
Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Rédaction d'un travail écrit : "Les contours des articles 355 et 356 du CIR 92 et la possibilité pour l'administration de réimposer : état de la jurisprudence relative à l'application de ces dispositions".

Auteur : Spede, Claudia

Promoteur(s) : 18330

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2021-2022

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/15386>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Les contours des articles 355 et 356 du CIR 92 et la possibilité
pour l'administration de réimposer : état de la jurisprudence
relative à l'application de ces dispositions.

Claudia Spède

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2021-2022

Titulaires :

Jean BUBLLOT
Sabine GARROY

Promoteur :

Adeline RÖMER

« Il n'est rien de soumis à plus continuelle agitation que les lois »
Michel de Montaigne, *Essais*.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	2
CHAPITRE 1 : BREF HISTORIQUE ET RATIO LEGIS DES ARTICLES 355 ET 356, CIR 92.....	4
1.1. Bref historique des articles 355 et 356, CIR 92	4
1.2. Ratio legis des articles 355 et 356, CIR 92	6
CHAPITRE 2 : CONDITIONS D'APPLICATIONS COMMUNES AUX ARTICLES 355 ET 356, CIR 92	8
2.1. Remarques liminaires	8
2.2. Une annulation	9
2.3. L'annulation de la cotisation résulte du non-respect d'une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription	13
2.4. Si la règle violée est relative à la prescription, l'administration perd le droit d'établir une cotisation nouvelle ou subsidiaire.....	14
2.5. La nouvelle cotisation ou la cotisation subsidiaire doit être établie sur base de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition.....	17
2.6. Qu'en est-il des cotisations établies de façon arbitraire ?	20
2.7. La nouvelle cotisation ou la cotisation subsidiaire doit être établie à charge du même redevable.	21
Chapitre 3 : Particularités de l'article 355, CIR 92	22
3.1. Remarques liminaires.....	22
3.2. Dans quel délai l'administration fiscale peut-elle établir une cotisation nouvelle ?.....	23
3.3. L'article 355, CIR 92 est-il conforme à la constitution ?.....	24
Chapitre 4 : Particularités de l'article 356, CIR 92	25
4.1. Remarques liminaires.....	25
4.2. Dans quel délai l'administration doit-elle proposer une cotisation subsidiaire au juge ?.....	27
4.3. Lorsque la décision de l'administration fiscale est annulée par le juge en même temps que la cotisation, a-t-elle le droit de proposer une cotisation subsidiaire au juge ?.....	28
4.4. Le délai de six mois suspend les délais d'opposition, d'appel ou de cassation	29
4.5. Le problème de rédaction de l'article 356, CIR 92 et ses conséquences	30
CONCLUSIONS.....	33
BIBLIOGRAPHIE	36

Introduction

Les contours des articles 355 et 356 du CIR 92 ne cessent d'être redessinés ou réinventés. L'impôt est une matière mouvante, qui fâche ou qui passionne, selon que le soit dans la peau d'un contribuable malheureux ou dans celle d'un praticien qui cherche des solutions dans un contexte fiscal qui peut s'avérer ardu.

Les ouvrages qui se veulent complets en la matière comptent des milliers de pages, qu'il faut sans cesse mettre à jour. Aussi, nous avons fait le choix de nous concentrer essentiellement sur le premier paragraphe des articles 355 et 356, CIR 92, et sur la matière des impôts sur les revenus. Nous n'aborderons donc pas le champ d'application territorial des dispositions en cause¹, ni ces dispositions au regard du droit international.

Dans le chapitre 1, nous retracerons de manière la plus concise et claire possible l'histoire des articles 355 et 356, CIR 92, ainsi que la *ratio legis* qui justifie le pouvoir exorbitant à l'origine de cette possibilité de réimposer le contribuable lorsque l'administration fiscale commet des erreurs (cette affirmation sera nuancée).

Cette *ratio legis* est une lanterne qui nous accompagnera durant ce travail, et qui, nous l'espérons, permettra d'éclairer et d'appréhender avec moins de sévérité les raisons pour lesquelles aucun impôt ne doit échapper à l'administration fiscale, mis à part les quelques cas légaux et jurisprudentiels que nous aborderons.

Le chapitre 2 sera consacré aux conditions d'applications qui sont communes aux articles 355 et 356, CIR 92. Ces dispositions sont en effet fort similaires à plusieurs points de vue.

Après quelques remarques liminaires (2.1), la notion d'annulation sera abordée, sans oublier les controverses qui sont nées à la lecture desdits articles, et surtout lors de leur application (2.2). Ensuite, cette annulation sera abordée sous l'angle de sa cause : la violation de règles légales autres que la prescription tout d'abord (2.3), et la prescription ensuite (2.4). Nous tenterons une explication de ce que signifie « la cotisation doit être établie sur base de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition » (2.5), avant d'entamer une section consacrée aux

¹ Nous renvoyons à C. DELCOURTE, « Cotisation nouvelle sur pied des articles 355 et 356 du CIR 92 : questions d'actualité », *RGCF*, 2020/3, pp. 147 à 148.

cotisations dites « arbitraires » (2.6). Enfin, très brièvement et sur quelques points seulement, la notion de « même redevable » sera abordée (2.7).

Le chapitre 3 sera dédié aux particularités de l'article 355, CIR 92. Après quelques remarques liminaires (3.1), le délai dans lequel l'administration pourra réenrôler la nouvelle cotisation² sera expliqué (3.2) et ensuite, la question de la conformité de l'article 355, CIR 92 sera passée en revue (3.3)

Dans le chapitre 4, logiquement consacré aux particularités de l'article 356, CIR 92, nous commencerons par des remarques liminaires (4.1), pour ensuite aborder la question du délai dans lequel l'administration peut proposer une cotisation subsidiaire au juge (4.2). Un point particulier sera fait sur l'hypothèse où la décision de l'administration fiscale sur réclamation est annulée en même temps que la cotisation (4.3), ainsi que sur la suspension du délai d'opposition, d'appel et de cassation pendant le délai accordé à l'administration pour soumettre sa cotisation subsidiaire au juge (4.4). Nous terminerons par l'évocation des problèmes qu'engendre la rédaction imprécise de l'article 356, CIR 92.

Il sera alors temps de conclure.

² Quand il s'agit de l'article 355, CIR 92, le réenrôlement s'appelle nouvelle « cotisation ». Lorsqu'il s'agit de l'article 356, CIR 92, la cotisation proposée au juge s'appelle « cotisation subsidiaire ».

Chapitre 1 : Bref historique et ratio legis des articles 355 et 356, CIR 92

1.1. Bref historique des articles 355 et 356, CIR 92

Ce travail n'a ni pour objectif de reprendre de façon exhaustive l'origine des actuels articles 355 à 357 CIR 92³⁴, ni de reproduire toutes les modifications y apportées aux cours du temps. Nous n'évoquerons que les modifications qui servent le propos de ce travail.

La version la plus ressemblante aux articles 355 et 356, CIR 92 actuels se trouve aux alinéas 1^{er} et 2 de l'art. 74bis des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus⁵. Cette disposition maintient à l'identique le texte de l'article 74bis préalablement inséré par l'article 6 de l'Arrêté des secrétaires généraux du 12 mai 1942 dans les lois coordonnées⁶ :

« Lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle 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, et ce, soit dans les trois mois de la date de la décision définitive du directeur des contributions, soit dans les six mois de la décision judiciaire coulée en force de chose jugée.

Lorsqu'une décision motivée du directeur des contributions fait l'objet d'un recours en justice, l'administration peut, même en dehors des délais prévus à l'article 74, soumettre d'office à

³ Voir notamment l'article 15 de la loi du 31 décembre 1925, *M.B.*, 2 et 3 janvier 1926, p. 38 : Cette loi remplace notamment l'alinéa premier de l'art. 74 des lois coordonnées sur les impôts directs et les taxes y assimilées, de façon à permettre une réimposition lorsqu'une cotisation en matière d'impôts directs ou de taxes y assimilées est reconnue avoir été établie en dehors des règles légales de forme ou de procédure; Instructions administratives concernant la loi du 31 décembre 1925, *Bull. Contr.* n° 7, février 1926, p. 35 : l'objectif est que l'administration ne perde pas un impôt légitimement dû, mais uniquement dans le cas où une cotisation est annulée en justice au motif qu'elle viole une règle de forme ou de procédure. En pareille situation, l'administration se voit offrir la possibilité de rectifier le tir en réimposant « correctement » le contribuable même si le délai légal d'imposition est expiré. Cette disposition a ensuite été supprimée par l'article 51, § 2, de la loi du 13 juillet 1930, citée par R. FORESTINI, *Les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus : nouveaux développements*, *RGCF*, 2007/2, p. 69.

⁴ Pour un panorama historique détaillé, voy. J.-P., MAGREMANNE et A. SCHEYVAERTS, *Le délai de réenrolement de l'article 355 du C.I.R. 1992*, *RGF*, n° 10, décembre 2010, pp. 3 à 33 ; R. FORESTINI, « Les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus : nouveaux développements », *RGCF, op.cit.*, pp 67 à 98.

⁵ Inséré par l'art. 32 de la loi du 20 août 1947, 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, *M.B.* du 28 août 1947.

⁶ Art. 6 de l'Arrêté des secrétaires généraux du 12 mai 1942 complétant la législation en matière d'impôts sur les revenus, *M.B.* du 18 juin 1942.

l'appréciation de la Cour d'appel saisie une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive

Par application des alinéas précédents, sont assimilés au même redevable :

- a) Les héritiers du redevable,*
- b) Son conjoint ;*
- c) Les associés d'une société de personnes à charge de laquelle l'imposition primitive a été établie et réciproquement ;*
- d) Les membres de la famille, de la société, de l'association ou de la communauté dont le chef ou le directeur a été primitivement imposé et réciproquement ».*

La cotisation subsidiaire visée au deuxième alinéa du présent article est soumise à la Cour par requête signifiée au redevable ; la requête est signifiée avec assignation à comparaître devant la Cour, lorsqu'il s'agit d'un redevable assimilé en vertu de l'alinéa précédent ».

L'on peut relever trois règles dans l'article 74bis:

- Règle n°1 : La possibilité pour l'administration qui, à la suite d'une réclamation, annule une cotisation parce qu'elle a enfreint une règle (exception faite des règles relatives à la prescription), d'établir une nouvelle cotisation, même si les délais d'imposition sont écoulés ;
- Règle n°2 : La possibilité pour l'administration d'établir une nouvelle cotisation lorsque cette dernière est annulée par décision de justice à la suite d'un recours formé contre la décision du directeur des contributions (pour les mêmes raisons que celles décrites au point précédent) ;
- Règle n°3 : cite les personnes devant être assimilées au redevable.

A l'époque, la décision de l'administration rendue sur réclamation constituait une décision de première instance de l'ordre judiciaire. Ce qui explique qu'attaquer cette décision en justice devait faire l'objet d'un recours devant la Cour d'appel (deuxième degré de juridiction).

L'article 74bis des lois coordonnées est ensuite scindé de la façon suivante dans le Code des impôts sur les revenus de 1964 (CIR)⁷ :

- L'alinéa 1 de l'article 74bis devient l'article 260, CIR 64 (règle n°1) ;
- Les alinéas 2 et 4 de l'article 74bis forme l'article 261, CIR 64 (règle n°2) ;
- L'alinéa 3 de l'article 74bis devient l'article 262, CIR 64 (redevables).

Lors de la coordination du Code des impôts sur les revenus de 1992, le nouvel article 355⁸ reprend la règle n°1 de l'article 260, CIR 64, l'article 356 reprend la règle n°2 de l'article 261, CIR 64, et l'art. 357 cite les redevables visés par les dispositions précitées.

