

LA NOUVELLE PROCÉDURE FISCALE CONTENTIEUSE : 138 PAGES DE COMMENTAIRES CIRCONSTANCIÉS...

R. Lassaux
Conseiller Service Etudes

Cherchez-vous un texte solide sur la nouvelle procédure fiscale contentieuse? La lecture de la circulaire Ci. RH. 863/530.827 du 18 septembre 2000 ne vous décevra pas.

Malgré des thèses quelque peu paradoxales dans l'interprétation des dispositions transitoires, l'effort de clarification y est évident et les exemples pratiques ne manquent pas. La découverte de la face obscure des lois des 15 et 23 mars 1999 et de l'arrêté royal du 25 mars 1999, en quelque sorte...

D'UNE CHOSE JUGÉE À UNE CHOSE DÉCIDÉE...

Sous l'emprise de l'ancienne procédure, le directeur disait le droit "en première instance" de sorte que le contribuable n'avait pas d'autre alternative que contester, mais de manière limitée quant aux griefs et aux pièces, la décision directoriale devant la Cour d'appel. Dans la nouvelle procédure fiscale, inscrite dans la droite ligne de l'arrêt du 10 juin 1998¹ de la Cour d'arbitrage, le directeur statue sur une réclamation en tant qu'autorité administrative et il est instauré un double degré de pleine juridiction devant le tribunal de première instance, et le cas échéant, devant la Cour d'appel. Désormais, toute contestation dirigée contre un impôt sur le revenu doit toujours, en premier lieu, être portée devant la direction, mais dans le cadre d'une phase administrative préalable obligatoire. La procédure contentieuse est donc successivement et nécessairement administrative et judiciaire.

Fils conducteurs de la nouvelle procédure fiscale contentieuse, la perte du caractère juridictionnel de la procédure de réclamation et le rôle que sont désormais appelés à jouer les tribunaux de première instance comme premières juridictions de recours n'est pas sans conséquences.

Sauf dérogations expresses, la procédure devant le tribunal de première instance est, en effet, régie par les dispositions du Code judiciaire, tant en ce qui concerne les règles relatives à la comparution des parties, la communication des pièces et des conclusions, la fixation des causes et à l'instruction de l'audience. Ce n'est pas sans résultats, ni en terme de coûts, ni en termes de formalisme.

Peut-être moins perceptibles dans la pratique quotidienne, les effets de la réforme ne sont pas moins concrets durant la phase administrative. En disposant de manière expresse qu'il n'exerce aucune fonction juridictionnelle, le directeur n'est plus tenu, strictement parlant, de respecter les droits de la défense et les principes liés à la fonction juridictionnelle, tels que les principes d'indépendance et d'autonomie. En d'autres termes, il ne pourra lui être fait grief de suivre sa propre hiérarchie, ni d'appliquer strictement les directives des services centraux, voire d'obtempérer aux instructions, même si ces dernières ont été recueillies à l'occasion d'une demande d'avis auprès de l'Inspection Spéciale des Impôts, par exemple. La démarche sera d'autant plus aisée et courante que le directeur sera également et nécessairement plus proche de celui qui a taxé, puisque les centres de contrôle ont obtenu, en guise de contrepartie à la réforme, que le contentieux portant sur leurs dossiers soient traités

¹ Pour mémoire, la Cour d'Arbitrage estime notamment que cette procédure est contraire à la constitution si on estime que la loi confie une mission juridictionnelle à une autorité qui n'offre pas les garanties d'indépendance et d'impartialité. Tel n'est pas le cas si l'on s'accorde à reconnaître que la loi ne reconnaît au directeur régional qu'un rôle administratif (Arrêt Walgraffe, n° 67/98, 10 juin 1998, J.T. 1998, p. 674).

par des cellules contentieuses désormais opérationnelles en leur sein. De là à penser que le directeur se bornera dans la majorité des cas à confirmer placidement la position de l'AFER ou de l'ISI, il y a qu'un pas ... que nous ne franchirons toutefois pas... Car, ce qui est certain, et le Ministre n'a pas manqué de le rappeler en des termes explicites, c'est que "si le directeur n'a plus à répondre stricto sensu aux exigences requises par la fonction juridictionnelle, il n'en reste pas moins que sa décision du directeur devra être rendue dans le respect de certaines règles qui sont issues des principes de bonne administration. Ainsi le directeur se voit-il obligé de statuer de manière légale et impartiale, de motiver clairement sa décision et de rendre celle-ci dans un délai raisonnable" ². Si l'on ajoute à cet heureux constat que les lois relatives à la motivation formelle des actes administratifs et à la publicité de l'Administration trouveront pleinement à s'appliquer, on ne peut raisonnablement pas perdre l'espoir.

