

La réclamation
en matière d'impôts sur les revenus :
état des lieux 25 ans après la réforme de 1999

Actualités en matière de recours administratifs organisés
Colloque de la Commission de droit public du barreau de Liège-Huy
25 janvier 2024

Aymeric Nollet

Professeur à l'Université de Liège (*Tax Institute*)
Docteur en droit de l'Université de Liège et de l'Université d'Anvers
Avocat au barreau de Bruxelles

et

Gauthier Delobbe

Assistant à l'Université de Liège (*Tax Institute*)
Avocat au barreau de Liège-Huy

Introduction

- ❖ Art. 569, al. 1^{er}, 32^o, C.Jud.: « *les contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt* » relèvent de la compétence juridictionnelle des juridictions judiciaires

 - ❖ Art. 1385undecies, al. 1^{er}, C.Jud.: « *contre l'administration fiscale, et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1^{er}, 32^o, l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi* ».
=> Si recours administratif organisé..., son exercice recevable conditionne la recevabilité de l'action judiciaire ultérieure contre la cotisation d'impôt

 - ❖ En matière d'impôts sur les revenus, le CIR organise la « réclamation »...
 - Avant loi 1999: = 1^{er} degré de juridiction avant recours devant Cour d'appel
 - Depuis loi 1999: 2^{ble} degré de juridiction judiciaire après filtre administratif

 - ❖ Focus sur la matière des impôts sur les revenus (procédure plus codifiée)
-

Introduction

Plan de l'exposé (cf. celui de la contribution écrite):

- 1) Situation de la réclamation dans la trame générale de la procédure en matière d'impôts directs
- 2) L'introduction de la réclamation
- 3) Les effets de l'introduction de la réclamation
- 4) L'instruction de la réclamation
- 5) La décision rendue sur la réclamation (et les voies de recours)
- 6) La réclamation en matière de fiscalité locale (renvoi contribution écrite)
- 7) Les recours administratifs extraordinaires (renvoi contribution écrite)

1) Situation dans la trame générale de la procédure en matière d'impôts sur les revenus

- ❖ Logique déclarative (« premier pas »): le contribuable doit « se déclarer/dévoiler »... dans des conditions de formes et de délais (307 et s. CIR)...
 - Présomption réfragable d'exactitude de la déclaration « régulière » pour les revenus déclarés (339) => le contribuable est « cru sur paroles »... jusqu'à preuve du contraire par l'administration (mais cela ne vaut pas pour les déductions et autres avantages fiscaux auxquels il prétend..., en cas de litige)

- ❖ L'administration exerce ses pouvoirs d'investigation (315 et s.) dans les délais d'investigation (333) pour contrôler la déclaration et/ou collecter les moyens de preuve (340 et s.)
 - Rectification de la déclaration en cas de déclaration régulière (dans formes et délais) mais inexacte
 - Faculté de taxation d'office en cas de déclaration absente/tardive ou irrégulière => renversement de la charge de la preuve sur le contribuable devant alors prouver en quoi revenus pris en compte = inexacts

- ❖ L'administration fiscale « enrôle » l'impôt dans les délais d'imposition (359 + 353-354...)
 - « Enrôlement » = titre exécutoire que l'administration se décerne à elle-même (privilège...) pour l'impôt qu'elle considère dû => envoi d'un « avertissement-extrait de rôle (AER) » au contribuable

- ❖ Le contribuable peut contester l'impôt enrôlé (« contentieux de l'impôt »):
 - D'abord: réclamation *administrative* (366 et s.) = filtre administratif conditionnant recevabilité...
 - Ensuite: recours *judiciaire* (1385*decies* et *undecies* C.Jud.), avec 2 degrés juridict. (depuis 1999)

1) Situation dans la trame générale de la procédure en matière d'impôts sur les revenus

Cf. chronologie des règles de procédure dans le Code des impôts sur les revenus (CIR)

Titre VII: Etablissement et recouvrement des impôts

- Chap. II: La déclaration = 305-314*bis* CIR
- Chap. III: Investigations et contrôle = 315-338 CIR
- Chap. IV: Moyens de preuve de l'administration = 339-345 CIR
- Chap. V: Procédures de taxation = 346-352*bis* CIR
- Chap. VI: Imposition = 353-365 CIR
- Chap. VII: Voies de recours = 366-392 CIR
- Chap. VIII, IX, IX*bis*: Recouvrement de l'impôt = 393-443*ter* CIR + CRAF...
- Chap. X: Sanctions = 444-463 CIR

2) Introduction de la réclamation

❖ Titulaires du droit de réclamation :

- le redevable : toute personne qui peut être tenue au paiement de l'impôt
- son conjoint
- le codébiteur au sens du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (« CRAF »)

❖ Objet de la réclamation :

