



TAX INSTITUTE – 16 MAI 2019
20 ANS DE REFORME DE LA PROCEDURE FISCALE
LE REGARD DE L'AVOCAT

Luc HERVE,

Avocat au Barreau de Liège (Cabinet d'avocats Herve),

Avenue du Luxembourg, 25 à 4020 Liège

Tél: 04 343 53 33 – Mail : l.herve@herve-law.be

Professeur à l'Université de Liège,

Maître de conférences à HEC Liège (Tax Institute),

Professeur à l'ESSF et à la CBCEC Liège,

Assesseur juridique suppléant à la Chambre Exécutive francophone de l'IPCF

OBJET DE L'INTERVENTION :

1. Les éléments essentiels apportés par la réforme de 1999 et leur projection potentielle dans l'avenir

Ainsi, deux grands axes en matière d'impôts directs :

1° caractère administratif et non juridictionnel de l'autorité saisie de la réclamation

2° au stade du recours judiciaire, application des règles de la procédure civile favorisant un débat contradictoire et équilibré

2. L'approche du praticien est ici privilégiée plutôt que celle de l'académique
3. L'angle d'analyse est celui de l'avocat
4. Le choix des thèmes traités est nécessairement subjectif : dix sujets

EXCLUSIONS :

1. L'office du juge *Cf.* Mme Römer et Mr Leruth
2. L'évolution de la jurisprudence, notamment celle de la Cour de cassation, sauf quelques aspects
Cf. Professeur Garabedian
Cf. rentrée solennelle de la Cour de cassation du 1^{er} septembre 2016
« Le doit fiscal est d'ordre public ! » So what ? - De la relativité de l'ordre public en droit fiscal et du rôle de la Cour
3. Les aspects ayant trait au recouvrement *Cf.* Mme Pirotte et Mr Delanote
Cf. loi du 13 avril 2019 *« introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales »*
4. La procédure en matière de fiscalité locale *Cf.* Mr Scheyvaerts
5. L'approche administrative : convergences et divergences avec le contribuable/redevable et son conseil *Cf.* Mr Labart

PLAN DE L'EXPOSE

- I. Maintien du recours administratif obligatoire en impôts directs ?
- II. Marge d'appréciation de l'autorité administrative – conclusion d'accords
- III. Dessaisissement de l'autorité administrative en impôts directs
- IV. Conciliation
- V. En impôts directs, possibilité de saisir le juge judiciaire avant l'enrôlement ?
- VI. En impôts directs, application des règles de la procédure civile
- VII. Cotisation subsidiaire (article 356 du CIR/92)
- VIII. Droit pénal et droit fiscal à la croisée des chemins
- IX. T.V.A.
- X. Uniformisation des procédures fiscales ?

I. MAINTIEN DU RECOURS ADMINISTRATIF OBLIGATOIRE EN IMPOTS DIRECTS ?

I.1. Réforme de 1999

- Vraie révolution : la direction régionale devient une « *autorité administrative* » et elle perd son caractère juridictionnel
- Se pose la question de l'opportunité du maintien d'un recours administratif. Deux motifs en faveur du maintien sont invoqués :
 - 1° Caractère gratuit ou peu onéreux du recours administratif, dès lors que le contribuable a la possibilité de se défendre seul : démagogique
 - 2° Filtre important des actions judiciaires susceptibles d'être introduites ultérieurement

I. MAINTIEN DU RECOURS ADMINISTRATIF OBLIGATOIRE EN IMPOTS DIRECTS ?

I.2. Avenir

- Opportunité de maintenir un filtre administratif préalable afin de ne pas encombrer davantage les juridictions judiciaires. Par ailleurs, il est sans doute davantage approprié pour parvenir à une solution négociée et amiable au sujet de questions de fait
- Amélioration nouvelle : possibilité d'introduire un recours en vue d'obtenir la rectification d'une décision du conseiller général (art. 375, §1/1 du CIR/92)
- Nécessité d'une approche réellement indépendante de l'autorité administrative. Or, au niveau de l'ISI et de l'AFER, le contentieux a été rapidement confié à une cellule particulière de l'administration en question ayant établi l'imposition contestée, d'où perte d'indépendance
- Instruction administrative dite « *processus 110* » : les fonctionnaires doivent rejeter les réclamations ne contenant aucun grief ou argument nouveau par rapport à la réponse à l'avis de rectification. Critiques ! L'instruction subsiste, MAIS le ministre des Finances a nuancé sa position (nécessité d'une véritable motivation)

