



Délais d'investigation, d'imposition, de réclamation et de conservation prolongés à partir de (l'exercice d'imposition) 2023

Comme déjà évoqué brièvement dans l'ITAA-zine de décembre dernier, l'un des éléments centraux de la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses¹ réside dans la prolongation des délais d'investigation et d'imposition, du délai de réclamation, ainsi que du délai de conservation des livres, documents et pièces papier et numériques dans le cadre des impôts sur les revenus.

1. Motivation de la prolongation

Selon l'exposé des motifs au projet de loi, la prolongation des délais est dictée par les nécessités suivantes :

1. Les délais d'investigation et d'imposition prolongés doivent être davantage en adéquation avec la nature réelle des missions de plus en plus complexes qui sont actuellement dévolues à l'administration fiscale.
2. Le nouveau délai de 6 ans permet un contrôle plus approfondi de la part de l'administration des revenus visés par des engagements relatifs aux dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration ou par d'autres engagements fiscaux auxquels la Belgique est liée au niveau de l'OCDE ou de l'UE.
3. L'extension des délais permet, tant pour le contribuable que pour l'administration, d'inclure dans la consultation au cours de la procédure d'enquête visant à déterminer l'imposition correcte, des informations dont l'obtention prend beaucoup de temps.
4. Le nouveau délai de 10 ans permet un contrôle des déclarations « complexes » avec un élément transfrontière.
5. Ce délai prolongé de 10 ans en cas de fraude correspond mieux aux délais comparables des pays voisins et vise à s'assurer que l'administration puisse réaliser des enquêtes dans un délai qui permettra à la Belgique de respecter ses engagements en termes d'échange de renseignements au niveau international. Un examen par les pairs mené par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements a révélé que l'actuel système législatif belge ne permet pas de répondre intégralement à tous les besoins de coopération administrative. L'extension du délai en cas de fraude doit permettre à l'administration de mener plus facilement à

bien sa mission de contrôle et d'enquête et de respecter ses obligations internationales.

2. Délais actuels

2.1. Délais d'investigation et d'imposition

Les délais d'investigation et d'imposition standard actuels sont :

- 3 ans, à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû ;
- 7 ans, à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû en cas d'infraction au CIR 1992 ou à l'AR/CIR 1992 commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire (c.-à-d. en cas de fraude fiscale) ; et
- 10 ans, à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû lorsqu'il est fait usage de constructions juridiques dans un État figurant sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée, comme visé à l'article 307, §1/2, troisième alinéa du CIR 1992, et que ces constructions juridiques visent à dissimuler l'origine ou l'existence du patrimoine. Ce délai ne vaut pas lorsqu'il s'agit d'une construction juridique dans un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de double imposition et à condition que cette convention ou un traité assure l'échange des informations qui sont nécessaires afin d'exécuter les dispositions des lois nationales des États contractants.

Par ailleurs, un certain nombre de délais d'imposition spécifiques, repris à l'article 358 du CIR 1992, s'appliquent, par exemple lorsqu'une enquête ou un contrôle fait apparaître des infractions en matière de précompte mobilier ou de

¹ Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, M.B. 30 novembre 2022, 88145 et suivants.

précompte professionnel au cours d'une des 5 années qui précèdent celle de la constatation de l'infraction (délai d'imposition : 12 mois, à partir de la date de constatation) ou lorsqu'il ressort d'informations obtenues de l'étranger que des revenus imposables en Belgique n'ont pas été déclarés au cours des 5 années qui précèdent celle pendant laquelle les informations sont venues à la connaissance de l'administration belge (délai d'imposition : 24 mois, à partir de la date à laquelle l'administration belge prend connaissance des informations étrangères).

2.2. Délai de conservation

Selon l'article 315 du CIR 1992, les livres et documents nécessaires à la détermination du montant des revenus imposables doivent être conservés jusqu'à l'expiration de la 7^e année ou du 7^e exercice comptable qui suit la période imposable. Il en va de même pour les livres et documents conservés de façon électronique ou numérique, ainsi que pour les dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation des systèmes utilisés et les données qu'ils contiennent (art. 315bis CIR 1992).

