



Flash d'information :

La procédure fiscale après la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses

Funeste présage pour les contribuables, le 20 novembre dernier – jour de la Saint Edmond le Martyr, lequel aurait fini attaché à un arbre, criblé de flèches et décapité – a été sanctionnée la loi portant des dispositions fiscales et financières diverses (M.B., 30 novembre 2022, p. 88.145 ; err. 5 décembre 2022, p. 89.221). Cette loi, adoptée dans une quasi indifférence générale, apporte pourtant des modifications très sensibles à la procédure fiscale.

Délais d'imposition à l'impôt sur les revenus

Par le passé, lorsque le fisc entendait enrôler un impôt supérieur à celui qui se rapportait aux revenus déclarés, l'impôt ou le supplément d'impôt devait être établi dans un délai de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition. Ce même délai d'imposition valait également lorsque le contribuable n'avait pas déposé de déclaration ou avait déposé une déclaration tardive. La loi nouvelle opère désormais une distinction. En présence d'une déclaration répondant aux conditions de formes et de délais, le délai d'imposition reste de trois ans (nouvel art. 354, §1^{er}, alinéa 1^{er}, du C.I.R. 1992). En l'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci, le délai d'imposition passe désormais à quatre ans (nouvel art. 354, §1^{er}, alinéa 2).

Ce délai de trois ou quatre ans est porté à six ans pour certains contribuables (nouvel art. 354, §1^{er}, alinéa 3) qui ont le malheur d'être soumis à des obligations déclaratives particulières qu'ils peuvent au demeurant avoir parfaitement respectées. C'est une curiosité de ce délai sur laquelle nous reviendrons. Les situations ouvrant droit pour l'administration à ce délai de six ans sont les suivantes :

- la déclaration concerne une entreprise qui, en matière de prix de transfert, doit déposer un fichier local conformément à l'article 321/5, ou qui est soumise à l'obligation de souscrire une déclaration pays par pays conformément à l'article 321/2 ;
- la déclaration doit, conformément à l'article 307, § 1/2, être accompagnée d'un formulaire reprenant les paiements effectués pendant la période imposable, directement ou indirectement à des personnes ou des établissements stables établis dans un paradis fiscal;
- la déclaration de précompte mobilier comporte des exonérations, renonciations ou réductions accordées sur la base d'une convention préventive de la double imposition, ou l'un des avantages de la directive 2011/96/UE ou de la directive 2003/49/CE en matière de précompte mobilier en faveur d'un résident d'un autre Etat membre de l'Union européenne ;
- la déclaration contient une imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger visée à l'article 285 ;
- relativement à la déclaration, des informations ont été obtenues de l'étranger, pour lesquelles un fondement juridique existe qui règle les échanges d'informations en relation avec un impôt pour lequel ce fondement juridique est d'application, et lorsque les informations concernent :

- a) les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration visées à l'article 326/1 ;
- b) les informations des opérateurs de plateformes, à condition que le montant concerné pour un contribuable déterminé atteigne au minimum 25 000 euros.

Dans tous ces cas, lorsque le fisc entend établir un impôt supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et autres éléments mentionnés dans la déclaration du contribuable, il pourra désormais établir l'impôt ou le supplément d'impôt dans un délai de six ans... ce même si l'impôt supérieur ne concerne pas directement les situations ouvrant droit à cette extension de délai. Tel est le principe. A celui-ci, le nouvel article 354/1 prévoit toutefois des exceptions. Le délai de six ans (comme d'ailleurs celui de 10 ans qui sera commenté ci-après) ne peut s'appliquer à l'établissement d'un impôt relatif à la déclaration erronée ou incomplète :

- a) des impôts, taxes et rétributions régionaux visés à l'article 198, § 1^{er}, 5^o ;
- b) des amendes, pénalités et confiscations de toute nature visées à l'article 53, 6^o ;
- c) des frais de voiture non déductibles visés aux articles 66, § 1^{er} ou 198bis ;
- d) des frais de réception et de cadeaux d'affaires visés à l'article 53, 8^o ou 11^o ;
- e) des frais de restaurant non déductibles visés à l'article 53, 8^o bis ou 11^o ;
- f) des frais de vêtements professionnels non spécifiques visés à l'article 53, 7^o ou 11^o ;
- g) des 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}.