- la cotisation dont le contribuable a pu prendre connaissance via son AER

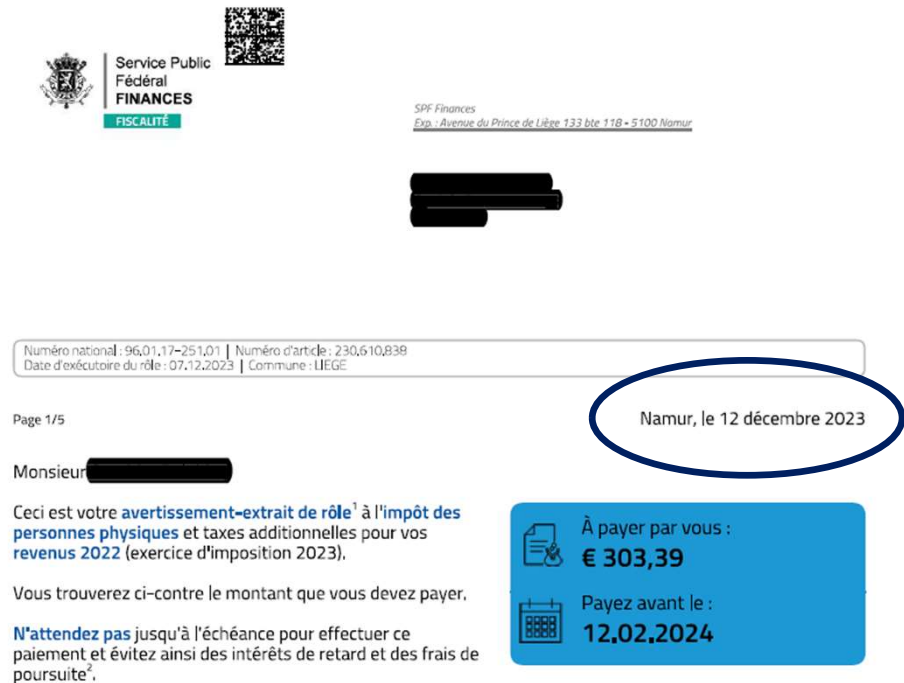
❖ Délai de réclamation :

- *un an* à compter du *troisième jour ouvrable* qui suit la *date d'envoi* de l'AER, telle qu'elle figure sur celui-ci (371 CIR)

2) Introduction de la réclamation

Calcul du délai de réclamation :

- ❖ Date d'envoi : mardi 12/12/2023
- ❖ Point de départ du délai : vendredi 15/12/2023
- ❖ Échéance : lundi 16/12/2024
 - Application de l'article 54 C.Jud.



2) Introduction de la réclamation

❖ Délai de réclamation (suite) :

- Réclamation doit parvenir à l'administration dans le délai imparti
- Si la réclamation est introduite par lettre recommandée, la date du cachet de la poste figurant sur la preuve d'envoi vaut comme date d'introduction
- Délai préfix (prolongation uniquement en cas de force majeure)

❖ Forme de la réclamation :

- Écrit
- Signature

2) Introduction de la réclamation

❖ Destinataire de la réclamation :

- La réclamation doit être introduite auprès du conseiller général
- Tempérament : la réclamation est valablement introduite si elle est adressée, *dans les temps*, à un fonctionnaire de l'administration chargé de l'établissement des impôts sur les revenus, un agent chargé de la perception du recouvrement ou au service de conciliation (366, al. 2-3, CIR)

❖ Motivation de la réclamation :

- Réclamation doit contenir, *par écrit*, la formulation *claire* et *précise* des « griefs », argument de droit ou de fait, soulevés (= condition de recevabilité)
- Motivation délimite la saisine du conseiller
- Réclamant peut compléter sa réclamation par des griefs nouveaux tant que pas de décision (372 CIR), mais pas suppléer le défaut de motivation...

2) Introduction de la réclamation

Vous n'êtes pas d'accord avec cet avertissement-extrait de rôle ?

Des erreurs ou omissions simples à nous communiquer ?

Contactez-nous au 02 572 57 57 avec le code direct **17203**.

Contestations fondamentales ?

Introduisez de préférence une **réclamation**. Vous devez introduire votre réclamation au plus tard dans un délai d'un an³ :

- de préférence via www.myminfin.be, ou
- par courrier au : Centre PME LIEGE
Avenue du Prince de Liège 133 bte 549 - 5100 Namur

en y indiquant :

- votre nom, adresse et numéro national et ceux de votre conjoint ;
- le numéro d'article (230,610,838), la commune (LIEGE) ;
- les raisons pour lesquelles vous contestez l'imposition ;
- la date et les signatures.

Si vous en faites la demande dans votre réclamation, vous pourrez être entendu(e).