2.3. Délai de réclamation

En vertu de l'article 371 du CIR 1992, les réclamations doivent être introduites, sous peine de déchéance, dans un délai de 6 mois à compter du 3^e jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.


3. Nouveaux délais

3.1. Délais d'investigation et d'imposition


3.1.1. Délais standard

À partir de l'exercice d'imposition 2023, il n'y aura plus 3, mais 4 délais d'investigation et d'imposition standard qui s'appliqueront² :


 **Délai** : 3 ans

 **Champ d'application** : lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui découle de la déclaration répondant à toutes les conditions de forme et de délais

 **Délai** : 4 ans

 **Champ d'application** : en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci

 **Délai** : 6 ans

 **Champ d'application** : en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci, ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui découle de la déclaration répondant à



toutes les conditions de forme et de délais, dans les 6 scénarios suivants :

- 1) lorsque la déclaration concerne une entreprise qui, conformément à l'article 321/5 du CIR 1992 doit introduire un fichier local en matière de prix de transfert. Le motif est que la structure d'un groupe rend *de facto* la mission de l'administration plus difficile lorsqu'elle doit déterminer le montant exact de l'impôt. En outre, les enquêtes sur les prix de transfert prennent beaucoup de temps dans la pratique ;
- 2) lorsque la déclaration concerne une entreprise qui est soumise à l'obligation de souscrire une déclaration pays par pays en matière de prix de transfert et ce conformément à l'article 321/2 du CIR 1992 ;
- 3) lorsque la déclaration doit être accompagnée d'un formulaire 275 F, reprenant les paiements effectués à des personnes ou des établissements stables établis dans certains États ne mettant pas effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande, figurant sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée ou repris sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives. Le délai de 6 ans se justifie par la difficulté pour l'administration de vérifier la fiabilité des informations qui lui sont communiquées lorsque le contribuable entretient des liens étroits avec des entités situées dans des États ne participant pas à un système d'échange de renseignements ;
- 4) lorsque la déclaration au précompte mobilier comporte des exonérations, renoncations ou réductions accordées sur la base d'une convention préventive de double imposition ou l'un des avantages de la directive 2011/96/UE (la Directive Intérêts et Redevances) ou de la directive 2003/49/CE (la Directive Mère-Fille) en matière de


² à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû.


précompte mobilier sur les paiements d'un résident d'un autre État membre de l'UE.

Le délai de 6 ans est dicté ici par le fait qu'une enquête avec des demandes d'information effectuées à un autre État prend beaucoup plus de temps, et par le fait que l'objectif est de laisser suffisamment de temps pour vérifier qu'il ne s'agit pas d'une construction non authentique, mise en place pour obtenir à titre d'objectif principal (ou au titre d'un des objectifs principaux) la déduction RDT ou la renonciation au précompte mobilier ;

- 5) lorsque la déclaration contient une imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger visée à l'article 285 du CIR 1992 ;
- 6) lorsque relativement à la déclaration, des informations ont été obtenues de l'étranger concernant :
 - les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visés à l'article 326/1 du CIR 1992, à savoir ceux visés dans la directive 2018/822 (DAC 6), ou des informations échangées en application du point d'action 12 du BEPS de l'OCDE, avec des pays extérieurs à l'UE ; ou
 - les informations des opérateurs de plateformes visées dans la directive 2021/514 (DAC 7) ou des informations de nature similaire, à condition que le montant concerné pour un contribuable déterminé atteigne au minimum 25 000 euros.

Le délai de 6 ans est non seulement motivé par l'aspect chronophage de l'obtention d'informations complémentaires de l'étranger, mais aussi par le fait que le dialogue avec le contribuable sur une période plus longue peut entraîner un accord, alors que ce n'est parfois pas le cas avec des délais plus courts.

 **Délai : 10 ans**

 **Champ d'application :** Le nouveau délai de 10 ans s'applique à deux scénarios :





- 1) lorsque la déclaration est « complexe ». À savoir dans les cas suivants :
 - en cas de dispositif hybride tel que visé à l'article 2, §1, 16° du CIR 1992 ;
 - en cas de bénéfice non distribué provenant d'un montage ou d'une série de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal tel que visé à l'article 185/2 du CIR 1992 ;
 - si la déclaration doit, conformément à l'article 307, §1/1 du CIR 1992, faire mention de l'existence de constructions juridiques dans un autre État (il existait déjà un délai de 10 ans pour la recherche et l'imposition des constructions juridiques) ;
- 2) en cas d'infraction aux dispositions du CIR 1992 ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire (fraude).

