, arrêt n°211/2004, www.taxwin.be

²⁷⁸ Cass., 5 septembre 1967, *Pas.*, 1968, I, p.22

²⁷⁹ Bruxelles, 11 octobre 2012, R.G. n° 2007/AR/2846, www.taxwin.be

²⁸⁰ R. Forestini, « Les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus : nouveaux développements » *R.G.C.F.*, 2007/2, pp.91

²⁸¹ G. Steffens, « Annulation, réimposition et cotisation subsidiaire : contributions à l'étude de ces notions controversées en droit fiscal », *J.D.F.*, 2008, p.327

Maintenant, imaginons que le code des impôts sur les revenus ne contienne pas ces deux dispositions. L'administration serait-elle alors sans ressource face à une erreur commise par elle dans l'établissement d'une cotisation ? Autrement dit, n'y a-t-il pas lieu de relativiser l'importance des articles 355 et 356 du C.I.R.92 ?

La question appelle, à notre estime, une réponse positive. Oui, l'administration par le *biais* de ces dispositions a le pouvoir de corriger ses erreurs, mais ce n'est pas la seule voie qui lui est offerte.

En effet, en premier lieu il faut penser aux droits qu'a l'administration de substituer ses motifs en cours de procédure. Elle permettra, comme nous l'avons vu, d'éviter des cas d'annulation et partant, de ne pas faire application des articles 355 et 356 du C.I.R.92.

Dans une pensée probablement plus novatrice, nous pensons ensuite à une application de la jurisprudence Antigone en matière fiscale²⁸².

Si la jurisprudence Antigone concerne actuellement l'obtention de moyens de preuves, il ne nous semble pas inconsideré qu'en l'absence des articles 355 et 356 du C.I.R.92, l'administration aurait tenté de faire valoir -et aurait obtenu- qu'une erreur largement réparable, qui n'empêche pas le contribuable de faire valoir ses droits, puisse prévaloir au recouvrement de l'impôt légitimement dû.

En conclusion, les articles 355 et 356 du C.I.R.92, s'ils sont appliqués avec largesse de vues, ne constituent que le reflet de la volonté d'une répartition équitable des charges fiscales entre tous les citoyens de cet État.

*« Un peuple libre n'acquitte que des contributions,
un peuple esclave paie des impôts ».*

[Extrait anonyme de l'Acte de
l'Assemblée Nationale de 1789]

²⁸² Cass., 22 mai 2015, R.G. n° F.13.0077.N, *Cour.fisc.*, 2015, p.827 note S. SABLON

BIBLIOGRAPHIE

Législations

Constitution, article 170, §§1er et 2

Code des impôts sur les revenus 1992, article 355 et 356

Code judiciaire, 185 decies et undecies

Code civil, Article 1476, § 2, alinéa 1er

Circ. n° Ci.RH.853/406.047, 14 janvier 1989, www.taxwin.be

Com.I.R. 1992, n° 355/1

Com.i.R. 1992, n° 355/2

Com.I.R. 1992, n°355/3

Com.I.R. 1992, n° 355/26

Com.I.R. 1992, n° 355/27

Com.I.R. 1992, n° 355/36

Com.I.R. 1992, n° 356/7 citant Bruxelles, 3 mars 1958, *Olbrecht*

Com.I.R. 1992, n° 357/1

Com.I.R. 1992, n°357/2

Com.I.R. 1992, n° 357/4

Com.I.R. 1992, n° 357/8

Projet de loi apportant des modifications : a) aux lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution national de crise ; b) aux lois et arrêtés relatifs aux taxes spéciales assimilées aux impôts directs, Rapport fait au nom de la commission des finances et du budget par M. Tielemans, *Doc.parl.*, Ch. repr., sess. Ord. 1946-1947, n°33/407, p.58