Mais il faudra être prudent! A l'évidence, la nature administrative désormais conférée à la décision du directeur ne l'empêche nullement qu'une fois notifiée au contribuable, elle devienne irrévocable à défaut d'intentement d'une action devant le tribunal de première instance dans le délai prescrit à cet effet. Trois mois, en l'occurrence. Ni plus, ni moins. De quoi s'offrir quelques frayeurs. Sans compter que d'autres échéances à respecter rythment également la vie d'une réclamation : trois mois pour son introduction, mais surtout

six mois (neuf mois en cas d'imposition d'office) avant de pouvoir soumettre le litige au tribunal, si le directeur tarde à statuer... Cette faculté de transférer le litige dans l'ordre judiciaire au terme d'un certain délai d'attente est, comme on sait, la seconde innovation marquante de la réforme.

Sans doute encore davantage qu'avant, il s'agira donc d'opérer les bons choix au bon moment. En toute connaissance de cause. C'est pourquoi nous vous proposons, sous une forme pratique à lire, un panorama des principaux enseignements de cette circulaire ainsi que

Les principes de bonne administration ³

Si besoin en est, la circulaire confirme qu'en tant qu'autorité administrative, le directeur des contributions est soumis au principe général de droit que constitue le principe de bonne administration. Fort judicieusement, la circulaire précise encore qu'il doit également respecter le principe de "bonne gestion" en les termes suivants: "En vertu du caractère effectif de la procédure, la procédure prévue et organisée par la loi ne peut jamais constituer une simple formalité dénuée de tout sens. Il faut donc veiller à ce que le recours préalable obligatoire en matière d'impôt sur les revenus serve réellement de filtre, comme l'a voulu le législateur. Le but est en effet d'éviter à de nombreux contribuables de recourir à la procédure judiciaire, ce qui engorgerait inévitablement les tribunaux et aurait un impact négatif sur le recouvrement des impôts et sur les fonctionnements des dites cellules qui seraient submergées par une avalanche de litiges" (point 66). Dans le cadre du recours hiérarchique organisé devant le directeur des contributions, il est évident que le contribuable a également droit à la sécurité juridique : tout citoyen doit pouvoir faire confiance en ce qu'il ne peut concevoir que comme étant une règle fixe de conduite de l'Administration. Mais ce principe n'est pas illimité et peut, dans certaines circonstances, céder le pas devant le principe de légalité. Lorsque le fonctionnaire instructeur et le réclamant ont conclu un accord sans réserve sur une question de fait, il s'en déduit que le fonctionnaire chargé de statuer sur la réclamation sera lié par cet accord, à moins que celui-ci ne soit entaché d'erreurs ou d'un vice de consentement, ou que des éléments nouveaux n'aient été découverts après sa conclusion. Un accord contra legem n'est, en effet, pas valable. ⁴

La loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'Administration

En vertu de cette loi, le contribuable a le droit de consulter l'ensemble de son dossier administratif tant avant qu'après l'établissement d'un impôt, tout en sachant que l'Administration pourra difficilement s'y opposer. Si le fisc entend, en effet, invoquer la protection de l'ordre public, une motivation générale, se référant sans plus aux exceptions prévues par la loi, est insuffisante. De même, si le refus est motivé par la nécessité de maintenir secrète l'identité de la personne qui a communiqué le document ou l'information à l'autorité administrative à titre confidentiel, l'Administration devra indiquer en quoi la protection de l'identité du dénonciateur l'emporte sur l'intérêt de la publicité. De sérieuses contraintes, comme on voit...

Si une difficulté surgit, le contribuable peut demander à l'Administration de reconsidérer son point de vue et saisir en même temps la Commission d'accès aux documents administratifs pour avis. La Commission a 30 jours pour rendre son avis. L'autorité administrative fédérale communique sa décision d'approbation ou de refus dans les 15 jours, l'absence de décision dans ce délai étant assimilée à un rejet de la demande. Un recours est alors ouvert devant le Conseil d'Etat (art. 8 de la loi).