Les mêmes délais peuvent être utilisés en matière de précompte immobilier (en ce qui concerne la Région de Bruxelles-Capitale), d'amende administrative et, dans la

mesure où ils n'ont pas été payés à temps, en matière de précompte mobilier et de précompte professionnel.

3.1.2. Délais d'imposition spéciaux

Outre les délais standard, quelques adaptations sont également apportées au niveau des délais d'imposition spéciaux mentionnés à l'article 358 du CIR 1992 :

Délai d'imposition	Adaptation
 12 mois, à compter de la constatation qu'au cours des 5 années qui précèdent la constatation, des infractions ont été commises en matière de précompte mobilier et de précompte professionnel	le précompte mobilier ou le précompte professionnel dû n'a pas été déclaré, ou a été déclaré tardivement ou de manière incomplète ou incorrecte, au cours d'une des 5 années qui précèdent celle de la constatation
 24 mois, à partir de la date à laquelle l'administration belge prend connaissance d'informations de l'étranger faisant apparaître qu'au cours des 5 années (ou 7 années en cas d'intention frauduleuse ou de dessein de nuire) qui précèdent celle pendant laquelle les informations de l'étranger ont été portées à la connaissance, des revenus imposables en Belgique n'ont pas été déclarés	ajout du précompte mobilier ou professionnel dû, en plus des revenus imposables non déclarés en Belgique
 12 mois, à partir de la date à laquelle la décision dont fait l'objet l'action judiciaire qui fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours des 5 ans qui précèdent celle de l'intentement de l'action, n'est plus susceptible d'opposition ou de recours	ajout du précompte mobilier ou professionnel dû, en plus des revenus imposables non déclarés
 12 mois, à partir de la date à laquelle l'administration prend connaissance d'éléments probants qui font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des 5 années qui précèdent celle de la prise de connaissance par l'administration	ajout du précompte mobilier ou professionnel dû, en plus des revenus imposables non déclarés



3.1.3. Pour les enquêtes qui prennent beaucoup de temps et d'autres constatations importantes éventuelles

Selon l'exposé des motifs au projet de loi, l'objectif est que l'administration fiscale n'utilise les nouveaux délais de 6 et 10 ans que pour les matières spécifiques énumérées à cet égard à l'article 354 du CIR 1992, à savoir les enquêtes comportant un aspect international qui prennent souvent beaucoup de temps.

Si à la suite de telles enquêtes, d'autres constatations importantes devaient être faites, le délai de 6 ou 10 ans pourrait également être utilisé dans ces affaires pour enquêter et procéder à la taxation.

Sont notamment considérés comme constatations importantes : cas d'abus fiscal, d'abus de traités fiscaux, revenus imposables en Belgique qui sont imposés dans un autre État, tout ce qui concerne les prix de transfert, ainsi que les déductions RDT illicites.

Les aspects simples de la déclaration, comme les dépenses non admises, doivent cependant être examinés dans le délai normal de 3 ou 4 ans.

Dans ce cadre, la loi comprend une série de matières pour lesquelles le délai de 6 ou 10 ans (« déclaration complexe ») *ne peut pas* s'appliquer à l'établissement d'un impôt relatif à une déclaration erronée ou incomplète, à savoir :

1. impôts, taxes et rétributions régionaux visés à l'article 198, §1^{er}, 5° du CIR 1992 ;

2. amendes, pénalités et confiscations de toute nature visées à l'article 53, 6° du CIR 1992 ;
3. frais de voiture non déductibles visés aux articles 66, §1^{er} ou 198bis du CIR 1992 ;
4. frais de réception et de cadeaux d'affaires non déductibles visés à l'article 53, 8° ou 11° du CIR 1992 ;
5. frais de restaurant non déductibles visés à l'article 53, 8°bis ou 11° du CIR 1992 ;
6. frais de vêtement professionnels non spécifiques visés à l'article 53, 7° ou 11° du CIR 1992 ;
7. avantages sociaux, y compris les avantages de titres-repas, de chèques de sport ou de culture ou éco-chèques, visés à l'article 38, §1^{er} du CIR 1992.