Projet de loi apportant des modifications : a) aux lois et arrêtés relatifs aux impôts sur les revenus et à la contribution national de crise ; b) aux lois et arrêtés relatifs aux taxes spéciales assimilées aux impôts directs, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1946-1947, séance n°59 du 17 décembre 1946, p.24

Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch. repr. sess. ord. 1997-1998, n°49-1341/17, p.50

Projet de loi portant des dispositions fiscales et diverses, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2009-2010, n°52-2310/001, p.29

Projet de loi portant des dispositions fiscales et diverses, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2009-2010, n°52-2311/002, p.3

Projet de loi adoptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau code des sociétés et des associations, *Doc.parl.*, Ch. repr., sess ord. 2018-2019, n° 54 /3367, p.10

Proposition de loi portant des dispositions fiscales diverses 2019-I, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess ord. 2018-2019, n°54/3699, p.7

Question n° 4474 de M. Jacques Chabot du 21 avril 2001 (Fr.), *Q.R.*, Compte rendu analytique, Commission de la Chambre des Finances et du Budget, n°50-452, p.5

Question n° 204 de M. Claeys du 28 décembre 2009 (Fr.), *Q.R.*, Ch. Repr., sess. ord. 2009-2010, n°52-94, p.59

Question n°575 de M. Van der Maelen du 17 septembre 2012 (NL), *Q.R.*, ch.repr., sess. Ord.2011-2012, n°53-

086, pp.41-43.

Guide sur l'article 6 de la Convention – droit à un procès équitable (volet civil), mise à jour 30 avril 2019, p.19

Ouvrages et contributions dans des ouvrages

Autenne, J., Di Pietro A., e.a., *L'Europe face à la régionalisation fiscale : compétence, concurrence, compétitivité et efficacité*, Bruxelles, Bruylant, 2009

Bouvaert I., *De Aanslag*, Gent, Universiteit te Gent faculteit Der Rechten, 1963, p.309

Koning Fr., *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, Bruxelles, Kluwer, 2003, p.451

Sepulchre, V., *Droits de l'homme et libertés fondamentales en droit fiscal*, Bruxelles, Larcier, 2005, p.383

Thiberghien, A., *Manuel de droit fiscal 2014-2015*, édition 2015, Bruxelles, Kluwer, pp.823-832

Lenoir, Ch., « Les délais d'imposition et de recouvrement en matière d'impôts directs » in *Manuel de procédure fiscale*, 2^e édition, ouvrage collectif, Limal, Anthemis, 2015, sous la direction de F. Stevenart Meeûs, pp. 385-394

Articles scientifiques

Bours J.-P., « Annulation et dégrèvement des synonymes ? », *R.G.C.F.*, 2004/4, p.8

Clauwers G., Coubeau H. et De Becker N., e.a., « Aperçu des dispositions fiscales de l'année 2009 », *Le Courrier fiscal*, 2010/138

Doolaeghe A., « Preuve additionnelle et substitution de motifs par l'administration et par le juge » *R.G.C.F.*, 2009/4, pp.276-296

Du Jardin J., « Le droit de défense dans la jurisprudence de la cour de cassation (1990-2003) », <https://justice.belgium.be>, 1^{er} septembre 2003, p.9

Forestini R., « Les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus : nouveaux développements », *R.G.C.F.*, 2007/2, pp.67-98

Ganshof W.J., « Propos sur le texte de la loi et les principes généraux du droit », *Bull.*, 1971, p.49, note 220.

Kirkpatrick K., « Le directeur ou le juge qui accueille le recours du contribuable doit-il annuler ou dégrever l'impôt enrôlé ? », *R.G.C.F.*, 2004/4, p.7.

Lenoir Ch. et Rommelaere C., « Le caractère arbitraire de l'imposition – Définitions et conséquences », *R.G.C.F.*, 2012/4, pp.239- 261

Maes G., « Cotisations nouvelles et cotisations subsidiaires aux impôts directs », *Bull. contr.*, 1973, n°504, p.355.