II. MARGE D'APPRECIATION DE L'AUTORITE ADMINISTRATIVE – CONCLUSION D'ACCORDS

II.1. Réforme de 1999

- Survivance de la possibilité de conclure des accords traditionnels portant *a priori* sur des questions de fait (par exemple, la détermination de la quotité professionnelle d'un bâtiment ou d'une voiture), mais pas sur des questions de droit. Attention au respect de l'ordre public
- Aux différents stades de la procédure : tant au niveau du contribuable qu'au niveau du conseiller général, étant entendu que l'accord peut toujours être dénoncé pour l'avenir lorsque la situation du contribuable a changé
- Après la réforme, on constate, en pratique, une autonomie importante de discussion et de prise de décision au niveau des contribuables et du conseiller général, favorisant la conclusion d'accords

II. MARGE D'APPRECIATION DE L'AUTORITE ADMINISTRATIVE – CONCLUSION D'ACCORDS

II.2. Avenir

- L'autonomie des fonctionnaires se réduit comme peau de chagrin. Il devient très compliqué de négocier et d'arrêter un accord avec le taxateur ou le conseiller général
- Motifs :
 - 1° Intervention de l'Administration centrale qui se saisit d'autorité de certaines questions (ainsi, la taxation des revenus obtenus à l'étranger par des résidents)
 - 2° Renvoi de plus en plus fréquent au Service des Décisions Anticipées, ce qui implique une procédure plus longue et davantage onéreuse, outre le souci de certaines conditions parfois imposées par le SDA qui sont totalement *contra legem*

Par conséquent, souhait d'un regain d'autonomie de l'administration (taxateur, conseiller général)

III. DESSAISISSEMENT DE L'AUTORITE ADMINISTRATIVE EN IMPOTS DIRECTS

III.1. Réforme de 1999

- Grand retard récurrent dans le traitement des réclamations administratives auprès de certaines directions régionales
- Solution : possibilité de dessaisir le conseiller général et d'introduire un recours devant le TPI au plus tôt après l'expiration d'un délai de 6 mois (ou de 9 mois en cas de taxation d'office), après la date de réception du recours administratif
- Entretemps, ce délai peut être prolongé en cas de demande de conciliation (4mois) ou de rectification de la décision (1 mois)
- Opportunité stratégique de dessaisir le conseiller général afin d'éviter l'application de la cotisation subsidiaire visée à l'article 356 du CIR/92

III. DESSAISISSEMENT DE L'AUTORITE ADMINISTRATIVE EN IMPOTS DIRECTS

III.2. Avenir

- Opportunité de maintenir une « *faculté* » de dessaisissement si le conseiller général conserve autonomie et indépendance : il peut être intéressant de négocier lorsque le règlement du différend tient principalement dans des circonstances de fait
- En pratique, plusieurs autorités administratives respectent scrupuleusement les délais de 6 et de 9 mois et veillent à rendre leurs décisions avant l'échéance
- Suggestion : afin d'accélérer le processus, ne pourrait-on prévoir un délai supplémentaire (par exemple un an à dater de l'accusé de réception) au terme duquel la réclamation serait considérée comme étant accueillie favorablement ? (cf. autrefois, en matière de taxes provinciales et communales)

IV. CONCILIATION

IV.1. Réforme de 1999

- La direction régionale devient une autorité administrative, disposant de tous les moyens de preuve et des pouvoirs conférés aux taxateurs (article 374, al. 1 du CIR/92) : une négociation est donc envisageable
- La loi-programme du 25 avril 2007 organise la conciliation fiscale effectivement entrée en vigueur en juin 2010. Idée : approche plus souple, plus pragmatique et plus conciliatrice du dossier
- Loi du 10 juillet 2017 et loi du 29 mars 2018 : augmentation des compétences (remise des accroissements et des amendes, recouvrement) et aménagement d'un effet suspensif (la suspension prend fin au plus tard 9 mois ou 12 mois après la réception du recours administratif)