Dans un nombre limité de cas, vous pouvez encore obtenir un **dégrèvement d'office** de l'imposition. Vous devez en faire la demande dans un délai de 5 ans⁴ et le faire également de préférence via www.myminfin.be.

Service de Conciliation fiscale

Si vous avez déjà introduit une réclamation ou une demande de dégrèvement d'office, ou si votre demande de plan de paiement a été rejetée, vous pouvez faire appel au Service de Conciliation fiscale, Boulevard du Roi Albert II 33, boîte 46, 1030 Bruxelles. Vous pouvez trouver toutes les informations complémentaires et les coordonnées de ce service sur www.conciliationfiscale.be.

3) Effets de l'introduction de la réclamation

- Suspend, pour le recouvrement, les mesures d'exécution forcée (*vs.* conservatoires) sur le montant contesté de l'impôt enrôlé (*vs.* incontestablement dû) (60-61 CRAF)
- Ouvre la recevabilité du recours judiciaire à défaut de décision de l'administration rendue dans les **6 mois** de l'introduction de la réclamation (9 mois si imposition contestée a été établie « d'office ») (1385*undecies*, al. 2 et 3, C.Jud.)
- Suspend le cours des intérêts de retard sur partie contestée de l'impôt à l'expiration du délai de **6 mois** à compter de l'intro de la récla jusqu'à la notification de la décision ou l'intro du recours judiciaire (412, § 2, CIR, non abrogé par le CRAF)
- Prolonge les délais d'imposition et d'investigation de la période entre l'introduction de la réclamation et la notification de la décision du Conseiller général, avec un maximum de **6 mois** (354, § 5, CIR)

=> Pas de **délai obligatoire** pour statuer **mais incitation (indirecte)** de l'administration à traiter la réclamation dans **délai raisonnable de 6 mois** (« bonne administration »)

4) Instruction de la réclamation

- Accusé de réception et désignation d'un fonctionnaire instructeur
- Le fonctionnaire instructeur dispose des pouvoirs d'investigation et moyens de preuve que fonctionnaire en charge de l'établissement de l'impôt mais « *aux fins de l'instruction...* », et non de taxation (supplémentaire...) (374, al. 1, CIR)
- Droit du contribuable de demander à être entendu et à consulter et recevoir copie du dossier administratif (374, al. 3, CIR)
- Le fonctionnaire instructeur ne peut aggraver la situation du réclamant
- Possibilité de conclure des accords avec l'administration

5) Décision rendue sur la réclamation

- ❖ Décision « en tant qu'autorité administrative » (375, § 1, al. 1, CIR) => revêtue de l'autorité de la chose « *décidée* » (et non « *jugée* ») => n'empêcherait pas nouvelle récla. ayant même objet (dans délai) ou nouvelle imposition pour même exercice..., mais irrévocable à défaut d'intentement action dans délai C.Jud. (375, § 1, al. 2)
- ❖ Le conseiller général peut déléguer à un *autre fonctionnaire* le pouvoir de statuer sur la réclamation (pas celui ayant établi l'imposition, mais évent. ayant instruit...)
- ❖ Décision du conseiller général doit être motivée, porter sur tous les griefs formulés et peut rejeter la réclamation sur base de moyens de preuve supplémentaires (pour compléter la motivation) MAIS PAS aggraver/alourdir la situation du réclamant
- ❖ Possibilité pour l'administration d'enrôler une « cotisation nouvelle » en cas d'annulation pour violation d'une règle autre que prescription (355 CIR)
- ❖ Voies de recours (à mentionner pour que le délai commence à courir, cf. Loi 1994):
 - Dem de rectification de la décision dans les 3 mois de sa notif (375, § 1/1, CIR)
 - Requête judiciaire dans les 3 mois de la notification de la décision de rejet, OU dans les 6 mois de l'intro de la réclamation (1385undecies, al. 2, C.Jud.)

Conclusion(s)

- Singularité de la réclamation fiscale dans le paysage des « recours administratifs organisés » (*vs.* autres branches du droit administratif)
- = un « filtre administratif » préalable à la contestation devant *juridictions* de l'ordre judiciaire (où vrai double degré de *juridictions* depuis 1999)
- = débarrassé de sa fonction « *juridictionnelle* » (depuis 1999) à défaut des garanties d'indépendance et d'impartialité inhérentes à la fonction de *juger*
=> idée d'un réexamen dans le sillage des « pourparlers administratifs », censé limiter l'engorgement des jurid. judic., sans empêcher l'accès rapide
- mais parfois cet « entonnoir » s'avère être plutôt une « passoire »...
 - => vu arriéré judiciaire de certaines juridictions (FR)...
 - => fixation des audiences de plaidoiries en 2040 à C.App. Brux.!