A partir de l'exercice d'imposition 1999, le recours en justice contre une décision administrative en matière fiscale est entièrement transféré aux cours et tribunaux (naissance des chambres fiscales au sein des Tribunaux de première instance) à la suite d'une profonde modification des articles 355 et 356, CIR 9⁹ 10.

Nous aborderons brièvement quelques autres réformes au fur et à mesure des thématiques abordées dans ce travail.

1.2. Ratio legis des articles 355 et 356, CIR 92

Si l'on résume les dispositions que nous abordons, celles-ci établissent le privilège suivant en faveur de l'administration fiscale : lorsqu'une cotisation est annulée, par l'administration ou le juge, en raison d'une irrégularité aux règles fiscales (sauf celles touchant à la prescription),

⁷ Arrêté royal du 26 février 1964 portant coordination des dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, *M.B.*, 10/04/1964.

⁸ Arrêté royal du 10 avril 1992 portant coordination de dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus, *M.B.*, 30/07/1992.

⁹ Voir à ce sujet : projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, ch. Repr, sess.ord. du 2 décembre 1997, n° 1341/1, p. 6. Source : www.lachambre.be. « *Du fait de l'organisation de voies de recours juridictionnelles (...), la procédure de réclamation perd le caractère juridictionnel que lui a jadis reconnu la jurisprudence de la Cour de Cassation* ».

¹⁰ Art. 21, 20 et 97, al. 1, premier tiret, Loi du 15 mars 1999, *M.B.*, 27 mars 1999, pp 9882 et s et 9894 et s. Voir également R. FORESTINI, « Les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus : nouveaux développements », *RGCF*, n°2, 2007, p. 71 : « *Avant la réforme de la procédure fiscale contentieuse, l'administration avait le droit d'enrôler une cotisation nouvelle, lorsque la cotisation initiale était annulée soit par le directeur, soit par la cour d'appel. La loi du 15 mars 1999 maintient seulement le droit de réenrôler en cas d'annulation de la cotisation initiale par le directeur. Ce même droit disparaît en revanche lorsque l'annulation est prononcée par une juridiction, et ce, qu'il s'agisse du tribunal de première instance ou de la cour d'appel. Cette disposition légale entre en vigueur à partir de l'exercice 1999* ».

l'administration se voit offrir une seconde chance de recouvrer l'impôt dû, et ce, en dehors des délais d'établissement de l'impôt prévus par le législateur.

Comment ce privilège est-il justifié ?

Lorsque nous avons évoqué le maintien de l'art. 74bis dans les lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus par la loi du 20 août 1947, les travaux parlementaires le justifient tout d'abord par un contexte de retard dans l'examen des réclamations ainsi que des recours, respectivement, dans le chef de l'administration et du pouvoir judiciaire¹¹ (déjà...).

Cependant, la justification fondamentale qui est avancée repose sur le principe selon lequel l'État doit pouvoir recouvrer l'impôt légitimement dû, nonobstant les irrégularités commises par le fonctionnaire taxateur qui auraient pour conséquence la mise à néant d'une cotisation (mis à part la prescription¹²). Il faut, en effet, respecter la juste répartition des charges fiscales.

« L'article (...) permet d'éviter que l'État ne soit privé d'impôts légitimement dus, mais dont le titre ou l'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 des impôts. 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 »¹³.

On retrouve ces principes d'égalité fiscale et d'impôt légitimement dû à l'État, nonobstant l'annulation d'une cotisation due à une erreur de l'administration dans l'application des lois (autre que la prescription) cinquante ans plus tard, lors de la discussion sur la réforme au cours de laquelle l'administration fut dépossédée de sa qualité de juridiction du premier degré :

¹¹ 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. Source : www.lachambre.be

¹² Dépassement du délai prescrit par les articles 353, 354, 358 et 359, CIR 92. L'on n'oubliera pas que dans le cadre de l'article 354, CIR 92, les délais sont prolongés de maximum 6 mois en cas de réclamation introduite.

¹³ 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, *op.cit.*, pp. 24 et 25. Source : www.lachambre.be

« Tous les Belges doivent être traités sur un pied d'égalité en matière fiscale. Si l'imposition n'est pas prescrite mais a été annulée, par exemple, pour des vices de procédure, l'impôt n'en demeure pas moins dû et il faut établir une nouvelle cotisation à charge du même redevable »¹⁴.

L'égalité des citoyens face à la loi fiscale serait rompue si l'administration ne disposait pas de ce droit d'établir une nouvelle imposition annulée du fait qu'elle n'est pas établie conformément à une règle légale à l'exception de la prescription¹⁵.

Cette même justification est véritablement le fil conducteur de toutes les réformes qui peaufineront les articles 355 et 356 au fil du temps, et de bon nombre d'arrêts que nous passerons en revue, puisque, l'on s'en doute, un tel privilège ne manque pas d'être âprement disputé en doctrine ainsi que dans les prétoires...

Chapitre 2 : Conditions d'applications communes aux articles 355 et 356, CIR 92

2.1. Remarques liminaires

Les articles 355 et 356, CIR 92 se situent sous le Titre VII, intitulé « Établissement et perception des impôts », Chapitre VI, consacré à l'imposition, Section I, dédiée aux délais d'imposition.

Retenons dès à présent qu'une réimposition établie sur base de l'article 355, CIR 92, est dénommée « nouvelle cotisation », tandis que la réimposition visée à l'article 356, CIR 92, est désignée par l'expression « cotisation subsidiaire ».

Par souci de lisibilité, pour citer le conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des revenus ou le fonctionnaire délégué par lui visé dans l'article 355, nous utiliserons le terme « l'administration fiscale ».

¹⁴ Rapport fait au nom de la commission des finances et du budget (1) par Mr. Lucien Suykens sur le projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, ch.repr., sess. ord., 1997-1998, n° 1341/17, p. 50. Source : www.lachambre.be

¹⁵ C.A., 21 décembre 2004, n° 211/2004, B. 5.3., disponible sur stradalex.be. L'arrêt concerne l'article 260, CIR 64 (article 355, CIR 92). Le pouvoir qu'a l'administration fiscale d'établir une cotisation nouvelle en cas d'annulation par l'administration fiscale ou le juge ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que la différence de traitement entre l'administration fiscale et le contribuable (qui ne peut réparer l'irrégularité d'un acte juridique), est justifiée par l'intérêt général poursuivi. Dans sa justification, l'arrêt mentionne également (évidemment) les intérêts du Trésor.

Enfin, si les articles 355 et 356, CIR 92 indiquent que lorsqu'une imposition est annulée par l'administration fiscale ou le juge, l'administration *peut* établir une nouvelle cotisation ou une cotisation subsidiaire, il s'agit en réalité d'une obligation¹⁶. Cela ne signifie pas que l'administration est en droit de réenrôler dans tous les cas où une annulation intervient, mais que, si les conditions posées par la loi et la jurisprudence sont rencontrées et, si il y a effectivement un impôt dû, alors, l'administration doit faire en sorte qu'il soit recouvré.

Ajoutons que cette obligation trouve son fondement dans l'article 172, alinéa 2 de la Constitution : « *Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par la loi* »¹⁷.

La Cour constitutionnelle (alors Cour d'arbitrage) résume parfaitement ce devoir dans le chef de l'administration fiscale:

*« La mesure n'est pas dénuée de justification raisonnable. En vue de sauvegarder les intérêts du Trésor et de garantir l'égalité des citoyens devant la loi fiscale, dans le but d'assurer un recouvrement efficace de l'impôt sur les revenus légalement dû, le législateur a pu estimer que l'administration devait pouvoir établir à nouveau une cotisation annulée du fait qu'elle n'avait pas été établie conformément à une règle légale, à l'exception d'une règle relative à la prescription. En effet, l'établissement d'une cotisation, dans les 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 »*¹⁸.

2.2. Une annulation

Même si « Annulation » et « dégrèvement » ne sont pas des synonymes, cela n'impacte pas l'application des articles 355 et 356, CIR 92.

Le début de l'article 355, CIR 92 est rédigé comme suit : « *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 fiscale peut établir une nouvelle cotisation dans un certain délai (que nous analyserons plus tard). Nous sommes ici dans le cadre d'une réclamation qui débouche sur une annulation de la cotisation.

¹⁶ Com.I.R, n° 355/2 ; Cass., 05 septembre 1967, *Pas.*, T. 1, 1968, p. 22 ;

¹⁷ F. KONING, *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, 2^{ème} éd., Waterloo, Wolters Kluwer, 2015, p. 593.

¹⁸ C.A., 08 mars 2005, n° 53/2005, B.4.2, disponible sur jurportal.be.

L'article 356, CIR 92, quant à lui, énonce que lorsqu'une décision de l'administration fiscale « fait l'objet d'un recours en justice, et que le juge prononce la **nullité totale ou partielle de l'imposition pour une autre cause que la prescription, (...)** », l'administration peut, toujours dans un certain délai, soumettre une cotisation subsidiaire au juge.

Le mot utilisé dans les deux articles est « annulation », et « nullité totale ou partielle ».

Il n'en fallait pas plus pour qu'une partie de la doctrine s'engouffre dans la brèche, surtout concernant l'article 355, CIR 92 qui n'utilise que le terme « annulation », en rappelant que le droit fiscal est d'interprétation stricte et que les mots « dégrèvement »¹⁹ et « annulation » sont des concepts différents qui s'appliquent à des situations différentes. Dès lors, en cas de dégrèvement, l'administration ne devrait pas avoir le droit de réenrôler.

D'autres auteurs estiment que si distinction sémantique il y a, elle est dans conséquence pour la mise en pratique de l'article 355, CIR 92 (et par ricochet, de l'article 356, CIR 92). Ce qu'il faut prendre en considération est plutôt le champ d'application matériel de ces dispositions²⁰.

Dans sa jurisprudence constante²¹, la Cour de cassation a, à de multiples reprises, jugé que, ni les termes dudit article²², ni les travaux préparatoires ne permettent de faire une distinction entre le cas où l'imposition originaire a été entièrement annulée et le cas où elle ne l'a été que partiellement (c'est-à-dire, dit la Cour, annulée pour le surplus)²³.

Une annulation partielle correspond à un dégrèvement²⁴.

¹⁹ On retrouve le mot « dégrèvement » dans l'article 376, CIR 92. Plus précisément, il s'agit de la procédure de dégrèvement d'office, qui est une forme de réclamation administrative avec un délai de réclamation exceptionnel (pour schématiser, ce délai est de 5 ans, au lieu des 6 mois et trois jours à dater de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, qui est le délai de recevabilité d'une réclamation classique, conformément à l'article 371, CIR 92). Cette demande de dégrèvement d'office peut être rejetée, partiellement ou totalement accordée par l'administration si les conditions sont rencontrées. Dans les faits, les contribuables distinguent rarement les deux, si bien que l'administration, lors d'une irrecevabilité pour tardiveté sur base de l'article 371, CIR 92, examine la possibilité d'accorder un dégrèvement d'office sur base de l'article 376, CIR 92.

²⁰ J. BUY et C. LENOIR, « Les délais d'imposition et de recouvrement en matière d'impôts directs », in *Manuel de procédure fiscale*, 3^{ème} éd., Anthémis, Limal, 2019, p. 531 ; K. KIRKPATRICK, « Le directeur ou le juge qui accueille le recours du contribuable doit-il annuler ou dégrever l'impôt enrôlé ? », *RGCF*, 2004/4, p.7 ; P. SEUTIN, « De Sisyphe à Pyrrhus : plaider pour une simplification », *RGCF*, 2017/3, pp. 190 et 191 : l'auteur regrette que le législateur n'ait pas expurgé ce problème d'interprétation qui pourrait inutilement les débats depuis des décennies.

²¹ Cette jurisprudence est très nombreuse. Nous renvoyons notamment le lecteur à la note de bas de page n° 40 de L. HERVE, « Les délais d'enrôlement en matière de contributions directes (2^{ème} partie) », *Pacioli*, n° 169, 12 août 2004, p. 5.