IV. CONCILIATION

IV.2. Avenir

- Utilité avérée du service de conciliation, extension justifiée de ses compétences et aménagements appropriés de la procédure
- Suggestions :
 - 1° Le conseiller général et le fonctionnaire délégué doivent « *jouer le jeu* » et accepter de discuter avec le service
 - 2° Alternative à l'absence de décision du conseiller général endéans un certain délai : la décision est celle qui résulte du rapport du service de conciliation
 - 3° Extension de la compétence du service de conciliation au-delà du stade de la réclamation et donc, pendant la procédure judiciaire (nécessité d'augmenter les cadres ?)

V. EN IMPOTS DIRECTS, POSSIBILITE DE SAISIR LE JUGE JUDICIAIRE AVANT ENROLEMENT?

V.1. Réforme de 1999

- En cas d'enrôlement, irrecevabilité du recours judiciaire, à défaut d'intentement préalable du recours administratif « *organisé par ou en vertu de la loi* »
- Mais, dans toutes les hypothèses où l'impôt et ses accessoires n'ont pas été enrôlés, il n'y a pas de recours administratif organisé : cela concerne notamment la manière avec laquelle l'administration exerce ses pouvoirs d'investigation
 - * demandes de renseignements (article 316 du CIR/92)
 - * visites dans l'entreprise ou au domicile (article 319 du CIR/92)
 - * enquêtes (articles 325 et 326 du CIR/92) etc...

V. EN IMPOTS DIRECTS, POSSIBILITE DE SAISIR LE JUGE JUDICIAIRE AVANT ENROLEMENT?

V.2. Avenir

- Opportunité de maintenir le recours à l'office du juge en ce qui concerne toutes les difficultés susceptibles d'intervenir dans la procédure, même avant l'enrôlement
- Suggestion : une fois le juge saisi, utilité de l'introduction d'un effet suspensif des mesures d'investigation que l'administration pourrait diligenter jusqu'à ce que la décision soit rendue, avec la mise en place d'une instance « *comme en référé* »

Exemple : notification des indices de fraude visée à l'article 333, al. 3 du CIR/92. Quel est l'intérêt de contester les indices de fraudes notifiés, si l'administration peut poursuivre ses investigations pendant la procédure ?

VI. EN IMPOTS DIRECTS, APPLICATION DES REGLES DE LA PROCEDURE CIVILE

VI.1. Réforme de 1999

- Autrefois, compétence de la Cour d'appel devant être saisie dans un délai de 40 jours suivant la décision directoriale
- Autrefois, les « *griefs nouveaux* » devaient être formulés et les « *pièces nouvelles* » déposées , à peine de déchéance, dans le délai de 60 jours à dater du dépôt par le directeur de la décision attaquée et de toutes les pièces relatives à la contestation
- Suite à la réforme de 1999, le contentieux est intégralement soumis aux juridictions judiciaires ordinaires après une phase administrative qui est un préalable obligatoire. Donc :
 - 1° Compétence du TPI saisi dans un délai de 3 jours ouvrables + 3 mois
 - 2° Notion de demandes nouvelles au sens de l'article 807 du Code judiciaire
 - 3° Application de toutes les règles de la procédure civile =débat pleinement contradictoire