L'impôt afférent à d'autres déclarations erronées ou incomplètes que celles-ci-dessus, pourra donc, à s'en tenir au texte de la loi, être établi dans le délai de six ans chaque fois que le contribuable se trouve dans l'une des situations listées par l'article 354, §1^{er}, alinéa 3, ce même si l'impôt supérieur ne concerne pas directement les situations ouvrant droit à cette extension de délai. A titre d'exemple, l'impôt sur le rejet d'une réduction de valeur sur créance au motif que la perte à laquelle cette réduction de valeur est destinée à faire face ne serait pas suffisamment précisée, devra être établi chez tel contribuable dans le délai trois ans, et chez tel autre pourra l'être dans le délai 6 ans pour la simple raison que ce dernier aura par exemple procédé à un paiement parfaitement justifié à une personne établie dans un paradis fiscal, paiement qui aura en outre été scrupuleusement déclaré.

La loi soumet au même délai de six ans les situations qu'ils visent, que le contribuable ait respecté ses obligations déclaratives particulières, ou les aient ignorées.

Il y a fort à parier que ce traitement distinct de situations comparables et ce traitement identique de situations qui ne sont pourtant pas comparables, ce sans la moindre justification dans les travaux préparatoires de la loi, auront quelque peine à résister au contrôle de la Cour constitutionnelle.

Le délai d'imposition est porté à dix ans lorsque la déclaration est « complexe » (nouvel art. 354, §1^{er}, alinéas 4 et 5). La déclaration est telle dans les situations suivantes :

- elle concerne un dispositif hybride tel que visé à l'article 2, § 1^{er}, 16^o ;
- elle concerne un bénéficiaire 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 ;
- lorsque, conformément à l'article 307, § 1^{er}/1, la déclaration doit faire mention de l'existence de constructions juridiques dans un autre Etat.

Cette liste est limitative, et il n'est pas question de considérer comme complexes des déclarations faites dans d'autres situations. La même critique que celle soulevée ci-dessus quant à l'absence de lien entre les situations ouvrant droit à l'application du délai de dix ans et les impôts établis, peut ici aussi être formulée.

Le délai d'imposition en cas de fraude, que la loi-programme du 22 décembre 2008 avait déjà porté de cinq à sept ans, est désormais étendu à dix ans (nouvel art. 354, §2).

Enfin, l'article 358 qui prévoyait déjà quatre délais spéciaux est également retouché. L'exposé des motifs indique que « les modifications de l'article 358 visent uniquement à préciser que ce délai spécial s'applique également au précompte mobilier et au précompte professionnel. Cela a toujours été l'intention du législateur dans le passé, mais a dû être clarifié compte tenu d'un certain nombre d'enquêtes de fraude importantes » (Doc. parl. Ch. repr, 2021-2022, 2899/001, p.80). Cette motivation peut justifier les modifications apportées respectivement aux 2° à 4° (obtention d'informations de l'étranger, actions judiciaires, éléments probants), qui visent désormais, à côté des revenus imposables dévoilés dans ces situations, le précompte mobilier ou professionnel.