²² Article 74bis des lois relatives aux impôts sur les revenus, à l'époque.

²³ Cass., 6 février 1962, *Pas.*, 1^{ère} partie, p. 645. La Cour d'appel d'Anvers adopte la même position : Anvers, 15 janvier 2002, n° F.13.0154.F, *RGCF*, 2003/1, p. 30.

²⁴ A. BAILLEUX, note sous Anvers, 15 janvier 2002, *RGCF*, 2003/1, p. 32.

A la suite d'une question parlementaire, le Ministre des finances répondit :

« (...) la Cour de cassation a décidé que l'article 260, CIR 64 (article 355, CIR 92), trouve également application dans le cas où le directeur des contributions a décidé de dégrever intégralement la cotisation contestée parce qu'elle n'a pas été établie conformément à la règle légale fixée à l'article 251, CIR 64 (article 346, CIR 92), de sorte que l'arrêt qui décide que le dégrèvement accordé n'équivaut pas à une annulation viole l'article 260, CIR 64 (article 355, CIR 92) (Cass., 16 juin 2000, non publié). Par conséquent, l'emploi du terme "dégrèvement" ou "annulation" dans le dispositif de la décision doit donc être apprécié au regard des motifs sous-jacents qui ont amené ce dispositif. L'emploi pur et simple du terme "dégrèvement en lieu et place du terme "annulation" n'hypothèque pas en soi la possibilité pour l'administration de faire application de l'article 355, CIR 92 »²⁵.

Dans une affaire où une cotisation supplémentaire avait été annulée par l'administration pour violation de l'article 341, CIR 92 (règle de preuve), le contribuable arguait que dans pareil cas, la cotisation ne devait pas être annulée, mais dégrevée, et que en conséquence, l'administration n'avait pas le droit d'enrôler une cotisation nouvelle sur base de l'article 355, CIR 92. La Cour de cassation rejette l'argument :

« Il ne suit ni de cette disposition (article 355, CIR 92, nldr) ni d'aucune autre qu'une distinction doive être faite selon que la règle légale violée, autre qu'une règle relative à la prescription, sert à déterminer la base de la cotisation, comme c'est le cas de l'article 341 du même code, ou a un autre objet. Le moyen, qui soutient que la cotisation établie en violation de l'article 341 ne peut être annulée mais doit être dégrevée de sorte qu'aucune nouvelle cotisation ne pourrait venir s'y substituer dans le délai de l'article 355, manque en droit »²⁶.

Nous n'allons pas décortiquer la définition que chaque auteur contestataire adopte pour ces deux mots, premièrement, parce que la Cour de Cassation maintient de façon constante une position exactement inverse en ce qu'elle ne distingue pas « annulation » et « dégrèvement ». Et deuxièmement, parce que nous avons constaté que la doctrine que nous citons en référence²⁷

²⁵ Question n° 51 d'A. MATHOT du 19 décembre 2011, Q.R., Ch. repr., 2011-2012, séance du 17 janvier 2012, n° 49, p. 69.

²⁶ Cass., 15 septembre 2016, F.13.0154.F/2, disponible sur : stradalex.com. Cet arrêt enseigne notamment que la nouvelle cotisation a aussi pour but de permettre à l'administration de prouver que sa taxation est fondée.

²⁷ J.-P. BOURS, « Annulation et dégrèvement : des synonymes ? », *RGCF*, 2004/4, p. 8 ; J.-P. MAGREMANNE, et A. SCHEYVAERTS, « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *RGF*, 2010/10, pp. 5 à 8 ; R. FORESTINI, « Les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus : nouveaux développements », *RGCF*,

ne prend pas suffisamment en considération tous les éléments qui forment une imposition, si bien que chaque catégorisation proposée se heurte à des contre-exemples qui en fragilisent le fondement.

A titre de brève illustration, prenons le cas d'un contribuable marié qui remplit sa déclaration à l'impôt des personnes physiques (IPP) en tant que séparé de fait. Sa déclaration (conforme) a force probante jusqu'à preuve du contraire²⁸. Ce contribuable se rend ensuite compte qu'il est imposable à l'impôt des non-résidents (INR) parce que son ménage est en fait situé à l'étranger (sa séparation d'avec son épouse n'est que géographique)²⁹. Il introduit une réclamation. Si l'on suit J.-P. Bours, seules les cotisations qui enfreignent une règle de procédure sont susceptibles d'annulation. Or, si l'administration reconnaît le grief, elle est obligée d'annuler la cotisation IPP parce qu'il est impossible d'établir une cotisation à l'INR par dégrèvement. D'autre part, l'établissement d'une telle cotisation nécessite une instruction visant notamment à établir les éléments à prendre en considération dans le chef de son épouse et des enfants. Si la cotisation INR simulée aggrave la situation du contribuable, alors, le dossier devra retourner en taxation pour la procédure d'enrôlement, si la prescription n'est pas atteinte (l'enrôlement sera soit direct, si un accord est intervenu sur la simulation de cotisation, soit, sera établi à la suite d'un avis de rectification³⁰, etc.).

Dans l'établissement d'une cotisation, il y a certes, la procédure (au sens large) à respecter, la base imposable à déterminer correctement, mais il y a également de nombreuses dispositions qui n'interviennent qu'au niveau du calcul de l'impôt (citons par exemple, les majorations de quotités exemptées d'impôt pour enfants et personnes à charge de l'article 132, CIR 92, ou les nombreuses réductions d'impôt).

Ainsi, si, comme J.-P. Magremmane et A. Scheyvaerts, on ne peut annuler que les cotisations où l'irrégularité commise ne concerne pas la base imposable, l'administration devrait annuler une cotisation et en réenrôler une, plutôt que de simplement procéder à un dégrèvement en ajoutant la personne à charge.

op. cit., p. 74 à 79 (l'auteur plaide pour une suppression des articles 355 et 356, CIR 92); L. HERVE, « Les délais d'enrôlement en matière de contributions directes (2^{ème} partie) », *op. cit.*, p. 5.

²⁸ Article 339, CIR 92.

²⁹ Article 2, § 1^{er}, 1^o, dernier alinéa (présomption irréfragable de domicile fiscal).

³⁰ Article 346, CIR 92.

Évidemment, les deux articles peuvent s'appliquer à la suite l'un de l'autre : une cotisation subsidiaire (art. 356, CIR 92) peut être soumise par l'administration au juge lorsque ce dernier annule une cotisation nouvelle (art. 355) qui fait l'objet d'un recours en justice³¹.

2.3. L'annulation de la cotisation résulte du non-respect d'une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription

Pour la Cour de cassation, une cotisation subsidiaire peut être établie en cas de violation de n'importe quelle règle légale (en dehors de la prescription)³². Il peut s'agir d'une règle de preuve, de fond ou de procédure³³.

Nous étendons le raisonnement à la cotisation nouvelle, même si dans les faits, l'administration fiscale préférera éviter l'annulation, à moins qu'elle ne soit expressément demandée dans la réclamation (et fondée).

Il est possible, aussi bien pour l'administration que pour le juge, d'opérer une substitution (motivée) de la qualification des éléments de revenus taxables. En raison du taux applicable aux éléments corrigés, l'impôt dû peut être supérieur³⁴ ou inférieur à celui de la cotisation litigieuse (par exemple, des revenus divers sont requalifiés en revenus mobiliers, ou l'inverse, ce qui génèrera un dégrèvement ou un supplément)³⁵.

Dans une affaire où les avis de rectification entendaient imposer un revenu en tant que rémunérations professionnelles (ce qui fut fait) , et où l'administration fiscale n'a pas statué sur la réclamation de la contribuable dans le délai de six mois³⁶, la contribuable a porté l'affaire en justice. L'administration admet alors qu'il s'agit de revenus mobiliers et le juge, acquiesçant au raisonnement de l'administration, ordonne le dégrèvement partiel des cotisations, au grand dam de la contribuable qui soutenait que l'administration n'avait pas adéquatement motivé les avis de rectification. Et que les cotisations auraient du être annulées. La Cour de cassation va décider que : « *Du seul fait que d'autres motifs sont par la suite retenus par l'administration et*

³¹ Cass., 25 octobre 2019, F.18.0035.F, disponible sur Juridat.be.

³² Cass. 5 mai 2017, F.15.0146.N, *Le Fiscologue*, 2017/1524, p. 13.

³³ Cass., 16 septembre 2016, F.13.0154.F, disponible sur taxwin.be

³⁴ Dans le cas d'une réclamation, où la situation du contribuable ne peut être aggravée, le dossier retournera en taxation pour l'enrôlement d'un supplément, si la prescription n'est pas atteinte.

³⁵ Cass., 26 février 2010, F.08.0091.F, disponible sur stradalex.com. Pour plus d'approfondissements, voir A. DOOLAEGE, « Preuve additionnelle et substitution de motifs par l'administration et par le juge », *RGCF*, 2009/4, pp. 276–96.

³⁶ Nous reviendrons sur les délais dans la suite de ce travail.

considérés par la cour d'appel comme justifiant la rectification, il ne se déduit pas que l'avis n'était pas régulièrement motivé »³⁷.

De même, l'administration peut ajouter de nouveaux motifs pour justifier la taxation, c'est-à-dire des motifs qui n'avaient pas été invoqués par l'administration fiscale dans sa décision administrative (article 375, CIR 92). Le contenu de la décision de l'administration fiscale sur réclamation, tout comme les éléments matériels retenus par le fonctionnaire taxateur ne figent pas les fondements de la taxation dans le chef de l'administration fiscale³⁸.

Cette flexibilité dont dispose l'administration fiscale aussi bien dans la qualification que la motivation constitue un filet de sécurité on ne peut plus confortable pour récupérer un impôt légitimement dû.

2.4. Si la règle violée est relative à la prescription, l'administration perd le droit d'établir une cotisation nouvelle ou subsidiaire

Que signifie cette exception au droit exorbitant de l'administration ?

« L'article 355, CIR 92, n'a pas pour objet de relever l'administration de la forclusion encourue par l'expiration du délai imparti pour asseoir la cotisation originaire. Il n'a d'autre portée que de replacer l'administration dans la situation où elle se trouvait au moment de l'établissement de la cotisation originaire »³⁹.

Pourquoi ? Parce qu' « on ne peut (...) pas concevoir qu'une cotisation subsidiaire (...) proroge un délai qui était déjà entièrement écoulé lorsque fut enrôlée la cotisation originaire à laquelle elle se substitue »⁴⁰.

Pour que l'administration puisse enrôler une cotisation nouvelle ou proposer au juge une cotisation subsidiaire, il ne faut pas que les délais d'imposition aient expiré au moment où la cotisation primitive a été enrôlée.

³⁷ Cass., 14 mai 2010, F.08.0051.F, disponible sur lex.be

³⁸ Cass., 11 mai 2018, F. 16.0139.F, disponible sur taxwin.be.

³⁹ Cass., 23 décembre 1946, *Pas.*, T. 1, p. 485 ; Com.IR, n° 355/3 ; Cass., 9 octobre 2000, F.99.0060.F, disponible sur taxwin.be.

⁴⁰ Cass. 28 octobre 1946, *Pas.*, T. 1, 1946, p. 387.

Exemple : l'administration découvre qu'un contribuable n'a pas rentré de déclaration pour l'exercice d'imposition 2019. Elle lui envoie une notification d'imposition d'office le 6 décembre 2021, et, sans attendre, enrôle l'imposition d'office le 18 décembre 2021. Or, l'article 351, CIR 92, exige qu'un délai d'un mois et trois jours soit laissé au contribuable afin qu'il puisse éventuellement faire valoir ses observations. L'administration ne peut enrôler avant l'expiration de ce délai, sauf si les droits du Trésor sont en péril (ce n'est pas le cas envisagé ici). Si le contribuable réclame, la cotisation devra être annulée sur base de l'article 355, CIR 92, pour violation de l'article 351, CIR 92, et de plus, étant donné que si l'administration avait attendu la fin du délai précité, la prescription était atteinte (voir article 354, CIR 92), il ne pourra y avoir de cotisation nouvelle.