² BPQR, Chambre, SE 1999-2000, n° 41 p. 4822, Q.P. n° 95 du 22 octobre 1999 de M. Karel van Hoorebeeke - voyez dans le même sens, Gand, 9 février 1999 et 28 mars 2000

³ Pour une analyse approfondie de la question, nous ne saurions trop vous recommander la lecture de l'excellent ouvrage de Jean Van Steenwinkel, "Les avancées en matière de protection des droits des contribuables à la lumière de la jurisprudence récente", R.G.F., éditions Kluwer,

⁴ Cass, 27 mars 1992, Pas., 1992, I, 680, 14 juin 1999, R.W. 1999-2000, p. 1450. Il ne peut, en principe, y avoir d'attentes légitimes à l'égard d'un accord qui confère certains avantages au contribuable en violation de dispositions légales expresses. A plusieurs reprises, cette primauté du principe de légalité sur le principe de confiance a été illustrée par plusieurs arrêts où la cour de cassation a confirmé l'application des délais légaux de réclamation et d'appel, alors même que l'Administration avait fait savoir ou laissé entendre au contribuable qu'il disposait d'un délai plus long - cfr. notamment Cass., 29 mai 1992, F.J.F. 1992, n° 92/144.

différentes informations glanées au fil des questions et des réponses parlementaires et des arrêts récents. Notre but n'est donc nullement de présenter une analyse critique poussée de cette réforme, mais de procéder à une radioscopie de la réforme en signalant ponctuellement les aspects les plus "innovateurs" et les passages les plus significatifs de la circulaire.

Deux précisions pour terminer. Il ne sera pas question ici d'analyser la nouvelle procédure contentieuse en matière de TVA ou de taxes assimilées aux impôts sur les revenus ni, bien évidemment, la récente réforme de la procédure en matière de douanes et accises, organisée, voici presque un an, par la loi du 30 juin 2000 (MB du 12 août 2000), dont chacun sait qu'elle a introduit un recours administratif formalisé similaire. Afin de préserver l'équilibre des différentes rubriques de cette revue, nous ne traiterons dans les lignes qui suivent que de la phase administrative. Nous suivrons donc les différentes étapes de la vie d'une réclamation (ou d'un dégrèvement d'office) en indiquant les références, la date d'entrée en vigueur et les points saillants, avec le cas échéant, les renvois au numéro de la circulaire administrative. Tout aussi important, l'examen de la phase judiciaire est au programme du prochain numéro.

Cette limite fixée, nous n'avons pas pour autant l'ambition d'épuiser le sujet. Le cas échéant, la lecture en profondeur de certains passages de la circulaire, qu'il vous sera loisible de télécharger sur notre site (<http://www.accountancy.be>) ne sera pas un luxe inutile.

RECOURS ADMINISTRATIF : LE PASSAGE OBLIGÉ ...

Comme nous l'avons indiqué en guise d'introduction, tout doute est désormais exclu quant à la nature même de la fonction exercée par le directeur régional des contributions directes, lequel perd clairement tout pouvoir juridictionnel. Ce glissement de la notion d'une chose jugée à une chose décidée n'est pas sans conséquences au niveau de la procédure de réclamation et des droits et devoirs des parties à la cause.

A quelques exceptions près, que nous signalerons ponctuellement, ce qui vaut pour la réclamation vaut également pour la procédure de dégrèvement d'office, dont on aurait tort de sous-estimer l'utilité. Quoi que d'application restrictive, l'article 376 du CIR 92 laisse, en effet, au directeur régional la possibilité de dégrever des surtaxes résultant d'erreurs matérielles, de double emploi ou encore de documents ou de faits nouveaux probants dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs.

La loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs

Sur la base de l'article 2, 4° de cette loi, tout document par lequel une décision ou un acte administratif à portée individuelle émanant d'une autorité administrative fédérale est notifié à un administré doit contenir un certain nombre de mentions.

Trois conséquences :

- 1) le délai de réclamation doit figurer au verso de l'avertissement extrait de rôle;
- 2) la décision du directeur doit indiquer, de manière claire et précise, les voies éventuelles de recours, les instances compétentes pour en connaître ainsi que les formes et délais à respecter. Faute de quoi, le délai de prescription pour introduire le recours ne prend pas cours;
- 3) la motivation de la décision directoriale doit non seulement être explicite en droit et en fait, mais également être adéquate.