La modification apportée à l'article 358, §1°, 1° du C.I.R. 1992 est en revanche bien moins évidente. Cette disposition visait déjà par le passé le cas du contribuable qui a contrevenu aux dispositions en matière de précomptes mobilier ou professionnel, et ouvrait alors au fisc un délai spécial pour enrôler ces précomptes. Le délai spécial d'imposition est désormais applicable lorsqu'« un contrôle ou une enquête se rapportant à l'application des impôts sur les revenus dans le chef d'un contribuable déterminé font apparaître que 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 cinq années qui précèdent celle de la constatation ». L'impôt ou le supplément d'impôt doit alors être établi dans les douze mois de la constatation. L'Exposé des motifs précise que « la date de la constatation est la date de la première communication au contribuable dans laquelle l'administration donne connaissance que 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 cinq années qui précèdent celle de la constatation » (Doc. parl. Ch. repr, 2021-2022, 2899/001, p.80). Au contraire du texte ancien, le nouvel article 358, §1^{er}, 1°, ne prévoit plus que la contravention en matière de précompte mobilier ou de précompte professionnel ait pour auteur le contribuable contrôlé. A titre d'exemple, imaginons un salarié qui reçoit de son employeur un avantage de toute nature en 2022. L'employeur méconnaît son obligation de retenir le précompte professionnel et le contribuable, se fiant à la fiche individuelle délivrée par son employeur, ne déclare pas non plus l'avantage de toute nature. Le fisc contrôle ce contribuable en décembre 2025 et observe le problème. Le respect de la procédure de rectification et du délai de réponse d'un mois à laisser au contribuable, conduira le fisc à ne pouvoir enrôler l'impôt qu'en 2026. A ce moment, le délai de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'ex. d'imp. 2023 sera expiré. Le fisc pourrait alors être tenté de se fonder sur le nouvel article 358, §1°, 1°. Sa constatation a été faite en décembre 2025. L'infraction au précompte – infraction dont le contribuable n'est pourtant pas l'auteur – a été commise en 2022, soit au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de la constatation. L'impôt pourrait alors être enrôlé dans le délai de douze mois depuis la constatation. Cette extension de la portée de l'article 358, §1^{er}, 1°, est pourtant sujette à caution au vu de l'exposé des motifs rappelé ci-dessus. Le texte ancien était déjà très clair, et ne méritait pas d'être reformulé.

Toutes ces modifications en matière de délais d'imposition sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2023. Les exercices d'imposition antérieurs restent soumis aux dispositions applicables avant l'entrée en vigueur de la loi du 20 novembre 2022 (art. 102, alinéa 1^{er} et 2, de ladite loi). Au contraire d'autres lois fiscales antérieures, la loi du 20 novembre 2022 ne prévoit pas que la clôture comptable anticipée – avec l'effet que la période imposable 2022 ne serait plus rattachée à l'exercice d'imposition 2023, mais à l'exercice d'imposition 2022, et donc à la loi ancienne – resterait sans effet. Il reste que pareil procédé doit être confronté à la disposition anti-abus fiscal de l'article 344, §1^{er}, du C.I.R. 1992.

Délais d'investigation à l'impôt sur les revenus

Au contraire de la situation qui prévalait en matière de TVA, les délais d'investigation en matière d'impôt sur les revenus étaient jusqu'à présent pour l'essentiel découplés des délais d'imposition. De façon très synthétique, le délai d'investigation était en principe de trois ans ; il pouvait être porté à

sept ans si le fisc disposait d'indices de fraudes. Il devait alors veiller à notifier préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existaient, en ce qui le concerne, pour la période considérée.

Le nouvel article 333, alinéa 2, prévoit désormais que « les investigations susvisées peuvent être effectuées sans préavis, dans le courant de la période imposable ainsi que dans les délais prévus à l'article 354 ». Autrement dit l'extension des délais d'imposition à quatre, six, voire dix ans, conduit à la même extension des délais d'investigation.