La question de savoir si une déclaration tombe respectivement sous le délai de 6 ou de 10 ans, est toujours évaluée, selon l'exposé des motifs, séparément pour chaque année d'imposition. Si aucun critère ne peut être appliqué pour une année d'imposition particulière, le délai d'investigation et d'imposition de 3 ou 4 ans continue de s'appliquer.

3.1.4. Notification ?

Selon l'article 333, (nouvel) alinéa deux du CIR 1992, les investigations de contribuables peuvent être effectuées sans préavis dans le courant de la période imposable, ainsi que dans tous les délais prévus à l'article 354 du CIR 1992, à savoir les délais de 3, 4, 6 et 10 ans (ce dernier en ce qui concerne les déclarations complexes).

Comme auparavant, le délai de 10 ans en cas de fraude ne peut s'appliquer aux investigations que lorsque l'administration notifie préalablement, dans ce même délai, son intention d'appliquer ce délai étendu pour un ou plusieurs exercices d'imposition. Cette notification est prescrite à peine de nullité de l'imposition.

La nouveauté réside cependant dans le fait que la notification précitée ne doit plus comprendre de manière précise les indices de fraude fiscale qui existent à l'égard du contribuable. Dorénavant, l'administration ne doit plus notifier que la « présomption de fraude » et ce avant le premier acte d'enquête.

Le motif de cette modification réside selon l'exposé des motifs dans le fait que, sous l'ancienne législation, l'administration se trouvait en position délicate, en ce sens qu'elle devait déjà démontrer de manière très précise les indices de fraude avant de pouvoir recourir au délai d'investigation prolongé. Cette obligation de motivation s'avérait une source de procédures judiciaires, dans lesquelles de simples erreurs de procédure étaient invoquées pour faire annuler l'imposition basée sur la fraude. Pour y mettre fin et aligner la procédure en matière d'impôts directs et de TVA, il a été choisi de limiter la notification à la présomption de fraude. Néanmoins, lors de l'imposition finale, l'administration doit toujours démontrer la fraude (c.-à-d. intention frauduleuse ou dessein de nuire).

3.2. Délai de conservation

À la suite des délais d'investigation et d'imposition maximaux prolongés, les livres et documents doivent à présent être conservés par défaut jusqu'à la fin de la 10^e année ou du 10^e exercice comptable qui suit la période imposable. Il en va de même pour les livres et documents conservés de façon électronique ou numérique, ainsi que pour les dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation des systèmes utilisés et les données qu'ils contiennent.

3.3. Délai de réclamation

Dorénavant, le délai de réclamation concernant les impôts directs sera de 12 mois, à compter du 3^e jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, au lieu de 6 mois.

Selon l'exposé des motifs, l'adaptation des délais dont l'administration peut faire usage pour des raisons de complexité et d'internationalisation accrues, et en vue de créer l'espace nécessaire pour une concertation, doit aller de pair avec une prolongation à l'avantage du contribuable s'il souhaite introduire une réclamation contre une imposition.

4. Entrée en vigueur

Les nouveaux délais de conservation, d'investigation et d'imposition entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2023 (c.-à-d. les exercices comptables qui se clôturent entre le 31 décembre 2022 et le 30 décembre 2023) et s'appliquent uniquement pour l'avenir.

Cela signifie que pour les exercices d'imposition 2022 et antérieurs, ce sont toujours les anciens délais qui restent d'application. Pour des exercices d'imposition précédents, pour lesquels les anciens délais n'ont pas encore expiré, ces anciens délais ne sont donc pas prolongés à la suite de l'entrée en vigueur de la loi du 20 novembre 2022.

Par ailleurs, le délai de réclamation prolongé est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2023, et ce quel que soit l'exercice d'imposition concerné. Dans la pratique, cela signifie probablement aussi une prolongation du délai de réclamation pour les impositions pour lesquelles l'ancien délai de réclamation de 6 mois n'avait pas encore expiré au 31 décembre 2022.

 **Marc De Munter**
Juriste fiscaliste