Une dernière remarque. Les lois relatives à la motivation formelle des actes administratifs et à la publicité de l'administration s'appliquent également à la procédure de dégrèvement d'office. Dans ce cadre, le contribuable ne peut toutefois se prévaloir de l'absence de la mention du délai fixe de trois ans sur l'avertissement extrait de rôle pour éviter une prescription.⁵

QUI PEUT INTRODUIRE UNE RECLAMATION ? (art. 366 CIR 92)

Le redevable, ainsi que son conjoint à partir du moment où l'Administration a décidé de procéder au recouvrement sur ses biens de l'imposition due par l'autre conjoint, peut se pourvoir en réclamation. Légalement, ce droit est ouvert au conjoint visé depuis le 27 mars 1999, soit la date de publication de la loi du 15 mars 1999, mais l'Administration estime qu'il convient d'admettre la recevabilité de la réclamation d'un conjoint séparé de fait, même si elle est intervenue avant le 27 mars 1999 et de lui accorder, même pour les exercices d'imposition 1998 et antérieurs, tous les droits actuellement accordés à l'auteur de la réclamation (droit d'être entendu, de compléter les pièces ayant trait à la contestation d'introduire une action devant le tribunal de première instance...) auxquels nous reviendrons ultérieurement (points 5 et 6). Quant à la levée du secret professionnel des fonctionnaires de l'Administration spécialement prévue dans ce cadre (art. 337 CIR 92), elle est entrée en vigueur dix jours après la publication de la loi du 15 mars 1999 au Moniteur, soit le 6 avril 1999.

Comme par le passé, la réclamation peut également être introduite par un mandataire, pour autant que la preuve du mandat soit fournie à l'Administration, sauf si ce mandataire est un avocat.

⁵ *Compte rendu analytique de la Commission des Finances de la Chambre, 23 janvier 2001, question orale de M. Chabot, n° 3170.*

SOUS QUELLE FORME ? (art. 371 CIR 92)

Pour qu'une réclamation soit valable, il est suffisant qu'elle soit écrite, signée par le redevable, le conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, voire leur mandataire, introduite dans les délais et motivée, c'est-à-dire qu'elle doit "contenir les arguments de droit et de fait invoqués par le redevable à l'appui de ses prétentions". (cf. Com IR 92 n° 371/3).

DANS QUEL DELAI ? (art. 371 CIR 92)

On sera particulièrement attentif au fait qu'il convient d'opérer une distinction claire entre les cotisations relatives aux exercices 1999 et suivants et celles relatives aux exercices 1998 et antérieurs.

- Dans le premier cas, le délai d'introduction d'une réclamation est désormais plus court (trois mois) et il prend cours à la date d'envoi de l'avertissement extrait de rôle (point 18), et non au jour de sa réception par le destinataire. En ce qui concerne le conjoint séparé de fait, le délai de réclamation commence à courir le jour où le receveur l'informe, par un avis de cotisation, de son intention de mettre en recouvrement la dette d'impôt établie au nom de l'autre conjoint séparé de fait;
- Dans le second cas, l'ancien délai (30 avril de l'année qui suit l'exercice d'imposition, sans que ce délai ne puisse être inférieur à six mois à partir de la date de l'envoi de l'AER) continue à s'appliquer, même si un enrôlement a encore lieu cette année (point 23).

Si le contribuable soutient n'avoir pas reçu l'avertissement extrait de rôle, gardons également à l'esprit que c'est à l'Administration qu'il appartient d'apporter, par toutes voies de droit, y compris par présomptions, mais à l'exception du serment, la preuve de la date d'envoi (point 18). Conformément aux dispositions de la loi 11 avril 1994, (voyez encadré p. 10), le délai de réclamation doit être expressément mentionné sur l'AER. A défaut, le délai de prescription ne court pas.

OU ? (art. 366 CIR 92)

Le destinataire de la réclamation dirigée contre le montant de l'imposition

établie, y compris, tous additionnels, accroissements et amendes est le directeur des contributions dans le ressort duquel l'imposition, l'amende, l'accroissement ont été établis.

En vertu du principe général de bonne administration, un fonctionnaire ne pourra être chargé de l'instruction d'une réclamation dirigée contre une imposition qu'il a lui-même contribué à établir (point 64). En revanche, rien ne s'oppose plus à ce que ce soit le même fonctionnaire qui instruit la réclamation et statue ensuite sur celle-ci, par délégation du directeur, sur cette réclamation (point 65). Cette dernière interprétation est toutefois contestée par une partie de la doctrine.

ACCUSE DE RECEPTION ? (art. 370 CIR 92)

Il est désormais prévu de manière expresse que l'accusé de réception, dont vous trouverez un modèle en annexe 1 de la circulaire, doit reprendre la date de réception de la réclamation (point 12). Cette date correspond à celle à laquelle le fonctionnaire des contributions reçoit la demande, même s'il n'est pas le directeur régional compétent.

