



Le dégrèvement d'office est un recours administratif (efficace !)

1.- Nos lecteurs savent qu'à côté et en marge de la procédure de réclamation qui doit être introduite si le contribuable conteste une imposition mise à sa charge, le CIR prévoit également la possibilité pour le contribuable de solliciter le dégrèvement d'office de l'imposition contestée, cette faculté d'accorder le dégrèvement d'office est d'ailleurs également réservée à l'administration elle-même (les mots « d'office » proviennent du latin « ex officio », ce qui signifie en traduction littérale « qui proviennent du bureau », le « bureau » ici évoqué étant naturellement celui de l'administration).

Une question nous a été récemment posée de savoir si le recours à cette procédure était ou non considéré comme un recours administratif au sens de l'article 1385undecies, alinéa 1 du code judiciaire qui ne prévoit la possibilité de saisir la chambre fiscale d'un tribunal de 1^{ère} instance qu'après l'introduction d'un recours administratif organisé par ou en vertu de la loi.

Il nous a donc paru utile de refaire brièvement le point sur cette procédure particulière permettant au contribuable d'obtenir le dégrèvement d'un impôt qu'il entend contester.

2.- L'article 376, § 1^{er} du CIR dispose que :

« Le conseiller général de l'administration en charge de l'établissement de l'impôt sur les revenus ou le fonctionnaire délégué par lui, accorde d'office le dégrèvement des surtaxes résultant d'erreurs matérielles, de doubles emplois, ainsi que celles qui apparaîtraient à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, dont la production ou l'allégation tardive est justifiée par de justes motifs, à condition que :

1° ces surtaxes aient été constatées par l'administration ou signalées à celle-ci par le redevable (...) dans les cinq ans à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi :

2° la taxation n'a pas déjà fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond. »

Cette procédure permet donc à un contribuable sous certaines conditions et dans un certain délai sur lesquels nous reviendrons d'obtenir le dégrèvement de « surtaxes » qui résultent d'erreurs matérielles, de doubles emplois ou de faits et documents nouveaux et probants qui, par hypothèse n'étaient pas « apparus » au taxateur au moment de l'imposition.



Une jurisprudence abondante existe sur les notions d'erreur matérielle, de double emploi ou encore de document ou fait nouveau probant.

Pour la résumer, rappelons que :

- Une erreur matérielle est une erreur qui exclut une réflexion consciente ; il s'agit par exemple (et c'est à peu près tout ce que cette notion recouvre...) de l'erreur de plume dans le cadre de l'établissement par le contribuable (ou son conseiller) de la déclaration fiscale (une inversion de chiffres par exemple) ;
- Le double emploi concerne les doubles impositions avérées dont l'une exclut l'autre ;
- Le dégrèvement est également possible lorsque la surtaxe apparaît à la suite de faits ou de documents nouveaux et probants lorsque leur production tardive est justifiée par de justes motifs (par exemple une procédure judiciaire pour obtenir la restitution de documents comptables) ; un arrêt de la Cour constitutionnelle et a fortiori un arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne constitue par exemple un fait nouveau.

L'article 376, § 3 du CIR permet également d'obtenir le dégrèvement d'office d'excédents de précomptes, de crédits d'impôt et de versements anticipés ainsi que des réductions prévues à l'impôt des personnes physiques.

La loi du 1^{er} juillet 2016 a ajouté une nouvelle possibilité d'obtenir un dégrèvement d'office qui concerne l'impôt excédentaire payé par un redevable et constaté à la suite de la procédure amiable prévue par les conventions préventives de la double imposition conclue par la Belgique.

3.- Aux termes de la loi, ce dégrèvement peut être accordé soit par l'administration elle-même qui le constate spontanément, soit lorsque cela lui est demandé par le redevable ou par son conseiller.

La demande de dégrèvement d'office doit, enfin, si elle est introduite par le redevable, être formée dans les cinq ans qui suivent le 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi (donc pas dans les cinq ans à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition auquel est rattaché l'impôt contesté mais bien dans les cinq ans qui suivent le 1^{er} janvier de l'année durant laquelle l'impôt est établi).



4. Le contribuable sait, par ailleurs, qu'il dispose du recours à la procédure de réclamation pour contester un impôt mis à sa charge. Cette procédure, prévue par l'article 366 du CIR donne au contribuable la possibilité, sans condition, sinon une condition de délai (voyez infra), de contester l'intégralité ou une partie de l'imposition mise à sa charge.

Notre propos, ici, n'est pas de revenir sur les conditions de forme ou de fond relative à l'introduction de la procédure de réclamation mais d'insister sur un point précis relatif au délai dans lequel une réclamation doit impérativement être introduite pour être considérée comme recevable (ce qui est d'un intérêt essentiel dans la mesure où la recevabilité de la réclamation conditionne la recevabilité du recours judiciaire qui pourrait être introduit par la suite).