Le législateur a également souhaité alléger l'obligation de notification préalable rappelée ci-dessus des indices de fraude. On a toujours distingué indice de fraude et preuve de fraude. Des indices ne sont pas encore une preuve, et c'est justement pour permettre à l'administration de pouvoir administrer cette preuve que la loi l'autorisait, lorsqu'elle disposait d'indices de fraude, d'étendre ses pouvoirs d'investigation en vue de collecter des éléments plus complets en vue d'étayer la preuve de fraude qui alors pouvait justifier une extension des délais d'imposition. Ce n'était donc pas se montrer anormalement exigeant à l'égard de l'administration que d'attendre d'elle qu'elle annonce au moins au contribuable ces indices précis, quoique ne constituant pas encore des preuves. C'était pourtant encore de trop selon les auteurs de la loi. On peut lire à ce sujet dans l'exposé des motifs de la loi que « l'administration fiscale se trouve (...) dans une situation particulièrement compliquée dans le sens où l'administration doit d'abord identifier les indices de fraude avant de procéder à des investigations appropriées pouvant conduire à son origine afin de pouvoir prouver cette fraude. Il est également très incompréhensible et déroutant pour les contribuables qu'il existe une différence procédurale substantielle entre la TVA et les impôts sur les revenus, bien que les deux soient souvent examinés en commun dans les enquêtes de fraude ». L'exposé des motifs expose encore que « la notification des indices de fraude fiscale est supprimée et remplacée par une notification, par l'administration fiscale, de son intention d'appliquer le délai étendu pour les années d'imposition devant faire l'objet d'une enquête pour suspicion de fraude, sans avoir à indiquer à ce stade les indices précis de la fraude, pour corriger une incohérence du système actuel » (Doc. parl. Ch. repr, 2021-2022, 2899/001, p.71).

Le texte en définitive adopté est d'une merveilleuse incongruité puisqu'il conduit, à le prendre au pied de la lettre, à l'effet inverse de celui escompté. Le nouvel article 333, alinéa 3, s'exprime désormais comme suit : « Toutefois, (les investigations) ne peuvent être exercées pendant le délai supplémentaire prévu à l'article 354, § 2, que lorsque l'administration notifie préalablement, sur la base d'indices de fraude, dans ce même délai, la présomption de fraude et son intention d'appliquer ce délai étendu, pour un ou plusieurs exercices d'imposition, suite à cette présomption de fraude. Cette notification préalable est prescrite à peine de nullité de l'imposition ». Une présomption est un mode de preuve. Si l'on oblige désormais l'administration à notifier préalablement la présomption de fraude, c'est dire qu'elle doit désormais non plus apporter des indices, mais la preuve de la fraude. Il est certain que telle n'a pas été l'intention du législateur mais la loi fiscale est d'interprétation stricte...

Ces nouvelles dispositions en matière de délais d'investigation sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2023 (art. 102 de la loi du 20 novembre 2022).

Délai de conservation des pièces à l'impôt sur les revenus

Les livres et documents de nature à permettre la détermination du montant des revenus imposables, devront désormais être conservés jusqu'à l'expiration, non plus de la septième, mais de la dixième année ou du dixième exercice comptable qui suit la période imposable. Ceci vaut également lorsque le contribuable recourt à un système informatique (modifications apportées aux art. 315, alinéa 3, et 315bis, alinéa 5). Cette prolongation du délai de conservation est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2023 (art. 102 de la loi du 20 novembre 2022). Autrement dit, pour les contribuables qui tiennent une comptabilité par année civile, les pièces de l'année 2021, doivent être conservées jusque fin 2028. Les pièces de l'année 2022 devront, elles, être conservées jusque fin 2032.

Délais de recouvrement et de conservation des pièces à la T.V.A.

Par analogie avec les modifications apportées à l'impôt sur les revenus, le délai de recouvrement de la T.V.A. et de ses accessoires passe de trois à quatre ans en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci (nouvel art. 81bis, al. 2, du C.T.V.A.). Le délai de recouvrement en cas de fraude passe, lui aussi, de sept à dix ans (nouvel art. 81bis, al. 4, du C.T.V.A.). Le délai de conservation des pièces est également porté à dix ans (modifications apportées à l'art. 60 du C.T.V.A.). Ces modifications concernent les taxes exigibles à partir du 1^{er} janvier 2023 (art. 105 de la loi du 20 novembre 2011).