Ainsi que nous le verrons, l'intérêt d'obtenir une date certaine de réception est double : suspension des intérêts de retard à partir du 7^e mois qui suit la date de réception de la réclamation (art. 414§2 CIR 92) et point de départ du délai d'attente de six ou neuf mois avant l'intentement d'une action devant les tribunaux de première instance (art. 1385undecies C.jud.). La date de réception doit donc être mentionnée sur les accusés de réception relatifs aux réclamations dirigées contre les impositions établies pour les exercices 1998 et antérieurs, introduites à partir du 30 juin 2000 ou du 30 septembre 2000, si l'imposition contestée a été ou non établie d'office (point 13).

QUEL DELAI POUR QUELLES RECLAMATIONS ?	
Données	Date extrême de réclamation
Cotisation relative à l'exercice d'imposition 1998, établie le 25 mai 1999	Ancien régime : réclamation à introduire au plus tard le 30 avril 2000
Imposition afférente à l'exercice d'imposition 1999, enrôlée le 7 janvier 2000 – A.E.R. le 10 janvier 2000	Nouveau régime : 10 avril 2000
Imposition afférente à l'exercice d'imposition 1997, enrôlée le 27 décembre 2003, suite à une action judiciaire intentée le 16 janvier 2002 et définitivement tranchée le 30 décembre 2002 – A.E.R. envoyé le 4 janvier 2004	Ancien régime : 4 juillet 2004
Cotisations relatives aux exercices d'imposition 1998 et 1999 enrôlées le 30 décembre 2000	Ancien régime : Ex. d'imposition 1998 : 6 juillet 2001 inclus Nouveau régime : Ex. d'imp. 1999 : 6 avril 2001

L'Administration confirme également qu'elle entend délivrer un accusé de réception dans le cadre d'une demande de dégrèvement d'office (point 85).

Cette nouvelle réglementation entre en vigueur à compter de l'exercice d'imposition 1999.

DES GRIEFS NOUVEAUX ? (Art. 372 CIR 92)

Aussi longtemps que le directeur n'a pas rendu sa décision, - en l'occurrence, c'est la date de la décision et non celle de sa notification qui compte (point 20), le contribuable ou son conjoint séparé de fait, pour autant que l'imposition soit mise en recouvrement sur ses biens, peuvent, à tout moment, compléter la réclamation introduite et même invoquer des motifs de dégrèvement qu'il n'aurait pas fait valoir dans le délai de réclamation. Seule contrainte : les griefs nouveaux doivent être libellés par écrit (point 25).

Cette liberté totale de compléter une réclamation vaut également à partir de l'exercice d'imposition 1999. C'est donc avec intérêt que l'on notera que l'Administration admet que le droit de compléter la réclamation introduite est ouvert au redevable et à son conjoint dans les mêmes conditions, et vaut même pour les impositions antérieures à l'exercice d'imposition 1999 (point 28).

QUID DU DELAI DE DECISION DU DIRECTEUR ?

Il n'est toujours pas légalement imparté au directeur le moindre délai pour statuer. Seuls prévalent donc ceux qu'imposent les concepts de délais raisonnables et de saine gestion (voyez encadré p.10) . De la possibilité dont dispose le redevable de saisir, après un certain délai le tribunal de première instance compétent, sans plus attendre la décision du directeur, on relèvera avec intérêt que l'Administration déduit que "*le législateur a estimé que le délai raisonnable pour traiter une réclamation est de six mois*", en tout cas si le litige porte sur une stricte application d'une circulaire (point 69, in fine et 70, 6e al.). A défaut de décision dans les six ou neuf mois, le contribuable doit, selon la circulaire, pouvoir opérer son choix en toute connaissance de cause et il y aurait "méconnaissance du principe de bonne administration". Tous les contribuables (ou leur mandataire) qui en feront la demande doivent recevoir un avis explicitant les raisons pour lesquelles le directeur n'a pas statué.

Attention : si le directeur reste en défaut de trancher la réclamation dans un délai de 6 mois (9 mois en cas de taxation d'office) après la date de réception de la réclamation ou d'un dégrèvement d'office, le contribuable pourra soumettre le litige au tribunal de première instance. Il convient ici d'être particulièrement attentif au fait que la possibilité de saisir le tribunal, sans attendre la décision du directeur, six ou neuf mois après la réception

du document accusant réception de la réclamation ne vaut pour les litiges afférents à l'exercice d'imposition 1998 que si une réclamation avait été introduite avant le 31 mars 2001.

