

Observations

Annulation de la décision du conseiller général et cotisation subsidiaire (article 356 du C.I.R. 92) : la Cour de cassation prend position

1. Le fait d'invoquer la nullité de la décision du conseiller général¹ (anciennement dénommé directeur régional) rendue dans le cadre du recours administratif organisé par les articles 366 et suivants du C.I.R. 92, est généralement considéré comme dénué d'intérêt pratique.

En effet, il est très largement admis que l'annulation de la décision du conseiller général ne peut avoir pour effet d'entraîner la nullité de la cotisation². Le seul impact de cette annulation serait en principe que la juridiction saisie du litige apprécie le fondement des réclamations du contribuable sans tenir compte de la décision annulée³.

Dans son numéro 2018/36, cette revue publiait cependant un arrêt de la cour d'appel de Mons du 20 décembre 2017⁴, suivant lequel l'intérêt d'invoquer la nullité de la décision du conseiller général renaît, à condition qu'elle soit couplée avec celle des cotisations.

En effet, en pareille hypothèse, l'administration ne serait, à suivre cette jurisprudence, pas autorisée à soumettre une cotisation subsidiaire à la juridiction ayant annulé la cotisation litigieuse, dès lors que suivant l'article 356, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 92, une telle cotisation ne peut être établie que « 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 ».

Or, la nullité opérant *ex tunc*, la décision du conseiller général est réputée ne jamais avoir existé, de sorte que la cour ne pourrait valider une quelconque cotisation subsidiaire qui lui serait soumise par l'administration en vertu de l'article 356, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 92, puisque cette disposition « implique nécessairement (...) qu'une décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui fasse l'objet d'un recours en justice ».

En synthèse, si la décision du conseiller général est annulée, une cotisation subsidiaire ne pourrait être soumise au tribunal, dans l'hypothèse où la cotisation litigieuse serait, elle-aussi, annulée.

2. Dans son arrêt du 28 février 2019⁵, la Cour de cassation ne partage pas le raisonnement de la cour d'appel de Mons.

Dans le cadre de l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt, le tribunal de première instance de Liège avait annulé plusieurs cotisations enrôlées à charge du contribuable, ainsi que la décision du directeur régional⁶.

Le tribunal a toutefois validé et dit exécutoires les cotisations subsidiaires qui lui ont été soumises par l'administration en vertu de l'article 356, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 92, en dépit de l'annulation de la décision directoriale.

Ce jugement fut confirmé en appel. La cour d'appel de Liège a, en effet, considéré que pour qu'une cotisation subsidiaire puisse être soumise par l'administration à la juridiction qui a annulé l'imposition, « il suffit qu'une décision directoriale ait fait l'objet d'un recours en justice, et il importe donc peu que la décision en question ait fait l'objet subséquemment d'une annulation ».

Dans son pourvoi en cassation, le demandeur faisait valoir, dans la première branche de son moyen unique, que l'annulation d'une décision directoriale pour illégitime opère avec effet rétroactif (et est donc supposée n'avoir jamais existé), de sorte que, faute de décision administrative, une cotisation subsidiaire ne peut être appliquée suite à l'annulation concomitante des cotisations litigieuses.

En considérant que l'article 356 du C.I.R. 92 est susceptible de s'appliquer en cas d'annulation de la décision directoriale et en autorisant l'administration à présenter une cotisation subsidiaire nonobstant l'illégalité de la décision directoriale, l'arrêt attaqué, qui donne ainsi des effets à une décision illégale, violerait l'article 356 C.I.R. 92, ainsi que l'article 159 de la Constitution.

Dans son arrêt, la Cour de cassation rejette cette interprétation, au travers d'une motivation plutôt sommaire mais claire.

Ainsi, selon la Cour, il résulte des termes de l'article 356 du C.I.R. 92 que « ce que la disposition s'applique dans tous les cas où le juge est, en matière d'impôt sur les revenus, saisi d'une contestation sur la base de l'article 569, alinéa 1^{er}, 3^o, du Code judiciaire après qu'a été rendue une décision statuant sur le recours administratif visé aux articles 1385déciés et 1385undeciés de ce code ».

La circonstance que, statuant sur cette contestation, le juge annule la décision administrative est sans effet sur l'application de l'article 356, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 92. Le moyen, qui, en cette branche, repose tout entier sur le soutènement contraire manqué en droit ».

3. Suivant cet arrêt de la Cour de cassation, une annulation de la décision du conseiller général ne permettra donc pas d'échapper à l'application de l'article 356 C.I.R. 92, en cas d'annulation concomitante de l'imposition.

Pour que l'article 356 du C.I.R. 92 puisse s'appliquer, il faut mais il suffit que le cours judiciaire du contribuable soit introduit après que la décision du conseiller général a été rendue, peu importe que l'illégalité de cette décision soit ultérieurement constatée.

Le contribuable peut toujours éviter l'application de l'article 356 du C.I.R. 92 en introduisant un recours judiciaire avant que la décision du conseiller général ne soit rendue. Pour dessaisir l'administration, le contribuable doit toutefois attendre l'expiration d'un délai de six ou neuf mois (en cas de taxation d'office)^{8,9}, visé par l'article 1385undeciés

⁸ Il convient de tenir compte des nouvelles augmentations de ces délais amenées par les lois des 29 mars (M.B., 14 avril 2018, p. 33.474) et 15 avril 2018 (M.B., 20 avril 2018, p. 34.783), en cas de conciliation financière et de demande de rectification de la décision du conseiller général (voy. le nouvel article 375, paragraphe 1^{er}/1 du C.I.R. 92). Selon les nouveaux paragraphes 4 et 5 de l'article 1385undeciés, le délai de six mois est porté à neuf mois en cas de taxation d'office.

¹ Par exemple, en cas de violation du droit d'être entendu dans le cadre de la réclamation (article 374, alinéa 3, du C.I.R. 92) ou des principes de bonne administration.