Magremanne J.-P., et Scheyvaerts A., « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *R.G.F.*, 2010, n°10, pp.1-28

Magremanne J.-P., « La requête en validation d'une cotisation subsidiaire (article 356 du C.I.R.92) », *R.G.C.F.*, 2012/3, p.139-184

Steffens G., « Annulation, réimposition et cotisation subsidiaire : contributions à l'étude de ces notions controversées en droit fiscal », *J.D.F.*, 2008, p.322

Symoens H., « De subsidiaire aanslag (art. 356 W.I.B. 1992) : de fiscale mythe van Sisphus », *T.F.R.*, n°247, octobre 2003, p.783

Tiberghien A. « Petit cours d'interprétation », *R.G.F.*, 1993/8-9, p.212

Vanden Branden j., « De subsidiaire aanslag (art.356 WIB92) na de wet van 22 december 2009 », *A.F.T.*, 2010, n°12, p.9

Van Dick J., « cotisation arbitraire : la cotisation subsidiaire est parfois possible », *Fiscologue*, n°1435, p.5

Jurisprudences

Cour européenne des droits de l'homme

Cour eur. D.H., arrêt *A.P., M.P. et T.P. c. Suisse* du 29 août 1997, n°19958/92

Cour eur. D.H., arrêt *National et Provincial Building Society and co. c. Royaume-Uni* du 23 octobre 1997, n°21319/93, 21449/93 et 21675/93

Cour eur. D.H., arrêt *Ferrazzinni c. Italie* du 12 juillet 2001, n°44759/98

Cour eur. D.H., décision *Imbert de Trémiolles c. France* du 4 janvier 2008, n°25834/05 et 27815/05

Cour eur. D.H., décision *Cacciato c. Italie et Guiso et Consiglio c. Italie* du 16 janvier 2018 n°60633/16 et n°50821/16