Une fois la décision rendue, le recours introduit ne visera évidemment qu'à la contester. Dans les deux cas, l'Administration est automatiquement dessaisie, pour autant que le recours ne soit pas prématuré et donc irrecevable. Le dessaisissement du directeur s'opère par et au moment où le greffe lui notifie l'introduction du recours.

DISCUSSIONS ENVISAGEABLES AVEC LE FONCTIONNAIRE INSTRUCTEUR ? (art. 374, al. 3 CIR 92)

S'il en fait la demande dans la réclamation même, le réclamant a le droit d'être entendu en cours de procédure de réclamation. A cet effet, il sera invité à se présenter dans un délai de trente jours à compter de la date de réception de l'invitation envoyée par l'Administration (points 34 et 35).

C'est le fonctionnaire chargé de l'instruction de la réclamation qui doit, en principe, procéder à l'audition. Le contribuable ne peut donc exiger d'être entendu par le directeur régional qui statue sur sa réclamation (point 36).

Si des litiges s'élèvent à ce sujet, ils portent sur l'application d'une norme fiscale et relèvent donc de la compétence du tribunal de première instance (art. 569 al. 1, 32° C.jud.). Cette possibilité n'est toutefois pas explicitement prévue dans le cadre d'un dégrèvement d'office, mais rien n'empêche l'Administration de convoquer le contribuable lorsque les éléments du fait le justifient. Il n'est donc pas inutile de formuler cette demande dans la demande de dégrèvement d'office.

Ces nouvelles modalités sont d'application à compter de l'exercice d'imposition 1999. Pour les réclamations afférentes à des exercices d'imposition 1998 et antérieurs, la demande d'être entendu ne doit pas nécessairement être exprimé dans la réclamation. Elle peut faire l'objet d'un écrit séparé, qui sera recevable aussi longtemps que la décision n'est pas intervenue (point 34).

CONSULTATION POSSIBLE DU DOSSIER ADMINISTRATIF ? (loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'Administration)

Indépendamment du fait qu'il ait ou non fait la demande d'être entendu, le réclamant peut obtenir communication, sans déplacement, des pièces relatives à la contestation dont il n'a pas connaissance. Mais la demande doit être formulée par écrit sur base des dispositions de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'Administration (point 41). Ce droit de consultation vaut égale-

ment pour le conjoint séparé de fait sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, lequel peut donc être autorisé, sans que l'accord écrit de l'autre conjoint ne soit requis, à consulter les pièces (point 46).

La demande peut être formulée aussi bien dans la réclamation proprement dite que dans un écrit ultérieur adressé au directeur, à l'inspecteur chargé de l'instruction ou à tout autre fonctionnaire qui acheminera la demande vers la personne compétente. Le réclamant peut également demander à consulter le dossier dans un écrit déposé sur place, lors de son audition par le fonctionnaire instructeur (point 41).

Ce droit est essentiel parce qu'il peut être exercé à tout moment, même durant les trois mois qui séparent la décision du directeur et l'introduction éventuelle d'une action en justice. Mais, surtout, parce que c'est l'ensemble de son dossier, y compris le rapport du fonctionnaire chargé de la réclamation, qui est consultable (point 48). Même si les notes personnelles, sans aucun rapport direct avec la contestation pourront être éliminées, c'est incontestablement un plus par rapport à l'ancienne législation où le rapport de l'inspecteur ne relevait pas du droit de regard spécifique.

Mais ce n'est pas tout. Rompant encore avec la pratique antérieure, l'Administration admet que les dénonciations qu'elle aurait recueillies et versées au dossier constituent également des documents qui relèvent de l'application de la loi du 11 avril 1994, "*même si le redressement fiscal éventuel trouve son fondement dans le résultat des investigations auxquelles la dénonciation a donné lieu et non dans la dénonciation elle-même*" (point 47).

Seront aussi communiqués, les documents et renseignements, qui, avec l'autorisation du Procureur Général ou de l'Auditeur général, ont été puisés dans un dossier relatif à une procédure judiciaire, à l'exception des pièces qui concernent d'autres contribuables et qui sont de nature à violer le secret professionnel tel qu'imposé par l'article 337 CIR 92 (par exemple, les éléments permettant d'identifier les points de comparaison - point 49).

Pour les exercices d'imposition 1999 et ultérieurs, toute contestation relative à l'exercice de ce droit, qui n'est malheureusement pas invocable dans le cadre d'une procédure de dégrèvement d'office, passe nécessairement par la procédure spécifiquement mise en place par l'article 8 de la loi, à savoir, demande d'avis à la Commission d'accès aux documents administratifs, demande en reconsidération de la position adoptée adressée à l'Administration concernée et recours devant le Conseil d'Etat (voyez encadré 1).