VI. EN IMPOTS DIRECTS, APPLICATION DES REGLES DE LA PROCEDURE CIVILE

VI.2. Avenir

- Les règles de la procédure civile modifiées par les réformes successives (pots-pourris I, II, IV, V et VI) demeurent d'application
Cf. règles relatives à l'échange des pièces et des conclusions, à l'aménagement des délais pour conclure
- Comparution à l'audience :
 - * Etat (article 379 du CIR/92) : représenté par des fonctionnaires (ou avocats)
 - * Contribuable ou redevable : en personne ou représenté exclusivement par un avocat, à l'exclusion de toute autre profession (maintien du monopole de la plaidoirie)
- Office du juge statuant par défaut (article 806 du Code judiciaire) : le juge fait droit aux demandes ou moyens de défense de la partie comparante, « *sauf dans la mesure où ils sont contraires à l'ordre public* ». Peut-il interroger le justiciable demandeur inactif sur le maintien de son recours ou ne pourrait-on décider d'un désistement tacite du recours après un certain délai?
- Le caractère d'ordre public de la matière fiscale est susceptible de donner lieu à des réouvertures des débats, la contestation étant soulevée d'office par le juge (*cf.* Notion d'ordre public procédural, *Mercuriale* de septembre 2016, pp. 33 à 35). Opportunité de limiter l'office du juge ?

VII. COTISATION SUBSIDIAIRE (ART. 356 CIR/92)

VII.1. Réforme de 1999

- Autrefois, en cas d'annulation d'une cotisation par une juridiction judiciaire pour une cause autre que la prescription, l'administration disposait du pouvoir de réimposition
- Réforme de 1999 : le pouvoir d'établir une cotisation supplémentaire est entièrement dévolu à la juridiction qui, à son degré, est valablement saisie = dérogation à la règle suivant laquelle les impôts directs ne peuvent être perçus que par voie de rôle
- Evolution quelque peu cahotique de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle : désormais, en cas d'annulation, la cause reste inscrite au rôle pendant 6 mois à dater de la décision judiciaire
- Cotisation soumise par voie de conclusions, les éléments essentiels de la cotisation devant être connus du contribuable (bases de calcul et exercice d'imposition)

VII. LA COTISATION SUBSIDIAIRE (ART. 356 CIR/92)

VII.2. Avenir

- Opportunité de clarifier légalement certains aspects *cf.* jurisprudence
- Quid lorsqu'une cotisation est annulée pour cause d'arbitraire ? Distinction selon que l'arbitraire porte sur la manière dont la cotisation a été établie ou sur l'existence de la base imposable (Cass. 22 mai 2015)
 - Quid lorsque la décision du conseiller général est annulée ? La décision du conseiller étant réputée n'avoir jamais existé, irrecevabilité de la demande de cotisation subsidiaire (Mons, 20 décembre 2017)
 - Possibilité d'interjeter appel pendant le délai de 6 mois sans soumettre une cotisation subsidiaire ? Oui (Cass., 30 mars 2017)
 - L'irrégularité ayant conduit à l'annulation doit-elle être réparée et la cotisation subsidiaire doit-elle être enrôlée ? Non (Cass. 13 février 2015 et Cass. 10 octobre 2014)
 - La cotisation déclarée nulle et la cotisation subsidiaire doivent-elles porter sur le même exercice d'imposition ? Non (Cass. 17 octobre 2013; Cass. 5 mai 2017)

VIII. DROIT FISCAL ET DROIT PENAL A LA CROISEE DES CHEMINS

VIII.1. Réforme de 1999 (pour tous les impôts et droits)

- Abrogation de l'exception de surséance à statuer en matière pénale : « *le fiscal tient le pénal en l'état* ». Objectif : se prémunir contre le retard considérable des procédures fiscales et aligner le droit fiscal sur les règles de droit commun. On en revient à la règle « *le pénal tient le civil en l'état* ». Problème : parfois la procédure fiscale suit son cours, de manière autonome
- Principe « *Una via* » introduit par la loi du 20 septembre 2012 : une même infraction fiscale peut impliquer à la fois des sanctions pénales et des sanctions administratives. Concertation « *facultative* » entre la Parquet et le conseiller général ou le fonctionnaire délégué. Voie pénale en principe limitée aux cas de fraudes fiscales les plus graves impliquant la mise en œuvre de méthodes d'investigation spécifiques et des sanctions propres aux infractions pénales