Dans le même cas de figure, si, l'administration envoie la notification d'imposition d'office mi-novembre 2021 et enrôle le 1^{er} décembre 2021, la cotisation supplémentaire sera annulée à la suite d'une réclamation pour violation de l'article 351, CIR 92, mais il sera possible d'établir une cotisation nouvelle puisque l'administration avait largement le temps d'enrôler avant le 31 décembre 2021.

Si une cotisation a été établie en violation d'une règle légale dans le but d'échapper à la prescription et de bénéficier de ce fait d'un délai d'imposition supplémentaire, alors, l'administration perd le droit d'établir une cotisation nouvelle ou subsidiaire.

Dans l'affaire en cause, l'administration fiscale avant usé de la procédure de taxation d'office alors qu'elle aurait du continuer la procédure de rectification entamée.

L'administration avait envoyé un avis de rectification le 14 novembre 2002 (exercice d'imposition 2000), auquel le comptable des contribuables avait répondu le 12 décembre 2002. L'administration procède à une taxation d'office le 17 décembre 2002 (art. 351, dernier alinéa, CIR 92⁴¹).

Cette manœuvre permet à l'administration, en cas d'annulation de la cotisation, de bénéficier du délai d'enrôlement offert par l'article 355, CIR 92. La Cour de Cassation valide l'arrêt de la Cour d'appel de Gand qui considère que la prescription approchant (31 décembre 2002), le service de taxation, débordé, n'a pas voulu prendre le temps d'analyser et de répondre aux

⁴¹ En général, l'administration enrôle 8 jours après ladite notification.

informations transmises par le comptable dans une notification de décision de taxation. La taxation d'office est irrégulière et la cotisation est annulée pour cause de prescription. Dès lors que l'annulation est fondée sur une faute de procédure intentionnelle en vue d'éviter la prescription, une cotisation subsidiaire est exclue⁴²⁴³.

En théorie, la violation d'une règle de prescription doit être soulevée d'office⁴⁴. Ce qui veut dire que si une cotisation est annulée pour un autre motif que la prescription, alors que cette dernière est atteinte, l'administration ne peut établir une autre cotisation. Si l'administration fiscale annule une imposition pour non-respect de l'article 346, CIR 92 et réenrôle sur base de l'article 355, CIR 92, le contribuable pourra intenter un recours qui se soldera par une annulation de la cotisation nouvelle suivie de l'impossibilité pour l'administration fiscale de présenter une cotisation subsidiaire⁴⁵.

Ainsi, que la prescription soit acquise de manière non intentionnelle, ou évitée de manière intentionnelle par la commission d'une irrégularité, l'administration n'est pas fondée à faire usage des articles 355 et 356, CIR 92.

Les délais d'investigation sont-ils concernés par la prescription visée articles 355 et 356, CIR 92 ?

Non. Dans une affaire où une partie des investigations avait nécessité d'être menées dans le délai spécial de l'article 333, al. 3, CIR 92, sans notification préalable d'indices de fraude (prescrite à titre de nullité), il a été jugé que les délais d'investigation ne constituent pas une règle relative à la prescription d'une cotisation. Dans la mesure où l'administration fiscale dispose de suffisamment d'informations recueillies régulièrement, l'illégalité des investigations n'empêche pas l'administration de proposer des cotisations subsidiaires (Exercices d'imposition 2006 à 2008) suite à l'annulation d'une cotisation pour cause d'investigations illégales sur base de l'article 333, al. 3, CIR 92⁴⁶.

Étant donné, nous le verrons, que les termes « mêmes éléments d'imposition » n'impliquent pas que la preuve des revenus soit rapportée en ayant recours aux mêmes moyens de preuve

⁴² Tout comme une cotisation nouvelle.

⁴³ Cass., 09 janvier 2015, F.12.0195.N, disponible sur lex.be. ; Circulaire n°Ci.RH.853/406.047 du 14 juin 1989, qui cite l'arrêt de la Cour de Cassation du 12 janvier 1989 arrêt « SA Conceptimo », disponible sur taxwin.be.

⁴⁴ Bruxelles, 2 mai 1996, *Bull. contr.*, 1998, p. 2387.

⁴⁵ Gand, 9 octobre 2001, *Le Fiscologue*, 2001/825, p. 12.

⁴⁶ Cass., 29 mai 2020, F.19.0090.F, disponible sur taxwin.be.

que ceux utilisés lors de l'établissement de la cotisation annulée, l'administration peut parfaitement proposer une cotisation subsidiaire en utilisant les informations obtenues de façon légale.

2.5. La nouvelle cotisation ou la cotisation subsidiaire doit être établie sur base de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition

C'est sans doute la phrase la moins claire des articles 355 et 356, CIR 92.

La Cour de cassation a défini les « mêmes éléments d'imposition » comme étant tous les éléments matériels, positifs ou négatifs qui servent à déterminer la base imposable⁴⁷.

Cela signifie que la nouvelle cotisation doit frapper tout ou partie des mêmes revenus, quelle que soit la méthode employée pour fixer les revenus imposables de la cotisation annulée ou de la nouvelle cotisation⁴⁸.

Le commentaire administratif précise qu'il n'est pas permis que l'imposition nouvelle ait une base imposable plus élevée que la cotisation qu'elle remplace⁴⁹.

Pourtant, s'il s'agit bien de percevoir l'impôt légitimement dû, on ne voit pas ce qui justifie, au niveau judiciaire, que la base imposable ne puisse pas être plus élevée, d'autant que l'expression (très obscure) employée est « *tout* ou partie des mêmes éléments d'imposition ». Donc, si l'administration reprend une partie des éléments d'imposition, mais en ajoute d'autres qu'elle justifie, la cotisation ne serait apparemment pas valable.

Le fait que la Cour de cassation précise qu'il suffit qu'une partie des éléments imposables soient les mêmes, ne clarifie pas davantage la situation⁵⁰. La preuve du fait que les éléments repris dans la cotisation subsidiaire soient tout ou partie des mêmes éléments d'imposition incombe à l'administration fiscale⁵¹.

⁴⁷ Cass., 26 mai 2016, F.14.0154.N, disponible sur taxwin.be; Cass., 26 novembre 2015, n° F.14.0115.N, disponible sur taxwin.be ; Com.IR 355/23.

⁴⁸ Cass., 16 novembre 1960, *Bull.* 388, p. 1200, cité par le Com. IR 355/27.

⁴⁹ Com. IR, 355/24.

⁵⁰ Cass., 2 septembre 2016, F. 14.0221.N, disponible sur taxwin.be.

⁵¹ Anvers, 8 avril 2014, n° 2011/AR/2485, disponible sur taxwin.be.

Quoiqu'il en soit, les éléments dont il faut tenir compte en tout ou en partie sont ceux sur lesquels l'administration fiscale a statué dans le cadre de sa réclamation⁵². Oui, mais, si ce qu'il faut reprendre ne vise que la base imposable, que faire des réductions d'impôt, des précomptes, des accroissements et des autres avantages qui n'interviennent pas au niveau de la base imposable mais seulement au stade du calcul de l'impôt?

Selon la jurisprudence, pour établir la cotisation qui remplace la cotisation annulée, l'administration fiscale peut :

- Viser un autre exercice d'imposition si la prescription n'est pas atteinte⁵³ ;
- Comporter un autre taux d'imposition⁵⁴ ;
- Comporter une amende administrative⁵⁵.
- Reprendre un élément imposable qui avait été dégrevé au stade de la réclamation, « *pourvu que la cotisation subsidiaire soumise au juge soit expurgée du vice ayant affecté la cotisation primitive* »⁵⁶ ;
- Ventiler différemment un revenu cadastral⁵⁷ ;
- Faire usage de preuves obtenues de façon régulière lorsque que celles sur lesquelles la cotisation annulée s'est fondée pour établir le montant de la base imposable sont déclarées irrégulières (nous ne parlons pas ici de la preuve de l'existence de la base imposable)⁵⁸ ;
- Justifier sa taxation autrement (voir p. 14)
- Appliquer un accroissement d'impôt plus élevé, étant donné que cet élément ne fait pas partie de la base imposable⁵⁹ ;
- Retenir d'autres revenus et dépenses que ceux utilisés dans la cotisation annulée dans le cadre d'une indiciaire (article 341, CIR 92), parce que « *les signes et indices d'aisance supérieure ne tendent ainsi qu'à prouver la base imposable, mais ne constituent pas en*

⁵² Cass., 14 octobre 1958, pas., 1958, T. 1, p. 159, cité par M. BAILLEUX, « Mise au point sur l'application de l'article 356 du Code des impôts sur les revenus », in *Liber Amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthémis, 2014, p. 468.

⁵³ Cass., 26 novembre 2015, n° F.14.0115.F, *op.cit.*

⁵⁴ Cass., 26 novembre 2015, n° F.14.0115.F, *op. cit.*

⁵⁵ Cass., 22 novembre 2001, *Le Fiscologue*, 2002/830, p. 11 ; cité par TIBERGHIEN, Manuel de droit fiscal 2020-2021, 39^{ème} éd., Waterloo, Wolters Kluwer, 2021, p. 1138.

⁵⁶ Cass., 27 juin 2019, n° F.17.0010.F, pas., n° 6-7, pp. 1447 à 1453.

⁵⁷ Anvers, 21 mai 2013, n° 1993/FR/194, disponible sur taxwin.be

⁵⁸ Cass., 29 mai 2020, F.19.0090.F, *op. cit.* ; L. KELL, note sous Anvers, 08 avril 2014, *Courrier fiscal*, n° 2014/14, pp. 611 et 612. Tout en sachant que le délai d'imposition des articles 355 et 356, CIR 92 ne fait pas naître les délais d'investigation.

⁵⁹ Gand, 20 décembre 2016, *Le Fiscologue*, 2017/1511, p. 10.

soi des éléments constituant la base imposable »⁶⁰. Doit-on également comprendre, en poursuivant le raisonnement, qu'en procédant de la sorte, la base imposable pourrait être supérieure à celle de la cotisation annulée ?

En revanche, l'administration fiscale ne peut pas soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge fiscal si la taxation initiale a uniquement été annulée dans la mesure d'un accroissement d'impôt (insuffisamment motivé). « *Or, en l'espèce, la cour n'a pas prononcé 'la nullité totale ou partielle de l'imposition', mais uniquement l'annulation de l'accroissement d'impôt, lequel n'est pas une imposition, mais une sanction administrative, à caractère pénal »⁶¹.*

L'accroissement n'impacte pas la base imposable. Ainsi, les contribuables n'échappent pas à l'impôt légalement dû mais uniquement à la sanction administrative. « *Si la jurisprudence admet que, suite à une annulation intégrale de la cotisation initiale par le juge, le fisc puisse appliquer un accroissement d'impôt plus élevé dans le cadre d'une cotisation subsidiaire (car il ne s'agit pas d'un élément d'imposition), le revers de la médaille est bien entendu que la seule annulation d'un accroissement d'impôt ne permet pas d'établir une cotisation subsidiaire »⁶².*

Nous sommes du même avis (négatif) que C. Delcourte concernant un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 20 mai 1997 dans lequel il n'a pas été permis à l'administration de rectifier la prise en considération erronée de deux enfants à charge⁶³. Dans la mesure où cet élément n'intervient que lors du calcul d'impôt, pourquoi empêcher l'administration fiscale de rétablir la situation familiale réelle des contribuables ?