Cour de cassation

Cass., 13 octobre 1947, *Pas.*, 1947, I, p.418

Cass., 3 mai 1955, *Pas.*, 1955, I, p.959

Cass., 17 avril 1956, *Rev.fisc.*, 1957, p.79

Cass., 16 mai 1956, *Rev.fisc.*, 1956, p.764

Cass., 16 mai 1957, *Bull.des arrêts de la Cour de cass.*, 1957, p.1107

Cass., 13 juin 1957, *Pas.* 1957, I, p.1225

Cass., 2 juillet 1957, *Bull.*, 1957, p.1310

Cass., 10 décembre 1959, *Bull.contr.* 1961, p.230

Cass., 16 février 1960, *Pas.*, 1960, I, p.703

Cass., 2 mai 1961, *Bull.*, 1961, p.926,

Cass., 14 novembre 1961, *Pas.*, 1962, I, p.321

Cass., 28 novembre 1961, *Pas.*, 1962, I, p.404

Cass., 6 février 1962, *J.P.D.F.*, 1962, p.243

Cass., 23 octobre 1962, *Pas.*, 1963, I, p.249

Cass., 22 janvier 1963, *Pas.*, 1963, I, p.587

Cass., 3 septembre 1963, *Pas.*, 1964, I, p.3

Cass., 28 septembre 1965, *Pas.*, 1966, I, p.138

Cass., 5 septembre 1967, *Pas.*, 1968, I, p.22

Cass., 15 octobre 1963, *Rev.fisc.*, 1963, p.528

Cass., 9 mars 1965, *Rev.fisc.*, 1965, p.312

Cass., 19 octobre 1965, *Pas.*, 1966, I, p.230

Cass., 22 novembre 1966, *Pas.*, 1967, I, p.382

Cass., 17 janvier 1967, *Pas.*, 1967, I, p. 597

- Cass., 24 janvier 1967, *Pas.*, 1967, I, p.629
- Cass., 14 février 1967, *Pas.*, I, p.738
- Cass., 22 avril 1967, *F.P.D.F.*, 1967, p.133
- Cass., 9 décembre 1969, *Pas.*, 1970, I, p.322
- Cass., 29 septembre 1970, *Pas.*, 1971, I, p.79
- Cass., 3 mars 1970, *Pas.*, 1970, I, 573
- Cass., 11 avril 1973, *J.P.D.F.*, 1973, p.71, avec note d'obs. de M.Baltus
- Cass., 11 avril 1973, *Pas.*, 1973, I, p.776
- Cass., 4 décembre 1987, *F.J.F.*, 1988, p.354
- Cass., 12 janvier 1989, *F.J.F.*, N°89/120
- Cass., 22 octobre 1992, R.G. n° non communiqué, www.taxwin.be
- Cass., 4 juin 1998, *Bull.bel.*, 2000, p.2011
- Cass., 16 avril 1999, *F.J.F.*, 1999, n°99/144
- Cass., 15 septembre 2000, R.G. n°01/5035/A, www.taxwin.be
- Cass., 9 octobre 2000, R.G. n° F990060F, www.taxwin.be
- Cass., 20 mai 2002, R.G. n° F.02.0061.N, www.taxwin.be
- Cass., 16 mai 2003, *F.J.F.*, n°2003/233
- Cass., 30 juin 2003, R.G. n°F.02.0048.F, www.taxwin.be
- Cass., 12 février 2004, R.G. n° F.02.0002.N, www.taxwin.be
- Cass., 17 février 2005, *T.F.R.*, 2006, afl.294,52 note J.Vanden Branden
- Cass., 22 juin 2007, F.05.0029.N, www.taxwin.be
- Cass., 27 novembre 2009, R.G. n° F.08.0079.F, www.taxwin.be
- Cass., 26 février 2010, R.G. n° F.08.0091.F, www.taxwin.be
- Cass., 17 octobre 2013, R.G. n° F.12.0049.N, *F.J.F.*, 2014, 2014/8, p.904
- Cass., 12 septembre 2014, R.G. n° F.13.0105.N, www.taxwin.be
- Cass., 10 octobre 2014, R.G. n° n° F.12.0179.N, www.taxwin.be
- Cass., 31 janvier 2014, R.G. n° F.12.0030.F, www.taxwin.be
- Cass., 9 janvier 2015, *Fiscologue*, n°1428, p.12
- Cass., 13 février 2015, R.G. n° F.13.0150.N, www.taxwin.be
- Cass., 22 mai 2015, R.G. n° F.13.0169.N, www.taxwin.be
- Cass., 22 mai 2015, R.G. n° F.13.0077.N, *Cour.fisc.*, 2015, p.827 note S. Sablon
- Cass., 26 novembre 2015, R.G. n° F.14.0077.N, disponible sur Juridat
- Cass., 26 novembre 2015, R.G. n° F.14.0115.N, www.taxwin.be
- Cass., 26 novembre 2015, R.G. n° F.14.0181.N, www.taxwin.be
- Cass., 26 mai 2016, R.G. n° F.14.0154.N, www.taxwin.be
- Cass., 2 septembre 2016, R.G. n° F.14.0221.N, www.taxwin.be

Cass., 15 septembre 2016, R.G. n° F13.0154.F, www.taxwin.be
Cass., 15 septembre 2016, R.G. n°F14.0125.F, www.taxwin.be
Cass., 16 septembre 2016, R.G. n° F.13.0154.F, www.taxwin.be
Cass., 30 mars 2017, R.G.C.F., 2017/4, pp.336-338
Cass., 27 avril 2017, R.G.C.F., 2017/4, pp.339-340
Cass., 5 mai 2017, R.G. n° F.15.0146.N, www.taxwin.be
Cass., 5 mai 2017, R.G.C.F., 2017/4, pp.341-342
Cass., 23 février 2018, R.G. n° F.17.0078.F, www.taxwin.be
Cass., 28 février 2019, R.G. n° F.17.0057.F consultable sur Juridat
Cass., 28 février 2019, R.G. n° F.18.0095.F/1 consultable sur Juridat
Cass., 28 février 2019, R.G. n° F.17.0121.F, www.taxwin.be