Par contre, toutes les contestations relatives aux exercices d'imposition 1998 devront être plaidées devant le tribunal de première instance : elles portent, en effet, sur une loi d'impôt (point 55).

INTERETS DE RETARD ... (art. 414 CIR 92)

Le cours des intérêts de retard (7 %, calculé par mois civil) est suspendu pendant une période commençant le premier du mois suivant celui de l'expiration du délai de six mois et allant jusqu'à la fin du mois de l'introduction d'une action judiciaire devant le tribunal de première instance et, en l'absence d'une telle demande en justice, jusqu'à la fin du mois au cours duquel la décision directoriale a été notifiée. Comme on le voit, l'introduction d'un recours devant le tribunal de première instance a pour effet de faire courir ou recourir le cours des intérêts de retard.

Reste que si l'imposition contestée s'est accompagnée d'un accroissement de 50 %, la question de l'opportunité d'un tel recours ne se pose pas : la suspension des intérêts de retard ne s'applique pas du tout.

Ces nouvelles règles s'appliquent à compter de l'exercice d'imposition 1999.

ET MORATOIRES... (art. 418 et 419 CIR 92)

Les intérêts moratoires sont alloués d'office lors de tout remboursement de précomptes, de versements anticipés, d'intérêts de retard, d'accroissements d'impôt ou d'amendes administratives.

Aucun intérêt n'est cependant accordé dans certains cas, notamment lorsque le montant des intérêts est inférieur à 200 BEF par mois, lorsque des versements anticipés non encore imputés sur l'impôt réellement du seront remboursés d'office et lorsqu'un excédent de précompte professionnel, de précompte mobilier ou de versement anticipé est remboursé au bénéficiaire des revenus, au plus tard à la fin du deuxième mois suivant celui dans lequel le délai d'imposition ordinaire est venu à expiration.

Comme pour les intérêts de retard, les intérêts moratoires sont calculés par mois civil, au taux de l'intérêt légal, soit 7 % depuis le 1er janvier 1999.

Ces nouvelles règles s'appliquent à partir de l'exercice d'imposition 1999.

ENTRE RÊVE ET RÉALITÉ ...

Le moment est venu de tirer quelques conclusions de la brève analyse qui vient d'être présentée. Quand cet article sera publié, la réforme de la procédure fiscale aura déjà deux ans. Même si des premières impressions ne sauraient avoir valeur d'analyse détaillée, il faut bien admettre que la réalité interpelle à plusieurs égards par rapport aux objectifs avoués et qu'il se chuchote de plus en plus que cette réforme n'aurait provoqué qu'une inflation de promesses.

Sans tirer des plans sur la comète, tentons de faire la part des choses. Avec la réforme, le législateur a voulu que le traitement des dossiers du contentieux fiscal soit réglé dans un délai raisonnable et selon une procédure dont l'impartialité ne souffrirait plus aucune contestation. Pour ce faire, la procédure de réclamation joue le rôle de filtre administratif, et le premier degré d'instance en matière de contentieux fiscal est de la compétence exclusive du pouvoir judiciaire.

Elément essentiel de l'équation, la confiance du contribuable se mesurera donc à l'aune de la capacité de la nouvelle procédure à apporter une solution rapide et équitable à ses problèmes. De tels espoirs sont-ils justifiés ? Rien n'est sûr, tant d'ailleurs durant la phase administrative que juridictionnelle. Démonstration.

Dans la mesure où il s'agit d'un préalable indispensable à l'introduction d'une action en justice, la question de l'opportunité de l'introduction d'une réclamation ne se pose pas en matière d'impôt sur les revenus. Encore faut-il que le filtre fonctionne de manière efficiente pour les contribuables. Ce qui suppose deux choses. D'abord, il importe que le directeur statue dans un délai raisonnable. Même s'il s'agit d'une rupture manifeste avec les habitudes du passé, on ne saurait exclure cette éventualité d'autant plus que les balises ont été implicitement fixées par le Ministre des Finances : six mois ou neuf mois, si l'imposition contestée a été établie d'office. Et qu'à défaut, les principes de bonne administration qui s'appliquent pleinement à sa décision désormais strictement administrative, seraient bel et bien violés. Ensuite, pour que ce filtre fonctionne, il faut que les réclamations soient traitées de manière impartiale et que lorsqu'il y a doute, celui-ci profite au contribuable.