Sans nous étendre plus longuement, il semble clair que la locution « tout ou partie des mêmes éléments d'imposition » nécessiterait des lignes conductrices claires. Premièrement, pour citer le fondement légal au sens large (et à ce jour, introuvable) de l'interdiction pour une nouvelle cotisation subsidiaire d'opter pour une base imposable plus importante que celle de l'imposition annulée. Deuxièmement, pour expliquer exactement ce que signifie « tout ou partie » : le fait qu'on puisse (ou qu'on ne puisse pas) reprendre tout ou une partie de la base imposable, en y

⁶⁰ Cass., 26 mai 2016, n° F.14.0154 .N, *op. cit.*

⁶¹ F., LEDAIN, « Lorsqu'un accroissement d'impôt est annulé, l'administration ne peut pas établir une cotisation subsidiaire sur la base de ce seul élément », *La semaine fiscale*, n° 461, semaine du 15 au 21 février 2021, p. 4.

⁶² A.-S., JACOBS, note sous Mons, 1^{er} décembre 2020, n° 2018/RG/547, *Courrier fiscal*, n° 2021/02, p. 42.

⁶³ C. DELCOURTE, « Cotisation nouvelle sur pied des articles 355 et 356 du CIR 92 : questions d'actualité », *RGCF*, 2020/3, p. 154.

ajoutant d'autres éléments qui ne concourent pas à la base imposable ? Le fait qu'on puisse ou (ou qu'on ne puisse pas) reprendre une partie de la base imposable et y ajouter d'autres éléments qui participent à la base imposable qui étaient à disposition de l'administration ? Etc.

Nous n'avons pas l'occasion de mettre en évidence tous les tentatives de raisonnement en cette matière, aussi bien en doctrine qu'en jurisprudence, mais, à coup sûr, l'ouvrage est à remettre sur le métier.

2.6. Qu'en est-il des cotisations établies de façon arbitraire ?

Christophe Lenoir et Claire Rommelaere tirent de la jurisprudence constante de la Cour de Cassation trois hypothèses :

- La commission d'une erreur de droit ;
- Le fait de se fonder sur des faits inexacts ;
- Déduire de faits exacts des conséquences non susceptibles de justification⁶⁴.

Laisant de côté la première acception, qui n'ajoute aucune plus-value au propos (en effet, une erreur de droit est simplement une illégalité basée sur une mauvaise interprétation du droit), les auteurs ajoutent que les deux autres hypothèses reposent sur un raisonnement hasardeux, résultant très souvent de l'utilisation de la technique des présomptions : « (...) *la notion d'arbitraire constitue une forme particulière d'illégalité visant l'ensemble des cotisations établies au terme d'un raisonnement – de droit ou de fait – boiteux* »⁶⁵.

En ce qui concerne le fait de se fonder sur des faits inexacts, les auteurs prennent l'arrêt suivant en exemple : à la suite d'une indiciaire (article 341, CIR 92), les dépenses de ménages sont évaluées de manière forfaitaire par l'administration, alors que ces données doivent résulter de la situation personnelle des contribuables⁶⁶.

⁶⁴ C., LENOIR et C., ROMMELAERE, « Le caractère arbitraire de l'imposition – définition et conséquences », *RGCF*, 2012/4, p. 239. Voir aussi la note en bas de page n° 3 pour prendre connaissance de la jurisprudence constante de la Cour de cassation.

⁶⁵ C., LENOIR et C., ROMMELAERE, *op. cit.*, p. 240.

⁶⁶ Cass., 16 octobre 2009, F.08.0005.F, cité par C. LENOIR et C. ROMMELAERE, *op. cit.*, p. 243.

Dans un autre cas, et pour illustrer la troisième hypothèse, dans le cadre d'une évaluation de la base imposable par comparaison (article 342, CIR 92), l'administration s'appuie sur des éléments de comparaison non pertinents par rapport à la situation du contribuable⁶⁷.

Pour la Cour de cassation, lorsqu'une imposition est annulée en raison de son caractère arbitraire, l'administration ne peut enrôler ou soumettre une cotisation de remplacement que si ce caractère concerne le mode de fixation de la base imposable. En revanche, si l'arbitraire porte sur la preuve de l'existence même de la base imposable, c'en est fini de l'éventuel impôt qui serait dû⁶⁸.

2.7. La nouvelle cotisation ou la cotisation subsidiaire doit être établie à charge du même redevable.

Nous allons survoler cette section en ne relevant que quelques nouveautés, compte tenu du fait que presque chaque cas mériterait des développements beaucoup plus amples que ceux permis dans le contexte de ce travail⁶⁹. Pour le reste, nous renvoyons vers l'article 357, CIR 92.

L'article 357, CIR 92, assimile au redevable les catégories de personnes suivantes :

*2.7.1. 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'opération*⁷⁰.

Cette nouvelle disposition, qui constitue actuellement l'article 357, 3°, CIR 92, vise à éviter qu'une cotisation adressée à une société qui disparaît par une des opérations décrites ci-dessous ne puisse être répercutée auprès de la société qui, en définitive, a récupéré ses avoirs.

*2.7.2. 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*⁷¹.

⁶⁷ Cass., 23 février 1960, Pas., T. 1, 1960, p. 733, cité par C. LENOIR et C. ROMMELAERE, *op. cit.*, p. 244.

⁶⁸ Cass., 22 mai 2015, n° F.13.0169.N, disponible sur taxwin.be.

⁶⁹ Ainsi, nous n'allons pas examiner l'article 357, 1° : les héritiers du redevable ; 2° son conjoint...

⁷⁰ Loi du 17 mars 2019, article 72, *MB*, 10.05.2019. En vigueur depuis le 1^{er} mai 2019.

⁷¹ Loi du 17 mars 2019, article 72, *MB*, 10.05.2019. En vigueur depuis le 1^{er} mai 2019. Avant ce changement, l'article était rédigé comme suit : les associés d'une société de personnes à charge de laquelle l'imposition

Dans la foulée du remplacement de l'article 357, 3°, CIR 92, l'article 357, 4°, CIR 92 a été modifié et afin de palier à un autre écueil, à savoir l'impossibilité de réimposer des dirigeants ou des actionnaires d'entreprise dont la société avait été initialement imposée et vice et versa⁷².

2.7.3. 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 I, livre II, titre VIII du Code des sociétés et des associations, au cours de la période prévue par l'article 2:143, du même Code⁷³

L'article 357 s'est adjoint un 5°, en la personne du liquidateur d'une société imposée initialement et qui n'existe plus⁷⁴.

Chapitre 3 : Particularités de l'article 355, CIR 92

3.1. Remarques liminaires

Le passage obligé pour obtenir l'annulation d'une cotisation par l'administration (avant d'ester en justice) consiste à introduire un recours administratif (art. 366 et s., CIR 92).

Les délais dont dispose l'administration pour instruire les réclamations sont des délais d'ordre (purement indicatifs). Pour ne pas laisser le contribuable attendre indéfiniment une décision de l'administration, possibilité lui est offerte de porter sa contestation fiscale devant le tribunal de 1^{ère} instance⁷⁵ si aucune décision n'est intervenue dans les 6 mois⁷⁶, 9 mois⁷⁷, 10 mois⁷⁸, ou 13 mois⁷⁹ à partir de la date de réception de sa réclamation. Dans ce cas, l'art. 356, CIR 92 ne pourra pas s'appliquer en cas d'annulation de la cotisation par le tribunal et l'annulation devient de la sorte définitive. Nous y reviendrons dans la partie consacrée à l'article 356, CIR 92.

primitive a été établie et réciproquement. L'on visait donc à l'origine, uniquement les sociétés sans personnalité juridique.

⁷² 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.

⁷³ Loi du 02 mai 2019, article 19, *MB*, 15 mai 2019. En vigueur le 25 mai 2019.

⁷⁴ Nous renvoyons à Anvers, 27 juin 2017, R.G. n° 2015/AR/2498, www.taxwin.be.

⁷⁵ Voir les articles 1385*decies* et 1385*undecies*, C.J.

⁷⁶ L'art. 376*quater* prévoit l'envoi d'un accusé de réception au contribuable.

⁷⁷ Dans le cas où la cotisation contestée a fait l'objet d'une imposition d'office (art. 351, CIR 92).

⁷⁸ Lorsque la réclamation est accompagnée d'une demande de conciliation recevable (art. 376*quinquies*, CIR 92)

⁷⁹ Dans le cas où la cotisation fait l'objet d'une imposition d'office et d'une demande de conciliation recevable.

Précisons également qu'une des grandes différences entre l'article 356, CIR 92 et l'article 355, CIR 92 est que dans ce dernier, l'administration doit réparer le vice qui a conduit à l'annulation de la cotisation. Ainsi, par exemple, si la cotisation a été annulée pour défaut de motivation de l'avis de rectification, l'administration fiscale doit recommencer toute la procédure d'imposition en envoyant, notamment, un avis de rectification motivé.

Si une décision administrative a été rendue, elle est en principe irrévocable à défaut d'ester en justice dans les délais impartis. Il existe néanmoins une dérogation à ce principe. En effet, il est encore possible pour le contribuable de demander à l'administration de rectifier sa décision, endéans les 3 mois (et 3 jours) suivant l'envoi de la décision⁸⁰. Dans ce cas, le délai est beaucoup plus court puisque l'action en justice doit être introduite, au plus tôt un mois après la date de réception de la demande de rectification si cette demande n'a pas fait l'objet d'une décision et, à peine de déchéance, au plus tard dans un délai d'un mois à partir de la notification de la décision relative à cette demande, (sans que ce délai soit inférieur à trois mois à compter de la notification de la décision visée à l'article 375, § 1er, CIR 92).

3.2. Dans quel délai l'administration fiscale peut-elle établir une cotisation nouvelle ?

L'article 355, al. 1^{er}, CIR 92 indique que la nouvelle cotisation doit être établie dans les trois mois de la date à laquelle la décision de l'administration fiscale n'est plus susceptible de recours en justice.

Concrètement, l'administration doit attendre que le délai de recours en justice contre la décision d'annulation de l'administration fiscale ait expiré. Ce recours peut être introduit dans les trois mois de la notification de la décision de l'administration (article 1385*undecies*, al. 2, C.J.). Ce n'est que lorsque ce délai sera écoulé que le point de départ du délai de réenrôlement de trois mois prend cours⁸¹.

Exemple (purement théorique) : La décision de l'administration fiscale est envoyée le 13 mai 2021. Le délai de recours au tribunal de première instance commence à courir le 16 mai 2021 (troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de la décision⁸²) et prend fin le 15 août 2021⁸³.

⁸⁰ Voir art. 375, § 1^{er}/1, CIR 92.

⁸¹ Cass., 17 mai 2021, F. 20.0167.F, disponible sur stradalex.com.

⁸² Article 53*bis*, 2^o, C.J.

⁸³ Article 54, C.J.

L'administration fiscale a du 16 août au 15 novembre 2021 inclus pour enrôler la nouvelle cotisation.

3.3. L'article 355, CIR 92 est-il conforme à la constitution ?

L'art. 355 (alors art. 260, CIR 64) a fait l'objet d'un recours devant la Cour constitutionnelle⁸⁴ (que nous avons déjà évoqué), en ce qu'il établirait deux différences de traitement qui violeraient les art. 10 et 11 de la Constitution:

- entre l'administration et le contribuable à l'impôt sur les revenus, en ce que seule l'administration peut réparer l'irrégularité d'un acte juridique même si les délais d'imposition sont expirés ;
- Entre le contribuable à l'impôt sur les revenus et le débiteur d'autres impôts ou perceptions, en ce que le pouvoir d'établir une cotisation de remplacement n'existe pas vis-à-vis du débiteur d'autres types d'impôts que l'impôt sur le revenu.

La Cour commence par rappeler l'objectif poursuivi par le législateur à l'origine de la disposition (objectif que nous avons déjà évoqué) : permettre de recouvrer l'impôt légitimement dû nonobstant les erreurs commises par le fonctionnaire taxateur.