VIII. DROIT FISCAL ET DROIT PENAL A LA CROISEE DES CHEMINS

VIII.2. Avenir

- Réaffirmer l'effectivité du principe suivant lequel « *le pénal tient le civil en l'état* », quand bien même la procédure fiscale se trouverait retardée
- Principe « *Una via* » : tout en laissant le parquet libre de décider s'il entame ou non des poursuites, rendre la concertation obligatoire pour tous les cas de fraude fiscale grave
 - * Attention à la double peine : confiscation pénale et accroissements ou amendes
 - * Nécessité de permettre plus rapidement l'affectation des sommes confisquées à l'apurement des dettes fiscales en principal, intérêts et frais
- Impact de la jurisprudence Antigone (Cass. 14/10/2003 , extension au droit fiscal - Cass. 22 mai 2015, Cass. 18 janvier 2018) : rôle « *dépanneur* du juge »

Arrêt *WebMind Licenses* de la CJUE du 17/12/2015 (TVA) : remise en cause? Divergences en doctrine. D'où nécessité de légiférer dans un but de sécurité juridique et de rencontre de la jurisprudence européenne

IX. T.V.A.

IX.1. Réforme de 1999

Modification importante des règles de prescription, afin de permettre des contrôles « *conjoint*s » (ISR et TVA) sur des périodes identiques

- Action en recouvrement (article 81*bis* CTVA)

1° délai ordinaire réduit de cinq ans à trois ans

2° délai majoré à cinq ans, puis ensuite à sept ans si intention frauduleuse ou dessein de nuire

moyennant notification préalable, par écrit et de manière précise, des indices de fraude fiscale (art. 84*ter* CTVA - cf. art. 333, al. 3 CIR/92 qui ne concerne que les pouvoirs d'investigation)

3° délai majoré à sept ans si enquête dans le cadre d'une CPDI, action judiciaire ou éléments probants

- Action en restitution (article 82 CTVA)

délai réduit de cinq ans à trois ans, sans possibilité de prolongation : situation inéquitable par rapport à l'administration

IX. T.V.A.

IX.2. Avenir

- Suggestion : si fraude ou dessein de nuire, notification, non pas d'indices de fraude, mais des éléments fondant la fraude
- Question : l'article 358 du CIR/92 a été étendu, notamment dans le cas d'obtention d'informations en provenance de l'étranger (deux situations). Opportunité d'étendre l'article 81*bis*, alinéa 2 du CTVA à ces hypothèses ?
- Question : dans l'état actuel, il n'existe pas de délais d'investigation, mais uniquement des délais de prescription. Opportunité de mettre en œuvre de tels délais en matière de TVA ?

Cf. projet de réforme de la procédure fiscale

X. UNIFORMISATION DES PROCEDURES FISCALES ?

X.1. Réforme de 1999

- En 1999, il s'agit avant tout de réformer la procédure en matière d'impôts directs (impôts sur les revenus, taxes assimilées, taxes provinciales et communales)
- La procédure en matière d'impôts indirects (TVA, droits d'enregistrement et droits de succession) n'est pratiquement pas modifiée

Par conséquent, la procédure est organisée avec le respect d'un formalisme et de délais stricts en impôts directs, alors que la souplesse prévaut pour les impôts directs (ainsi, en TVA, PV de régularisation, signification d'une contrainte ouvrant le recours judiciaire)

X. UNIFORMISATION DES PROCEDURES FISCALES ?

X.2. Avenir

- Projet de Code de procédure unique toujours en cours de discussion, mais pas encore assez abouti pour être commenté utilement
- L'uniformisation a ses partisans. Mais dans quel sens ? Impôts indirects calqués sur les impôts directs (tendance majoritaire) ou l'inverse ?
- Une procédure trop rigoureuse avec une multiplication des actes de procédure et des délais contraignants ne va-t-elle pas à l'encontre de la mise en place d'un espace de discussion plus souple entre le contribuable et l'administration ?
- Par ailleurs, en sens inverse, la suppression du filtre administratif obligatoire ne risquerait-elle pas d'aboutir à un encombrement des juridictions judiciaires ? Y-a-t-il lieu de l'introduire en impôts indirects ?

Par conséquent, il y a une balance à établir entre les intérêts qui doivent être soupesés



LE REGARD DE L'AVOCAT

MERCI POUR VOTRE ATTENTION !!