Cour constitutionnelle

C. const., 21 décembre 2004, arrêt n°211/2004, www.taxwin.be
C. const., 8 mars 2005, arrêt n°53/2005, www.taxwin.be
C. const., 20 octobre 2009, arrêt n° 158/2009, www.taxwin.be
C. const., 18 mai 2011, arrêt n° 82/2011, www.taxwin.be
C. const., 28 juin 2012, R.G.C.F., 2013/2, p.101
C. const., 7 février 2019, arrêt n° 18/2019, www.taxwin.be

Cours d'appel

Anvers, 16 juin 1987, F.J.F., n°88/168
Anvers, 15 septembre 1994, R.G. n° 9451939, www.taxwin.be
Anvers, 15 janvier 1996, R.G. n° 9151047, www.taxwin.be
Anvers, 20 mai 1997, R.G. n° 9751578
Anvers, 17 juin 1997, *Courr.fisc.*, 1997, p.507
Anvers, 31 mars 1998, R.G. n°9851567
Anvers, 26 janvier 1999, A.J.T., 1998-1999, pp.930-934, avec note C. Chevalier
Anvers, 26 juin 2001, T.F.R., 2001, n°204, 2001/59, avec note de H.Symoens
Anvers, 2 octobre 2001, R.G. n° 1998/FR/99, www.taxwin.be
Anvers, 15 janvier 2002, R.G.C.F., 2003/1, p.30
Anvers, 2 décembre 2003, R.G. n° 1996/FR/136, www.taxwin.be
Anvers 23 décembre 2003, R.G. n° 1966/FR/252, www.taxwin.be
Anvers, 21 décembre 2004, T.F.R., 2005, n°286, 2005/74, p.712, avec note de L.Vanheeswijck
Anvers, 21 juin 2005, R.G. n° 2002/AR/109, www.taxwin.be

- Anvers, 23 septembre 2008, *R.G.C.F.*, 2009/2, pp.117-119
- Anvers, 22 septembre 2009, *F.J.F.*, n°2010/199
- Anvers, 3 novembre 2009, *F.J.F.*, 2011, p.260
- Anvers, 26 octobre 2010, *Fiscologue*, n°1229, p.12
- Anvers, 3 janvier 2012, *Fiscologue*, n°1283, p.5
- Anvers, 10 janvier 2012, R.G. n° 2009/AR/2765, www.taxwin.be
- Anvers, 8 janvier 2013, *Fiscologue*, n°1333, P.6
- Anvers, 15 janvier 2013, R.G. n°2010/AR/221, www.taxwin.be
- Anvers, 21 mai 2013, R.G. n° 1993/FR/194, www.Taxwin.be
- Anvers, 28 mai 2013, *Fiscologue*, n°1350, p.13
- Anvers, 10 septembre 2013, *Fiscologue*, n°1363, p.12
- Anvers, 14 janvier 2014, *Fiscologue*, n°1377, p.14
- Anvers, 8 avril 2014, *Fiscologue*, n°1398, p.11
- Anvers, 8 avril 2014, R.G. n° 2011/AR/2485, www.taxwin.be
- Anvers, 29 décembre 2014, inédit
- Anvers, 20 janvier 2015, R.G. n°2012/AR/1227, www.taxwin.be
- Anvers, 24 février 2015, *Fiscologue*, n°1421, p.6
- Anvers, 10 mai 2015, R.G. n° 2013/AR/3453, www.taxwin.be
- Anvers, 9 juin 2015, R.G. n° 2012/AR/1011, www.taxwin.be
- Anvers, 15 décembre 2015, *Fiscologue*, n°1466, p.16
- Anvers, 24 mai 2016, R.G. n° 2015/AR/138, www.taxwin.be
- Anvers, 13 septembre 2016, *Fiscologue*, n°1496, p.11
- Anvers, 27 juin 2017, R.G. n° 2015/AR/2498, www.taxwin.be
- Anvers, 20 mars 2018, R.G. n° 2016/AR/1664, www.taxwin.be
- Anvers, 17 avril 2018, R.G. n°2015/AR/2583, www.taxwin.be
- Anvers, 17 avril 2018, R.G. n° 2016/AR/1921, www.taxwin.be
- Anvers, 22 mai 2018, *Fiscologue*, n°1580, p.3
- Anvers, 5 juin 2018, R.G. n° 2014/AR/2486, www.taxwin.be
- Anvers, 28 septembre 2018, *Fiscologue*, n°1580, p.3
- Bruxelles, 31 mars 1954, *Rev.fisc.*, 1955, p.626
- Bruxelles, 30 avril 1954, *Rev.fisc.*, 1955, p.639
- Bruxelles, 13 mai 1955, *Rev.fisc.*, 1955, p.982
- Bruxelles, 17 avril 1956, *Rev.fisc.*, 1957, p.79
- Bruxelles, 12 décembre 1956, *Rev.fisc.*, 1957, p.912
- Bruxelles, 11 juillet 1957, *Rev.fisc.*, 1958, p.183
- Bruxelles, 26 décembre 1958, *Rev.fisc.*, 1959, p.162