S'agissant de la différence de traitement entre l'administration et le contribuable, le fait que l'administration poursuive un objectif d'intérêt général, tandis qu'un particulier « *peut se laisser guider par un intérêt personnel* » est pertinente pour réaliser l'objectif du législateur. Cette différence de traitement est justifiée puisque « *l'établissement d'une cotisation, dans les 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* ».

Pour justifier la différence de traitement entre le contribuable à l'impôt des personnes physiques et le débiteur d'impôts ou perceptions, la Cour affirme que le fait de prévoir une procédure spécifique de réimposition uniquement en matière d'impôt sur les revenus n'est pas contraire aux art. 10 et 11 de la Constitution. En effet, ces articles n'imposent pas l'uniformisation de toutes les procédures d'établissements d'impôts ou de perceptions.

⁸⁴ C.A., 21 décembre 2004, n°211/2004, *op. cit.*

Chapitre 4 : Particularités de l'article 356, CIR 92

4.1. Remarques liminaires

Pour s'assurer que son droit de lever l'impôt soit effectif, l'État s'est doté du privilège du préalable et de l'exécution d'office. La puissance publique « (...) n'a pas besoin de demander la constatation juridictionnelle de son droit ni l'authenticité ni la force exécutoire pour son titre »⁸⁵.

L'unique exception à ce principe provient de l'article 356, CIR 92, tel que réformé par la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales⁸⁶. Au lieu d'enrôler lui-même la cotisation subsidiaire après annulation par le juge, le fisc la soumet au juge qui seul décidera si elle est recouvrable ou remboursable, c'est-à-dire, qui lui donnera son caractère exécutoire.

La Cour de cassation valide⁸⁷ ce procédé par l'argument suivant : c'est pour « éviter une nouvelle procédure et (...) obtenir par une procédure accélérée une décision sur l'impôt dû, que le pouvoir de l'administration se limite à l'établissement d'une cotisation subsidiaire, sans qu'elle puisse se prononcer sur son caractère exécutoire, et que c'est le juge qui statue sur la légalité et le fondement de l'imposition »⁸⁸.

Ensuite, la Cour ajoute qu'il s'ensuit de ce raisonnement que l'administration n'est pas tenue de réparer l'illégalité qui vicie la cotisation, et que d'ailleurs, cette obligation ne ressort pas de l'article 356, al. 1^{er}, CIR 92.⁸⁹ Voilà qui crée une différence fondamentale avec l'article 355, CIR 92, qui nécessite que l'administration purge le vice qui entache la cotisation qu'elle annule.

⁸⁵ N. PIROTTE, « Privilèges du préalable et de l'exécution d'office – généralités », in *Le recouvrement de l'impôt sur les revenus et de la taxe sur la valeur ajoutée*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2016, p. 15.

⁸⁶ Article 2 et 3, Loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales, *MB*, 31 décembre 2009, p. 82840. Également, Avant cette réforme, la loi du 15 mars 1999 prévoyait que la cotisation subsidiaire était soumise à la juridiction par requête signifiée au redevable; et que en cas de redevable assimilé par l'article 357, la requête devait être signifiée avec assignation à comparaître. Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 22 décembre 2009, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable est soumise au juge par voie de conclusions.

⁸⁷ Au départ, la réparation de l'erreur de procédure était préconisée. Voir notamment Projet de loi portant des dispositions fiscales. Amendements. *Doc. Parl., Ch.*, n° 52- 2311/002, sess. 2009-2010, p. 3.; voir également C.C., 18 mai 2011, n° 81/2011, B.4.3. disponible sur taxwin.be : l'annulation d'une cotisation pour une autre cause que la prescription n'implique pas le droit de ne plus être à nouveau soumis à une cotisation, à la condition que l'administration répare l'illégalité constatée.

⁸⁸ Cass., 13 février 2015, F.13.0150.N, disponible sur taxwin.be ; Cass., 26 novembre 2015, F.14.0077.N, *op. cit.*; Cass., 10 octobre 2014, F.12.0179.N, *disponible* sur stradalex.com. Voir également *Doc. Parl.*, Sénat, 1998-1999, n° 1-966/7, p. 3.

⁸⁹ Cass., 13 février 2015, F.13.0150.N, *op. cit.* ; Cass., 26 novembre 2015, F.14.0077.N, *op. cit.* Voir aussi, pour une belle application du principe, Civ. Namur, 13 septembre 2018, n° 09/1613/A et 09/1614/A, *RGCF*, 2018/13, pp. 531 à 534.

Est-ce que cette différence de traitement est justifiée ?

Oui. Pour la Cour constitutionnelle, depuis la réforme de la procédure initiée par la loi du 15 mars 1999, le législateur a veillé à accélérer au maximum la procédure fiscale, afin que la cotisation devienne définitive le plus rapidement possible, soit pour, soit contre l'administration⁹⁰. Au regard de de la ratio legis de l'article 356, CIR 92, que nous avons évoquée au début de ce travail (Chapitre 1, 1.2. : éviter que le contribuable n'échappe à l'impôt légitimement dû), cet objectif est légitime. Dès lors, « *imposer à l'administration fiscale de réparer préalablement à la soumission de la cotisation subsidiaire l'irrégularité commise irait à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur (...)* »⁹¹.

Enfin, si le contribuable peut attaquer la « décision » de l'administration fiscale en justice rendue sur réclamation, il peut également porter le litige au tribunal si la décision n'est pas prise à l'expiration des délais détaillés p. 19.

Attention toutefois, la signification de l'article 1385undecies, C.J., prévoit que « *l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi. (...)* ». Ce qu'il faut comprendre est que la condition d'épuisement des voies de recours⁹² doit être rencontrée, dans le sens où le recours administratif doit avoir été véritablement exercé.

En d'autres termes, n'épuise pas la voie de recours administrative le contribuable qui, bien qu'ayant introduit une réclamation, ne collabore pas de bonne foi à l'apport des preuves qui lui sont demandées à l'appui de sa demande lors de l'instruction⁹³. Un contribuable qui introduit une réclamation irrecevable pour cause de forclusion (article 371, CIR 92) et ne donnant pas droit à un dégrèvement d'office (article 376, CIR 92), verra logiquement sa demande en justice déclarée irrecevable, l'affaire n'ayant jamais été traitée au fond. Tout comme un contribuable qui signe la proposition de désistement que lui envoie l'administration.

⁹⁰ C.C., 07 février 2019, n° 18/2019, B. 9., disponible sur taxwin.be

⁹¹ C.C., 07 février 2019, n° 18/2019, B.12.3, *op. cit.*

⁹² Condition dont l'existence est validée au regard de la Constitution par la C.C., 28 mai 2020, n° 71/2020, disponible sur const-cour.be

⁹³ Pour le surplus, nous renvoyons aux nombreux exemples de jurisprudence exposés dans TIBERGHIEN, Manuel de droit fiscal 2020-2021, 39^{ème} éd., Waterloo, Wolters Kluwer, 2021, p. 1211.

4.2. Dans quel délai l'administration doit-elle proposer une cotisation subsidiaire au juge ?

Le 20 octobre 2009, la Cour constitutionnelle⁹⁴ tranche une situation ubuesque : l'article 356, CIR 92 ne prévoyait pas de délai endéans laquelle l'administration fiscale devait soumettre une cotisation subsidiaire au juge⁹⁵. Le contribuable restait dans une incertitude interminable (que nous qualifions en droit d'insécurité juridique) en attendant que l'administration veuille bien produire sa cotisation subsidiaire, alors que l'article 355, CIR 92, prévoyait, lui un délai de forclusion.

Suite à cet arrêt, la loi du 22 décembre 2009⁹⁶ (article 2) introduit un délai de 6 mois à dater de la décision judiciaire prononçant l'annulation de la cotisation, endéans lequel l'administration fiscale doit soumettre une cotisation subsidiaire (nous sommes toujours hors cas où la cotisation subsidiaire est exclue).

Ainsi, à la suite du jugement qui prononce l'annulation de la cotisation (pour une autre cause que la prescription ou les autres motifs que nous avons brièvement passé en revue et qui rendent l'annulation définitive), l'affaire reste inscrite au rôle pendant six mois⁹⁷.

En raison des débats qui auront lieu sur le contenu de la cotisation subsidiaire, et selon la Cour d'appel de Gand, le contribuable peut faire valoir, droits de la défense obligent, tous les moyens contre la cotisation subsidiaire jusqu'à la clôture des débats. Quant à l'administration, elle peut modifier jusqu'à cette date la cotisation subsidiaire⁹⁸.

Si l'administration soumet pas de cotisation subsidiaire (par voie de conclusions) dans ce délai de six mois, l'annulation devient définitive en ce que la requête en validation de la cotisation subsidiaire sera irrecevable. En revanche, si l'administration propose une cotisation subsidiaire,

⁹⁴ C.C., 20 octobre 2009, n° 158/2009, disponible sur taxwin.be

⁹⁵ Pour être précis, l'article 356 CIR, interprété en ce sens qu'il permet à l'administration fiscale de soumettre une cotisation subsidiaire à l'appréciation du juge dans le cadre d'une nouvelle instance, viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

⁹⁶ Nous n'envisageons pas, dans le cadre de ce travail, les dispositions transitoires.

⁹⁷ L'article 356, CIR 92 constitue une procédure spécifique, dérogoire au droit commun « *qui commande qu'il soit statué sur la cotisation initiale à la demande du contribuable, dans un premier temps, et sur la cotisation subsidiaire à la demande de l'administration, dans un second temps, est justifiée par la volonté du législateur d'assurer la perception et le recouvrement des impôts légitimement dus, même si une erreur s'est produite lors de la procédure de taxation, et de garantir la célérité de la procédure d'imposition* », C.C., 07 février 2019, n° 18/2019, B. 17., *op. cit.* Il est en effet dérogé à l'article 19, C.J., al. 2 : le juge qui a épuisé sa juridiction sur une question litigieuse ne peut plus en être saisi (...). Il en est ainsi depuis l'entrée en vigueur de la loi du 22 décembre 2009.

⁹⁸ Gand, 3 janvier 2017, *T.F.R.*, 2017, n° 526, pp. 622-626, cité par TIBERGHIEU, Manuel de droit fiscal 2020-2021, 39^{ème} éd., Waterloo, Wolters Kluwer, 2021, p. 1151.

ce n'est qu'après que le juge se soit prononcé sur cette cotisation subsidiaire qu'un recours contre les deux jugements (d'annulation et sur la cotisation subsidiaire) sera envisageable⁹⁹

4.3. Lorsque la décision de l'administration fiscale est annulée par le juge en même temps que la cotisation, a-t-elle le droit de proposer une cotisation subsidiaire au juge ?

Oui. L'article 356, CIR 92 prévoit que lorsqu'une *décision* de l'administration fiscale 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, etc.

La thèse défendue était la suivante : Une cotisation de remplacement ne peut être soumise au juge que si une *décision* de l'administration fiscale fait l'objet d'un recours en justice. Or, si le juge annule, en plus de la cotisation, la décision de l'administration, cette nullité opère *ex tunc*, de sorte que la décision n'a jamais existé et que dès lors, dans décision, l'article 356, al. 1^{er}, CIR 92 ne peut pas s'appliquer.

La Cour de cassation va rejeter cette approche avec l'argument suivant : ce qui est contesté dans le cadre de l'article 356, al. 1^{er}, CIR 92 n'est pas la décision de l'administration fiscale, mais l'imposition. L'article 356, al. 1^{er}, CIR 92, s'applique donc, malgré sa formulation surannée, dans tous les cas où le juge est saisi d'une contestation sur la base de l'article 569, al. 1^{er}, 32^o, C.J.¹⁰⁰. « *La circonstance que, statuant sur cette contestation, le juge annule la décision administrative est sans effet sur l'application de l'article 356, alinéa 1er, du C.I.R. 92* »¹⁰¹.