5.- L'article 371 du CIR prévoit que sous peine de déchéance (cela signifie d'irrecevabilité du recours qui serait tardif), la réclamation doit être introduite dans un délai de 6 mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

C'est à l'administration d'établir le point de départ du délai (la date d'envoi) et c'est au contribuable d'établir qu'il a introduit sa réclamation dans le délai légal.

L'on a écrit à de (trop) nombreuses reprises que ce délai de réclamation était trop bref, qu'il causait parfois, lorsque le contribuable ou son conseiller étaient un peu négligents, de véritables catastrophes et de profondes « injustices (la justice fiscale existe-t-elle ?) parce qu'un impôt non contesté dans ce bref délai devient définitif sans que rien ne puisse le remettre en cause.

Cette dernière assertion doit toutefois être lue et sans doute tempérée en ayant en tête la procédure de dégrèvement d'office que nous avons évoquée ci-dessus.

6. L'on sait en effet maintenant que même si elle est soumise à des conditions de fond particulières, la procédure de dégrèvement d'office peut être intentée dans les cinq ans qui suivent l'année au cours de laquelle l'impôt est établi.

Cinq années ou six mois !

La différence est là et cette différence permet de « rattraper » certaines impositions à l'encontre desquelles aucune réclamation n'a été introduite dans le délai légal mais pour lesquelles le contribuable se trouve à la fois dans les conditions de fond et de délai pour introduire la procédure de dégrèvement d'office.

Lorsque l'on sait, en outre, que l'examen d'une réclamation, fût-elle tardive en application de l'article 371 du CIR, contraint l'administration à examiner les griefs du contribuable



sous l'angle et dans le cadre de la procédure de dégrèvement d'office, l'on saisit tout l'intérêt de pouvoir combiner les deux procédures prévues par la loi.

Sur ce dernier point un conseil pratique : lorsque le contribuable (ou son conseiller) introduit une réclamation à l'encontre d'une imposition établie à sa charge rien ne l'empêche, outre les dispositions de l'article 366 du CIR de solliciter l'administration qu'elle examine son recours également sous l'angle de l'article 376 du CIR (même si l'administration doit en principe le faire d'elle-même).

Alors, pourquoi pas la petite phrase suivante à l'entête de toute réclamation :

« Par la présente, je souhaite contester l'imposition mise à ma charge tant sous l'angle des dispositions de l'article 366 du CIR qui organisent la procédure de réclamation ordinaire que sous l'angle de l'article 376 du CIR qui organise quant à lui la procédure de dégrèvement d'office. ».

Cette « petite » phrase peut parfois sauver bien des situations dans lesquelles le contribuable serait forclos du droit d'introduire une réclamation mais se trouverait dans les délais pour introduire la procédure de dégrèvement d'office, à charge pour lui, dans la suite de l'instruction de son recours, d'établir qu'il est également dans l'une des situations visées limitativement par l'article 376 du CIR.

7.- Enfin, la question s'est récemment posée de savoir si la procédure de dégrèvement d'office était un « recours administratif » au sens de l'article 1385undecies du code judiciaire qui prévoit, lorsqu'il est organisé par la loi, l'obligation pour le redevable d'introduire un recours administratif (recevable) avant l'introduction d'un recours judiciaire contre l'imposition litigieuse.

La situation, relativement et malheureusement fréquente, était la suivante.

Un contribuable (en l'espèce son conseiller) avait négligé d'introduire une réclamation dans le délai légal et son nouveau conseiller avait alors décidé d'introduire la procédure de dégrèvement d'office estimant à l'étude du dossier, se trouver dans une situation dans laquelle il pouvait dénoncer une double imposition (double emploi).

Ni l'administration (comme très souvent), ni le premier juge n'avaient examiné la recevabilité du recours judiciaire sous l'angle de la recevabilité de la demande de dégrèvement d'office et avaient tous les deux conclu à l'irrecevabilité de la réclamation (pour l'administration) et du recours judiciaire (pour le tribunal).

Dans un arrêt du 19 février 2021, la cour d'appel de Mons (RG : 2019/RG/901) a décidé de réformer le jugement déféré à sa censure en décidant que la procédure de dégrèvement d'office intentée par la partie appelante était un recours administratif



organisé par la loi au sens de l'article 1385undecies du code judiciaire, qu'il avait été introduit dans les délais légaux et qu'en conséquence le recours introduit devant le 1^{er} juge devait être déclaré recevable.

Un dossier sauvé pour dix de perdus....

Pensez-y en introduisant vos recours administratifs : réclamation et demande de dégrèvement d'office, la seconde peut souvent « sauver » la recevabilité qui serait par hypothèse contestée de la première.

Roland Forestini