- Bruxelles, 12 mars 1962, *Rev.fisc.*, 1962, p.463
- Bruxelles 15 mars 1965, *Rev.fisc.*, 1966, p.381
- Bruxelles, 27 avril 1965, *Bull.contr.*, 1966, p.512
- Bruxelles, 26 juin 1990, *R.G.F.*, 1991, n°2, p.73
- Bruxelles, 5 mai 1992, *F.J.F.*, 1992/112
- Bruxelles, 19 janvier 1993, *R.G.* n° 9352070
- Bruxelles, 2 février 1993, *F.J.F.*, n°93/244
- Bruxelles, 2 mai 1996, *Bull. Contr.*, n°787
- Bruxelles, 21 juin 1996, *R. G.* n° 9652876
- Bruxelles, 23 avril 1999, *A.F.T.*, 199/4, pp.158-160, avec note I. De Troyer
- Bruxelles, 6 mai 1999, *R.G.* n°1994/Fr/248, www.taxwin.be
- Bruxelles, 20 mai 1999, *R.G.* n° 1989/FR/110, www.taxwin.be
- Bruxelles, 2 septembre 1999, *Fiscologue*, n°857, p.11
- Bruxelles, 8 juin 2001, *T.F.R.*, 2002, n°218, 2002/22, p.324, avec note de H. Symeons
- Bruxelles, 12 avril 2002, *T.F.R.*, 2003, p.564, note B. Vanhoste
- Bruxelles, 10 décembre 2003, *R.G.* n° 94-fr-231, www.taxwin.be
- Bruxelles, 9 septembre 2004, *R.G.* N°98-fr-429, www.taxwin.be
- Bruxelles, 6 avril 2005, *R.G.C.F.*, 2005/5, p.321
- Bruxelles, 25 mai 2005, *R.G.C.F.*, 2006/5, p.320-323 avec note de X. Thi
- Bruxelles, 11 janvier 2008, *T.F.R.*, n°349, 2008/69, p.920
- Bruxelles, 11 octobre 2012, *R.G.* n° 2007/AR/2846, www.taxwin.be
- Bruxelles, 9 septembre 2014, *R.G.* n° 98-FR-429, www.taxwin.be
- Bruxelles, 3 février 2016, *R.G.* n°2010/AR/2553, www.taxwin.be
- Bruxelles, 24 février 2016, *R.G.* n° 2011/AR/434, www.taxwin.be
- Bruxelles, 13 avril 2016, *R.G.C.F.*, 2017/1, p.52
- Bruxelles, 6 décembre 2017, *R.G.* n° 2013/FR/47, inédit
- Bruxelles, 6 février 2018, *Fiscologue*, n°1580, p.3
- Bruxelles, 4 septembre 2018, *R.G.* n°2016/AF/253, www.taxwin.be
- Bruxelles, 28 septembre 2018, *R.G.* n°99/8030/A, inédit
- Bruxelles, 20 mars 2019, *R.G.* n° 2013/FR/47, inédit
- Gand, 22 novembre 1955, *Rev.fisc.*, 1956, p.888
- Gand, 6 juin 1961, *Bull. contr.*, 1961, n°378, p.1372
- Gand, 2 avril 1963, *J.P.D.F.*, 1963, p.389
- Gand, 25 février 1972, *F.P.D.F.*, 1972, p.69
- Gand, 21 juin 1988, *R.G.* n° 8854517 et
- Gand, 5 novembre 1998, *F.J.F.*, n°99/21