L'obligation de collaboration sous astreinte

Les pouvoirs d'investigation du fisc, quoique considérables, se sont parfois révélés inefficaces à l'égard des contribuables les plus récalcitrants. Certains préfèrent ne pas coopérer et s'exposer à une taxation d'office, à des sanctions administratives, voire même à des sanctions pénales, plutôt que de dévoiler les informations essentielles à la détermination de l'impôt (Doc. parl. Ch. repr, 2021-2022, 2899/001, p.65). La Cour constitutionnelle avait également observé que les dispositions légales jusqu'alors en vigueur n'autorisaient pas le fisc à exiger la consultation des livres et documents si le contribuable s'y opposait, ni n'autorisaient le fisc à se procurer par la contrainte un accès aux locaux professionnels lorsque cette coopération obligatoire était refusée. Si le législateur avait voulu imposer ces possibilités, il aurait dû le prévoir expressément et il aurait dû en préciser les modalités, ce qui n'était, alors, pas le cas (Cour const., n° 116/2017, 12 octobre 2017, points B.10.2 et B.11.3).

C'est à cette situation que le législateur a entendu remédier.

En cas de non-respect par le contribuable ou l'assujetti, ou même en matière d'impôt sur les revenus par un tiers, des obligations de collaboration précisées par la loi – on songe en particulier à l'obligation de communiquer les livres et documents nécessaires à la détermination des revenus imposables ou l'obligation de donner accès ses locaux professionnels - l'administration fiscale pourra désormais requérir du juge compétent la condamnation du contribuable ou de l'assujetti concerné (ou du tiers en matière d'impôts sur les revenus) au paiement d'une astreinte (nouveaux art. 381 du C.I.R. et 92ter du C.T.V.A.). L'action devra être portée devant le juge fiscal, et être introduite et traitée comme en matière de référé, ce qui renvoie aux formes de la procédure en référé (cfr art. 1035 du C. Jud.). Comme il s'agit d'une procédure comme en référé, mais pas d'un référé, l'administration n'aura pas à faire la preuve de l'urgence. Concrètement, l'administration devra saisir le juge par citation, et le délai de citation devra être d'au moins deux jours (art. 1035, al. 2, du C. Jud.).

A défaut de disposition particulière régissant son entrée en vigueur, ces nouvelles dispositions sont entrées en vigueur le 10 décembre 2022, soit le dixième jour qui a suivi leur publication au Moniteur belge.

Cette possibilité offerte désormais au fisc devra toutefois être maniée avec circonspection. Si une injonction judiciaire sous astreinte visant la communication de pièces précises dont l'existence est certaine (tels des extraits bancaires d'un compte dont l'administration a pu établir que le contribuable était titulaire) ne paraît pas méconnaître le droit à ne pas s'auto-incriminer garanti par l'article 6 de la C.E.D.H. (C.E.D.H., n° 58342/15, 4 octobre 2022, De Legé), il en irait différemment d'une injonction trop large qui imposerait au contribuable de fournir tous documents qu'il posséderait au sujet de certaines sociétés (C.E.D.H., n° 31827/96, 3 mai 2001, J.B. / Suisse), ou encore tous documents relatifs à ses relations d'affaires avec telle société et les banques qui détiendraient des avoirs de cette société (C.E.D.H., n° 11663/04, 5 avril 2012, Chambaz / Suisse).

Délai de réclamation à l'impôt sur les revenus

Modeste consolation pour les contribuables, le délai de réclamation, lequel était de six mois, passe à un an (nouvel art. 371, al. 1, du C.I.R. 1992). Cette modification vaut elle aussi à partir de l'exercice d'imp. 2023 (art. 102, al. 3, de la loi du 20 novembre 2022).

Cette modification impactera aussi le délai de réclamation contre les taxes communales et provinciales en Région wallonne. L'article 3321-12 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation renvoie effectivement entre autres à l'article 371 du C.I.R. 1992. La formule du renvoi rend parfois malaisée l'application de dispositions fédérales aux taxes communales et provinciales – ce fut par exemple le cas du Code du recouvrement amiable et forcé -, mais en l'espèce l'on peut considérer que les taxes communales et provinciales enrôlées pour les exercices d'imposition 2023 et suivants seront elles aussi soumises à ce nouveau délai de réclamation d'un an.

Xavier Thiebaut
Avocat au barreau de Liège-Huy (Ldt Law)
Maître de conférences au Tax Institute (ULiège)