C'est là que le bât risque de blesser. Pour comprendre toute la portée du problème, il faut savoir que la réclamation sera traitée par les cellules "contentieux" opérationnelles au sein même de l'AFER ou de l'ISI. Comment ne pas craindre que la proximité physique entre le directeur et le fonctionnaire qui a taxé ne se traduise par une identité de vues ? A supposer qu'il en soit ainsi dans la majorité des cas, cela reviendrait d'évidence à vider le filtre de toute sa substance. A quoi sert-il, en effet, de réclamer, voire même d'obtenir une décision dans un délai raisonnable, si les chances d'obtenir une remise en cause de la position du taxateur sont minimales, voire inexistantes ? Poser la question, c'est sans doute y répondre !

Mais, nous direz-vous, si le réclamant n'a pas, peu, ou plus confiance dans le directeur, il lui est loisible de soumettre le litige au tribunal après six ou neuf mois d'attente de la décision. C'est exact. Il faut toutefois savoir que cette faculté de saisir le tribunal de première instance ne s'appliquait dans un premier temps qu'aux réclamations afférentes aux exercices d'imposition 1999 et suivants. Depuis le 1er avril 2001, elle vaut pour tous les litiges nouveaux et pendants au 31 mars 2001, quel que soit l'exercice

concerné. A la seule condition que les délais d'attente de six ou neuf mois soient expirés. Par le fait même de cette introduction, on sait que l'Administration est dessaisie de l'affaire. Reste évidemment à savoir aussi si le jeu en vaudra la chandelle. Et là également, deux raisons n'incitent guère à l'optimisme.

- D'une part, parce que la situation du réclamant n'en sera pas forcément meilleure, en tout cas si on l'examine sous l'angle des possibilités d'obtenir une décision rapide. Inutile de se voiler la face, même s'il est vrai que les parties disposent des moyens qui leur sont impartis par les articles 747 et 751 du Code judiciaire. Davantage qu'un long discours, quelques chiffres fixent, en effet, l'étendue du problème. En 1999, le contentieux des réclamations en souffrance s'élevait à quelque 170.000 dossiers. Comme nous l'avons vu, l'Administration disposait d'une période de deux ans pour résorber l'arriéré, ce qui devait être chose faite avant le 31 mars 2001. Or, à l'heure où nous terminons ces lignes, des dizaines de milliers de dossiers attendent encore une décision administrative. C'est donc une véritable avalanche de dossiers qui va s'abattre sur les tribunaux de première instance, décuplant ainsi l'arriéré des juridictions fiscales, d'ores et déjà fixé actuellement à 6.000 dossiers. Si l'on ajoute que les effectifs des tribunaux fiscaux sont loin d'être pléthoriques, par exemple, quatre fonctions de magistrat seulement sont occupées sur les onze prévues à Bruxelles, on n'a pas grand-peine à imaginer que nombre de contribuables verront sous les auspices du pouvoir judiciaire leur dossier une nouvelle fois renvoyé aux calendes grecques. Ensuite, parce que rompre le dialogue n'est pas toujours opportun. Il existe nombre de litiges d'ordre fiscal où les discussions entamées avec l'Administration seront ou pourront être en passe d'être suivies d'une transaction. Que l'on pense, par exemple, à la quote part professionnelle d'un immeuble, les discussions en matière de charges professionnelle.

- Mais surtout, parce que la procédure judiciaire est forcément plus coûteuse que l'introduction d'une simple lettre de réclamation. Outre les frais d'avocat inhérent à son instruction, la simple introduction d'un tel recours fait, en effet, courir ou recourir les intérêts de retard alors que si l'on prend le parti d'attendre la décision du directeur, ces mêmes intérêts sont suspendus depuis le 1er du mois suivant celui de la date d'expiration du délai de six mois. A 7% par mois civil sur la somme restant due, parions que l'argument s'avéra suffisamment décisif pour faire patienter la plupart des contribuables.

Qu'en déduire ? Laisser le dossier dans les mains du directeur est une bonne solution lorsqu'il s'agira de parvenir à une solution négociée sur des questions de fait et plus particulièrement lorsque la conclusion d'un tel accord est proche. Par contre, la saisie du tribunal de première instance s'avéra plus pertinente si le litige porte sur des principes d'ordre juridique dont l'interprétation administrative est défavorable au contribuable. Dans les deux cas, un seul message évitera sans doute de glisser sur les pentes de la déconvenue : la patience est la mère de toutes les vertus...