- Gand, 15 avril 1999, *Fiscologue*, n°710, p.15
- Gand, 26 juin 2007, R.G. n° 2005/ar/929, www.taxwin.be
- Gand, 3 février 2009, *Fiscologue*, n°1178, p.13
- Gand, 4 novembre 2014, *Fiscologue*, n°1408, p.6
- Gand, 16 décembre 2014, *Fiscologue*, n°1437, p.13
- Gand, 20 octobre 2015, *R.G.C.F.*, 2016/3, p.240
- Gand, 18 octobre 2016, *Fiscologue*, n°1516, p.4
- Gand, 20 décembre 2016, R.G. n°2015/RG/2815, www.taxwin.be
- Gand, 21 novembre 2017, R.G. n°2016/AR/1051, www.Taxwin.be
- Liège, 26 février 1954, *Rev. fisc.*, 1955, p.39
- Liège, 5 février 1957, *Rev.fisc.*, 1957, p.471
- Liège, 15 février 1958, inédit cité par I. Bouùært
- Liège, 11 mars 1958, *Rev. fisc.*, 1958, p.63
- Liège, 12 mai 1993, *J.D.F.*, 1993, p.248
- Liège, 22 décembre 1995, *Fiscologue*, n°588, p.10
- Liège, 29 mai 1991, *F.J.F.*, n°92/208, 9155379
- Liège, 1^{er} décembre 1999, *F.J.F.*, n° 2000/114
- Liège, 26 septembre 2012, *Fiscologue*, n°1316, p.12
- Liège, 29 avril 2015, *Fiscologue*, n°1446, p.6
- Liège, 8 janvier 2016, *Fiscologue*, n°1480, p.13
- Liège, 18 octobre 2016, R.G. n°2015/RG/775, non publié
- Liège, 18 septembre 2017, R.G. n° 2012/RG/1267, www.taxwin.be
- Mons, 29 mars 2002, *F.J.F.*, n°2002/48
- Mons, 17 mai 2002, *F.J.F.*, n°2002/261
- Mons, 19 janvier 2007, *R.G.C.F.*, 2007, n°3, 194
- Mons, 21 février 2014, *Fiscologue*, n°1388, p.11
- Mons, 2 octobre 2015, R.G. n°2013/RG/233, www.taxwin.be
- Mons, 19 octobre 2016, R.G. n° 2015/RG/250, www.taxwin.be
- Mons, 31 octobre 2017, *R.G.C.F.*, 2018/2, pp.151-156
- Mons, 15 novembre 2017, *R.G.C.F.*, 2018/1, pp.70-72
- Mons, 24 novembre 2017, *R.G.C.F.*, 2018/1, pp.73-78
- Mons, 13 décembre 2017, *R.G.C.F.*, 2018/1, pp.79-81
- Mons, 20 décembre 2017, *R.G.C.F.*, 2018/1, pp.82-85