Comme le souligne J.-P. Magremanne, en réalité, le législateur s'est borné à reprendre l'ancienne terminologie en vigueur avant la loi du 15 mars 1999. Cet oubli est d'autant plus regrettable que c'est précisément par les lois des 15 et 25 mars 1999 que la décision du directeur ne constitue plus un préalable nécessaire à l'introduction de l'action en justice. En effet, si l'administration ne rend pas de décision dans les délais impartis (voir. p. 19) le contribuable mécontent peut porter l'affaire en justice, dessaisissant de ce fait l'administration fiscale¹⁰².

⁹⁹ Projet de loi portant des dispositions fiscales. Amendements. *Doc. Parl., Ch.*, n° 52- 2311/002, *op. cit.*, p. 3.

¹⁰⁰ Article 569, al. 1^{er}, 32^o, C.J : Le tribunal (...) connaît des contestations relatives à une loi d'impôt.

¹⁰¹ Cass., 28 février 2019, F.17.0057.F, disponible sur stradalex.com.

¹⁰² J.-P. MAGREMANNE, « La requête en validation d'une cotisation subsidiaire (article 356, CIR 92) », *RGCF*, 2012/3, p. 150.

Cerise sur le gâteau pour l'administration, la Cour va également considérer que le dépassement du délai de traitement d'une réclamation¹⁰³ (nous avons vu qu'il y en avait plusieurs p. 19) n'implique pas ipso facto le dépassement du délai raisonnable, et partant, la violation des principes de bonne administration.

4.4. Le délai de six mois suspend les délais d'opposition, d'appel ou de cassation

Nous avons vu, que hors cause de prescription et autre exclusion, pour soumettre une cotisation subsidiaire, l'administration fiscale disposait de six mois à dater du prononcé du jugement d'annulation.

Est-il permis à une partie, à la suite d'un jugement d'annulation et sans que la cotisation subsidiaire ait été soumise, d'interjeter appel du jugement d'annulation ?

Oui. Dans cette affaire, appel avait été interjeté dans le délai de six mois alors qu'une cotisation subsidiaire n'avait pas encore été soumise au juge par voie de conclusions. Le juge avait déclaré l'appel irrecevable car prématuré, estimant que le délai de six mois était un délai d'attente. Or, la Cour de cassation est d'avis exactement contraire :

« l'article 1050 (du C.J., ndlr), tel que d'application avant sa modification par la loi du 19 octobre 2015, dispose explicitement qu'en toutes matières, l'appel peut être formé dès la prononciation du jugement, même si celui-ci a été rendu par défaut. Il n'y est point dérogé par les dispositions du Code des impôts sur les revenus 1992 (...). L'article 356, alinéa 1er du CIR92 implique uniquement que la partie ne pourra pas être déchu de son droit d'appel avant l'expiration du délai de six mois, même si la décision lui aurait été signifiée dans ce délai. (...). A supposer que cette disposition instaure un délai d'attente, comme l'admet la cour d'appel dans l'arrêt entrepris, aucune sanction n'y est toutefois inscrite en cas de non-respect de ce délai d'attente. »¹⁰⁴.

En d'autres termes, l'article 356, CIR 92, ne fait que suspendre lesdits délais sans pour autant exclure un appel avant l'expiration du délai de six mois, puisqu'il ne s'écarte pas de l'article 1050, C.J. « Cela signifie aussi, dans les faits, que pour pouvoir exercer le recours en appel

¹⁰³ Voir les articles 1385decies et 1385undecies du C.J.

¹⁰⁴ Cass., 30 mars 2017, F.16.0011.F, disponible sur lex.be.

contre le jugement d'annulation, le contribuable¹⁰⁵ devra patienter jusqu'à l'issue de la procédure d'instance relative à la cotisation subsidiaire »¹⁰⁶.

4.5. Le problème de rédaction de l'article 356, CIR 92 et ses conséquences

Nous avons déjà relaté le problème résultant du fait que le mot « décision » ait été malencontreusement laissé dans l'article 356, CIR 92, en ce que, même en l'absence d'une décision administrative dans les délais indiqués p. 19, le contribuable était en droit d'ester en justice ... contre la cotisation. Si on prend l'article 356, CIR 92 au pied de la lettre, il est inapplicable¹⁰⁷.

Une autre problématique est également à signaler. Suivant le raisonnement de C. Delcourte que nous approuvons et allons développer ici, « soit il faut rendre l'article 356 du C.I.R. 92 inopérant en en faisant une lecture extrêmement stricte, soit il faut lui donner le sens que le législateur a voulu au moment de sa rédaction »¹⁰⁸.

Quel est donc le sens qu'a voulu donner le législateur à l'article 356, CIR 92 actuel ?

Souvenons-nous de la rédaction de l'ancien article 74bis, al. 2 : « Lorsqu'une décision motivée du directeur des contributions fait l'objet d'un recours en justice, (...) ». Du temps où l'administration fiscale agissait en tant que premier degré de juridiction, tant qu'elle n'avait pas rendu de *décision* (dont la portée était juridictionnelle), il était logiquement impossible pour le contribuable de porter l'affaire devant la Cour d'appel.

Au risque de nous répéter, la réforme de 1999 a :

- Fait perdre à l'administration son statut de juridiction de premier degré ;
- Permis aux contribuables d'ester en justice quand bien même aucune décision n'aurait été prise par l'administration dans les délais visés à l'articles 1385undecies.

¹⁰⁵ Ou l'administration.

¹⁰⁶ P. SEUTIN, « De Sisyphe à Pyrrhus : plaidoyer pour une simplification », *RGCF*, 2017/3, p. 192. Ce qui peut durer un certain temps...

¹⁰⁷ P. SEUTIN, « De Sisyphe à Pyrrhus : plaidoyer pour une simplification », *RGCF*, 2017/3, *op. cit.*, pp. 193 ; ainsi que J.-P. MAGREMANNE, « La requête en validation d'une cotisation subsidiaire (article 356, CIR 92) », *op. cit.*, p. 150, notamment, relèvent le problème de formulation dont nous parlons.

¹⁰⁸ C. DELCOURTE, « Cotisation nouvelle sur pied des articles 355 et 356 du CIR 92 : questions d'actualité », *RGCF*, *op. cit.* pp. 158 à 160.

- modifié l'objet de la contestation en justice : le contribuable ne dispute plus la décision de l'administration fiscale, mais l'imposition.

Remontons de nouveau dans le temps jusqu'aux travaux préparatoires des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus. Nous y lisons qu'il en va du principe d'égalité des citoyens devant la loi que l'État ne soit pas privé des impôts légitimement dus en raison d'erreurs de l'administration fiscale autres que celles ayant trait à la prescription¹⁰⁹ (nous paraphrasons).

Comme C. Delcourte, nous ne voyons pas à ce stade que le législateur ait voulu qu'une absence de décision *administrative* dans les délais visés à l'article 1385*undecies*, conduise à ce que l'impôt soit moins légitimement dû que celui résultant d'une telle décision, et que dès lors, la possibilité pour l'administration de proposer une cotisation subsidiaire soit exclue¹¹⁰.

Dans un arrêt du 08 mars 2005, la question préjudicielle suivante fut posée à la Cour d'arbitrage :

« En ce que le contribuable, passible de l'impôt sur le revenu, qui a introduit un recours devant un tribunal à l'encontre d'une décision directoriale en application de l'article 1385decies du Code judiciaire, peut voir établir une cotisation subsidiaire à sa charge après annulation de la cotisation contestée par le tribunal, alors qu'un contribuable, passible de l'impôt sur le revenu, ne peut voir établir une telle cotisation subsidiaire à sa charge après annulation de la cotisation contestée par le tribunal, lorsqu'il a introduit son recours devant le tribunal en vertu de l'article 1385undecies du Code judiciaire en l'absence de décision directoriale dans les délais, l'article 356 CIR 1992 viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution » ?

Y-a-t-il une différence de traitement non justifiée entre un contribuable qui introduit un recours devant le tribunal parce qu'il n'y a pas eu de décision de l'administration fiscale, en application de l'article 1385*undecies*, al. 2, C.J., (pas de décision de l'administration fiscale, ce qui veut

¹⁰⁹ 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, *op.cit.*, pp. 24 et 25.

¹¹⁰ Nous quittons ici C. Delcourte, non sans renvoyer à la lecture de l'arrêt de la Cour de Cassation du 27 novembre 2009, F.08.0079.F, très bien expliqué (pp. 159 et 160) (et dont nous tirons l'extrait suivant : « *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* »).

dire pas de cotisation subsidiaire), et un contribuable qui introduit un recours en justice en application de l'article 1385*decies* peut faire l'objet d'une cotisation subsidiaire ?

Reconnaissant que la différence de traitement dénoncée par le juge a quo provient du texte même de l'article 356 du C.I.R. 1992, donc de l'oubli du législateur lors de la réforme de 1999, la Cour va conclure 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* »¹¹¹.*

Si les hautes juridictions reconnaissent que c'est en réalité la cotisation qui fait l'objet du recours en justice et non la décision de l'administration fiscale, nonobstant la rédaction de l'article 356, CIR 92, si elles reconnaissent ensuite qu'il n'est pas nécessaire qu'une décision administrative intervienne pour introduire un recours judiciaire, alors nous ne voyons pas pourquoi elles ne pourraient pas reconnaître également dans le cas que nous examinons, qu'il conviendrait de passer outre le mot « décision » pour analyser la véritable volonté du législateur.

C'est donc bien au législateur de trancher *in fine* s'il souhaite remettre ces deux catégories de contribuables sur le pied d'égalité au niveau de l'impôt légitimement dû, même s'il est vrai que ce genre de réflexion est très peu populaire, surtout autour des périodes électorales. Nous espérons que le débat a encore de beaux jours devant lui, même si les positions en sens contraire sont légion¹¹².

¹¹¹ C.A., 8 mars 2005, n° 53/2005, B.5.2., *op. cit.*

¹¹² Il est impossible d'être exhaustif, mais tous les auteurs cités dans ce travail, sauf C. Delcourte, maintiennent cette position. Nous n'avons pas trouvé de jurisprudence allant dans notre sens.

Conclusions

A la suite du chapitre consacré à l'historique et à la ratio legis des articles 355 et 356, CIR 92, nous avons vu que l'intérêt (général) qui justifiait le fait que l'administration se crée plusieurs occasions de percevoir l'impôt auprès des contribuables, était l'égalité des citoyens face à la loi fiscale, en raison de laquelle l'État se devait de récupérer l'impôt légitimement dû en dépit des illégalités commises par l'administration fiscale.

Au berceau de cette disposition, la seule exception visait les impositions établies au mépris des règles visant la prescription.

En parcourant les similitudes entre les articles 355 et 356, CIR 92, nous avons constaté (avec étonnement) que malgré une jurisprudence constante de la Cour de cassation qui ne distingue pas « annulation » et « dégrèvement » dans l'application des articles 355 et 356, CIR 92, une bonne partie de la doctrine persistait à défendre le fait qu'un dégrèvement ne devait pas faire droit à une cotisation nouvelle et subsidiaire. Quant à l'exception de la prescription, qui conduit à empêcher l'administration d'enrôler ou de soumettre une cotisation subsidiaire au juge, nous avons vu que la bonne application de cette règle nécessitait que l'administration se replace au moment où la cotisation contestée a été établie afin de déterminer si les délais d'imposition étaient dépassés ou non.

Par ailleurs, si l'administration viole intentionnellement une règle en vue d'échapper à la prescription de façon à pouvoir bénéficier du délai supplémentaire offert par les deux dispositions, elle n'aura pas de chance supplémentaire de recouvrer l'impôt légitimement dû. Cette position jurisprudentielle est adoptée par l'administration.