Tribunaux de première instance

- Civ. Anvers, 28 novembre 2001, R.G. n° 994035/A, www.taxwin.be
- Civ. Anvers, 4 avril 2003, *T.F.R.*, 2003, 2003/15, p.252
- Civ. Anvers, 16 février 2005, R.G. n°02-6703-A, www.taxwin.be
- Civ. Anvers, 2 juin 2014, *Fiscologue*, n°1428, p.11
- Civ. Arlon, 13 juillet 2016, R.G. n°13/440/A, www.taxwin.be
- Civ. Bruges, 1er juin 2004, R.G. n° 02-0668-A, www.taxwin.be
- Civ. Bruges, 20 décembre 2010, *Fiscologue*, n°1252, p.5
- Civ. Bruxelles, 12 octobre 2005, R.G. n° 2003/1438/A, www.taxwin.be
- Civ. Bruxelles, 31 août 2006, R.G. n° 2004-4328-A, www.taxwin.be
- Civ. Bruxelles, 4 octobre 2006, R.G. n° 2003-2389-A, www.taxwin.be
- Civ. Bruxelles, 22 mai 2015, R.G. n° 10/9691/A, inédit
- Civ. Bruxelles, 2 juin 2015, *Fiscologue*, n°1446, p.6
- Civ. Bruxelles, 23 juin 2016, R.G. n° 1127/34/A, inédit.
- Civ. Bruxelles, 14 février 2017, *R.G.C.F.*, 2017/4, pp.355-357
- Civ. Bruxelles, 17 novembre 2017, R.G. n° 10/9691/A, inédit
- Civ. Bruxelles, 23 janvier 2019, R.G. n° 2016/611/A, inédit.
- Civ. Bruxelles, 29 mars 2019, R.G. n° 17/951/A, inédit, jugement frappé d'appel
- Civ. Gand, 16 mars 2011, *Fiscologue*, n°1252, p. 5
- Civ. Gand, 28 novembre 2011, *Fiscologue*, n°1276, p. 3
- Civ. Hasselt, 29 septembre 2004, R.G. n° 02.732.A, www.taxwin.be
- Civ. Liège, 29 octobre 2002, R.G. n° 01/1197/A, www.taxwin.be
- Civ. liège, 23 octobre 2003, *Fiscologue*, n°958, p.11
- Civ. Liège, 18 juin 2012, R.G. n°04/5245/A, www.taxwin.be
- Civ. Liège, 23 octobre 2018, R.G. n° 17/2622/A, inédit
- Civ. Louvain, 10 juin 2005, R.G. n° 99-2760/A, www.taxwin.be
- Civ. Louvain, 7 novembre 2008, R.G. n° 07- 2117- A, www.taxwin.be
- Civ. Louvain, 7 novembre 2009, *T.F.R.*, 2009, p.47
- Civ. Mons, 7 octobre 2004, *Fiscologue*, n°967, p.8
- Civ. Mons, 27 octobre 2004, *Fiscologue*, n°967, p.8
- Civ. Mons, 9 novembre 2004, *Fiscologue*, n°967, p.8
- Civ. Mons, 28 octobre 2008, R.G. n°07/1291/A, www.taxwin.be
- Civ. Mons, 1er avril 2010, R.G. n° 02/2501/A, www.taxwin.be
- Civ. Mons, 26 juin 2014, R.G. n° 09/2882/A, www.taxwin.be
- Civ. Namur, 4 mars 2009, R.G. n° 1609/07, www.taxwin.be

Civ. Namur, 23 juin 2010, *Fiscologue*, n°1215, p.14

Civ. Namur, 17 juin 2015, R.G., n°1624/03/A, www.taxwin.be

Civ. Namur, 13 septembre 2018, *R.G.C.F.*, 2018/6, p.531

Civ. Namur, 11 octobre 2018, *R.G.C.F.*, 2018/6, p.535