Les délais d'investigation ne sont pas visés par nos articles, de sorte qu'en cas de violation d'une règle d'investigation, l'administration pourra faire usage de sa prérogative, pour autant qu'elle utilise cette fois des éléments recueillis de façon légale.

Il ne fait plus mystère pour ceux qui lisent ce travail que la notion de « tout ou partie des mêmes éléments d'imposition » échappe quelque peu au caractère rationnel de l'auteur, qui souhaite ardemment que le législateur et l'administration offrent un encadrement qui défie moins les limites de l'entendement que ce qui est lisible sur la question.

Nous avons également tenté de circonscrire la notion de cotisation arbitraire de façon plus précise, puisque le Code des impôts sur les revenus contient beaucoup de présomptions de l'homme ainsi que de présomptions légales et que les erreurs de raisonnement surviennent dans leur utilisation. Ainsi, une cotisation qui est arbitraire quant à l'existence même de la base imposable ne pourra pas faire l'objet d'une cotisation nouvelle ou subsidiaire, tandis que si l'erreur porte sur la façon de quantifier la base imposable, l'administration pourra tenter de la fonder de façon incontestable.

Quant à l'interdiction pour une cotisation nouvelle ou subsidiaire de comporter une base imposable plus importante que la cotisation annulée, nous n'avons pas trouvé son fondement légal, ni sa *ratio legis*. Dès lors, nous pensons que si la colonne vertébrale des dispositions est de récupérer l'impôt légitimement dû, cette limite ne devrait pas être imposée à l'administration fiscale.

Quand nous avons abordé le chapitre consacré à l'article 355, CIR 92, ce dernier impose, au contraire de l'article 356, CIR 92, la réparation des vices ayant entaché la cotisation annulée.

Si la réclamation avec épuisement correct des voies de recours est l'antichambre obligée du recours en justice, il ne faut pas oublier qu'avant cela, le contribuable peut demander à l'administration de rectifier sa décision (sachant qu'une telle rectification n'a pas la même ampleur qu'une instruction sur réclamation. Ce n'a pas été expliqué davantage pour ne pas « sortir de l'axe »).

Après un bref passage pour expliquer le délai dans lequel l'administration pouvait réenrôler l'impôt, nous avons clôturé ce chapitre par l'aval de la Cour constitutionnelle sur l'article 355, CIR 92. En effet, dans sa poursuite de l'intérêt général et par égard à l'égalité des citoyens devant la loi fiscale, l'État est obligé de récupérer l'impôt légitimement dû, toutes les fois où cela est possible.

Quand nous avons entamé le chapitre suivant, consacré à l'article 356, CIR 92, il a paru important de rappeler que cet article constituait la seule exception au privilège du préalable et de l'exécution provisoire, puisque c'est le juge et non l'administration qui statuera sur le caractère exécutoire et fondé de la cotisation subsidiaire.

Le fait que l'administration ne doive pas purger le vice qui a entaché la cotisation annulée avant de soumettre au juge la cotisation subsidiaire a été avalisé par la Cour de cassation, et cette différence de traitement entre le contribuable sous l'égide des l'articles 355, CIR 92 et 356, CIR 92 a été jugée justifiée par la Cour constitutionnelle.

Le délai ajoutés à l'article 356, CIR 92 (en 2009) par suite d'un arrêt de la Cour constitutionnelle, dans lequel l'administration peut proposer une cotisation subsidiaire a été clarifié, ainsi que la signification de la suspension des voies de recours qui s'attache à ce délai.

Pour terminer, nous avons abordé le gros écueil rédactionnel de l'article 356, CIR 92, plaidant pour une réécriture conforme à la volonté du législateur, c'est-à-dire permettant à l'administration de proposer une cotisation subsidiaire quand bien même elle n'aurait pas rendu de décision dans les délais cités à la page 19, parce que sa tâche est de percevoir l'impôt légitimement dû.

Bibliographie

Cour constitutionnelle

C.A., 21 décembre 2004, n° 211/2004, disponible sur stradalex.be

C.A., 08 mars 2005, n° 53/2005, disponible sur jurportal.be

C.C., 20 octobre 2009, n° 158/2009, disponible sur taxwin.be

C.C., 18 mai 2011, n° 81/2011, disponible sur taxwin.be

C.C., 07 février 2019, n° 18/2019, disponible sur taxwin.be

Cour de cassation

Cass. 28 octobre 1946, *Pas.*, T. 1, 1946, p. 387

Cass., 23 décembre 1946, *Pas.*, T. 1, p. 485

Cass., 14 octobre 1958, *pas.*, 1958, T. 1, p. 159

Cass., 23 février 1960, *Pas.*, T. 1, 1960, p. 733

Cass., 16 novembre 1960, *Bull.* 388, p. 1200

Cass., 6 février 1962, *Pas.*, 1^{ère} partie, p. 645.

Cass., 05 septembre 1967, *Pas.*, T. 1, 1968, p. 22

Cass., 9 octobre 2000, F.99.0060.F, disponible sur taxwin.be

Cass., 22 novembre 2001, *Le Fiscologue*, 2002/830, p. 11

Cass., 16 octobre 2009, F.08.0005.F, disponible sur taxwin.be

Cass., 26 février 2010, F.08.0091.F, disponible sur stradalex.com

Cass., 14 mai 2010, F.08.0051.F, disponible sur lex.be

Cass., 10 octobre 2014, F.12.0179.N, *disponible* sur stradalex.com

Cass., 09 janvier 2015, F.12.0195.N, disponible sur lex.be

Cass., 13 février 2015, F.13.0150.N, disponible sur taxwin.be

Cass., 22 mai 2015, n° F.13.0169.N, disponible sur taxwin.be

Cass., 26 novembre 2015, n° F.14.0115.N, disponible sur taxwin.be

Cass., 26 mai 2016, F.14.0154.N, disponible sur taxwin.be

Cass., 2 septembre 2016, F. 14.0221.N, disponible sur taxwin.be

Cass., 15 septembre 2016, F.13.0154.F/2, disponible sur : stradalex.com

Cass., 16 septembre 2016, F.13.0154.F, disponible sur taxwin.be

Cass., 30 mars 2017, F.16.0011.F, disponible sur lex.be

Cass. 5 mai 2017, F.15.0146.N, *Le Fiscologue*, 2017/1524, p. 13

Cass., 11 mai 2018, n° F. 16.0139.F, disponible sur taxwin.be
Cass., 28 février 2019, F.17.0057.F, disponible sur stradalex.com.
Cass., 27 juin 2019, n° F.17.0010.F, pas., n° 6-7, pp. 1447 à 1453
Cass., 25 octobre 2019, F.18.0035.F, disponible sur Juridat.be.
Cass., 29 mai 2020, F.19.0090.F, disponible sur taxwin.be
Cass., 17 mai 2021, F. 20.0167.F, disponible sur stradalex.com

Cour d'appel

Bruxelles, 2 mai 1996, *Bull. contr.*, 1998, p. 2387
Gand, 9 octobre 2001, *Le Fiscologue*, 2001/825, p. 12
Anvers, 15 janvier 2002, n° F.13.0154.F, *RGCF*, 2003/1, p. 30
Anvers, 21 mai 2013, n° 1993/FR/194, disponible sur taxwin.be
Anvers, 8 avril 2014, n° 2011/AR/2485, disponible sur taxwin.be
Gand, 3 janvier 2017, *T.F.R.*, 2017, n° 526, pp. 622-626
Anvers, 27 juin 2017, R.G. n° 2015/AR/2498, www.taxwin.be
Gand, 20 décembre 2016, *Le Fiscologue*, 2017/1511, p. 10.

Tribunal de première instance

Civ. Namur, 13 septembre 2018, n° 09/1613/A et 09/1614/A, *RGCF*, 2018/13, pp. 531 à 534.

Travaux parlementaires et questions

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, pp. 24 et 25.

Projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, ch. Repr, sess.ord. du 2 décembre 1997, n° 1341/1, p. 6. Source : www.lachambre.be. Ou 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 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.

Rapport fait au nom de la commission des finances et du budget (1) par Mr. Lucien Suykens sur le projet de loi relatif au contentieux en matière fiscale, *Doc. Parl.*, Ch.repr., sess. ord., 1997-1998, n° 1341/17, p. 50

Question n° 51 d'A. MATHOT du 19 décembre 2011, Q.R., Ch. repr., 2011-2012, séance du 17 janvier 2012, n° 49, p. 69.

Ouvrages ou contributions

BAILLEUX, M., « Mise au point sur l'application de l'article 356 du Code des impôts sur les revenus », in *Liber Amicorum Maurice Eloy*, Limal, Anthémis, 2014.

BUY, J., et LENOIR, C., « Les délais d'imposition et de recouvrement en matière d'impôts directs », in *Manuel de procédure fiscale*, 3^{ème} éd., Anthémis, Limal, 2019, pp. 493 à 549.

DOOLAEGE, A., « Preuve additionnelle et substitution de motifs par l'administration et par le juge », *RGCF*, n° 4, 2009, pp. 276–96.

KONING, F., *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, 2^{ème} éd., Waterloo, Wolters Kluwer, 2015.

TIBERGHIE, Manuel de droit fiscal 2020-2021, 39^{ème} éd., Waterloo, Wolters Kluwer, 2021.

Articles

BAILLEUX, A., note *sous* Anvers, 15 janvier 2002, *RGCF*, 2003/1, p. 32

BOURS, J.-P., « Annulation et dégrèvement : des synonymes ? », *RGCF*, 2004/4, p. 8

DELCOURTE, C., « Cotisation nouvelle sur pied des articles 355 et 356 du CIR 92 : questions d'actualité », *RGCF*, 2020/3, pp.147 à 170.

FORESTINI, R., « Les articles 355 et 356 du code des impôts sur les revenus : nouveaux développements », *RGCF*, 2007/2, pp.67-98.

HERVE, L. « Les délais d'enrôlement en matière de contributions directes (2^{ème} partie) », *Pacioli*, n° 169, 12 août 2004, pp 2 à 7.

JACOBS, A.-S., *note sous Mons*, 1^{er} décembre 2020, n° 2018/RG/547, *Courrier fiscal*, n° 2021/02, p. 42

KELL, L., *note sous Anvers*, 08 avril 2014, *Courrier fiscal*, n° 2014/14, pp. 611 et 612

KIRKPATRICK, K., « Le directeur ou le juge qui accueille le recours du contribuable doit-il annuler ou dégrever l'impôt enrôlé ? », *RGCF*, 2004/4, pp. 5 à 7.

LEDAIN, F., « Lorsqu'un accroissement d'impôt est annulé, l'administration ne peut pas établir une cotisation subsidiaire sur la base de ce seul élément », *La semaine fiscale*, n° 461, semaine du 15 au 21 février 2021, p. 3 à 4.

LENOIR, C., et ROMMELAERE, C., « Le caractère arbitraire de l'imposition – définition et conséquences », *RGCF*, 2012/4, pp. 239 à 261.

MAGREMANNE, J.-P., et SCHEYVAERTS, A., « Le délai de réenrôlement de l'article 355 du C.I.R.92 », *RGF*, 2010/10, pp. 3 à 32.

MAGREMANNE, J.-P., « La requête en validation d'une cotisation subsidiaire (article 356, CIR 92) », *RGCF*, 2012/3, pp. 139 à 184

PIROTTE, N., « Privilèges du préalable et de l'exécution d'office – généralités », *in Le recouvrement de l'impôt sur les revenus et de la taxe sur la valeur ajoutée*, 1^{ère} éd., Bruxelles, Larcier, 2016, p. 15

SEUTIN, P., « De Sisyphe à Pyrrhus : plaidoyer pour une simplification », *RGCF*, 2017/3, pp. 185 à 208.