

Faculté de droit et de criminologie

« Les extensions successives des délais d'imposition et d'investigation en droit fiscal répondent-elles à un objectif de collecte de l'impôt ou est-ce un aveu d'impuissance de l'administration ? »

Auteur : Célia Mattoka

Promoteur : Edoardo Traversa

Année académique : 2023-2024

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens.

Le plagiat consiste à utiliser des idées, un texte ou une œuvre, même partiellement, sans en mentionner précisément le nom de l'auteur et la source au moment et à l'endroit exact de chaque utilisation*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Remerciements

Introduction **1**

Chapitre 1 : Les fondements du droit fiscal belge **3**

1.1. Les principes fondamentaux du droit fiscal 3

1.2. Rôles et responsabilités de l'administration fiscale 9

1.3. Objectifs de la collecte de l'impôt 15

Chapitre 2 : Les délais d'imposition et d'investigation en droit fiscal **17**

2.1. Définitions et distinctions 17

2.2. Rôle dans le processus fiscal 17

2.3. Historique des réformes fiscales belges 19

Chapitre 3 : Focus sur la loi du 20 novembre 2022 **22**

3.1. Contexte et motifs de la modification législative 22

3.2. Analyse des délais préexistants à la loi du 20 novembre 2022 24

3.3. Principales modifications apportées aux délais 27

3.4. Analyse critique des changements et commentaires d'experts 37

3.5. Un petit mot concernant l'entrée en vigueur 38

Chapitre 4 : Les raisons derrière les modifications législatives **39**

4.1. Facteurs économiques et sociaux 40

4.2. Pressions politiques et publiques en faveur des réformes fiscales 41

Chapitre 5 : Conséquences des modifications législatives **43**

5.1. Impacts sur la collecte de l'impôt 44

5.2. Conséquences sur les contribuables 45

5.3. Répercussions sur l'efficacité de l'administration fiscale 46

Chapitre 6 : Comparaison internationale des modifications législatives (Pays-Bas, Australie et Canada) **47**

6.1. Analyse des similitudes et des différences avec la législation nationale 47

6.2. Identification des tendances mondiales	49
6.3. Leçons potentielles pour le système national	54
Chapitre 7 : Politique criminelle et effectivité des délais prolongés en droit pénal	57
7.1. Introduction à la politique criminelle en lien avec les délais d'imposition et d'investigation	59
7.2. Etude des mécanismes de dissuasion et de prévention en droit pénal fiscal	61
7.3. Réflexion sur la perception de l'efficacité du système judiciaire en relation avec les délais prolongés	62
Chapitre 8 : Perspectives d'avenir	64
8.1. Possibilités d'ajustements futurs	64
8.2. Recommandations pour une politique fiscale plus efficace	65
Conclusion	67
Bibliographie	68
Annexes	75

Remerciements

Je tiens à exprimer ma profonde reconnaissance à Monsieur Edoardo Traversa pour avoir accepté d'être le promoteur de ce mémoire. Ses conseils judicieux, son expertise et son soutien indéfectible ont été essentiels à la réalisation de ce travail. Sa disponibilité et son implication ont grandement contribué à la qualité et à la pertinence de cette recherche.

Je remercie chaleureusement Sylvie et Jean Bouchart pour leur relecture attentive. Leurs remarques précieuses et leurs suggestions éclairées ont permis d'améliorer significativement la forme de ce travail. Leur rigueur et leur patience ont été d'une aide inestimable.

Je souhaite également exprimer ma gratitude à toutes les personnes qui m'ont apporté leur soutien, de près ou de loin. Leurs encouragements, leurs conseils et leur aide m'ont permis de surmonter les défis rencontrés et de mener à bien ce projet.

Je vous souhaite une agréable lecture.

Introduction

Le système fiscal belge, en tant que pierre angulaire du fonctionnement de l'État, évolue constamment pour s'adapter aux dynamiques économiques, sociales et politiques. Dans ce contexte, le présent mémoire se propose d'explorer en profondeur les fondements du droit fiscal belge, en mettant particulièrement l'accent sur les récentes modifications législatives introduites par la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses¹.

Le sujet de ce mémoire se penche sur un dilemme fondamental : les extensions répétées des délais d'imposition et d'investigation en droit fiscal répondent-elles à un objectif de collecte de l'impôt, ou bien sont-elles un aveu d'impuissance de l'administration fiscale ? Cette question épineuse reflète les tensions inhérentes entre la nécessité de maintenir un flux constant de revenus fiscaux pour financer les activités gouvernementales et la réalité complexe et changeante des situations individuelles des contribuables.

Le mémoire se structure autour de plusieurs axes, commençant par une analyse des principes fondamentaux du droit fiscal belge et des rôles cruciaux joués par l'administration fiscale. Le premier chapitre expose également les objectifs inhérents à la collecte de l'impôt, définissant ainsi le cadre général dans lequel s'inscrivent les changements législatifs.

Le deuxième chapitre plonge dans l'univers des délais d'imposition et d'investigation, offrant des définitions claires et des distinctions précises. Une attention particulière est accordée à l'évolution historique de ces délais, soulignant leur importance dans le processus fiscal.

Le troisième chapitre se penche sur la loi du 20 novembre 2022, examinant son contexte, les motifs qui ont conduit à sa modification législative et mettant en lumière les principales modifications qu'elle a apportées aux délais d'imposition et d'investigation. Des analyses critiques et des commentaires d'experts enrichissent cette exploration.

Le quatrième chapitre approfondit les raisons sous-jacentes aux modifications législatives, examinant les facteurs économiques et sociaux ainsi que les pressions politiques et publiques qui ont catalysé les réformes fiscales.

¹ Loi du 22 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022.

Les conséquences des modifications législatives constituent le cinquième chapitre, analysant leurs impacts sur la collecte de l'impôt, leurs répercussions sur les contribuables et leur influence sur l'efficacité de l'administration fiscale.

Le sixième chapitre élargit la perspective en comparant les modifications législatives belges avec celles des Pays-Bas, de l'Australie et du Canada. Cette analyse comparative vise à identifier les similitudes, les différences et à dégager des tendances mondiales, offrant ainsi des leçons potentielles pour le système fiscal belge.

Le septième chapitre explore la dimension criminelle en lien avec les délais fiscaux, en examinant la politique criminelle, les mécanismes de dissuasion et de prévention en droit pénal fiscal ainsi que la perception de l'efficacité du système judiciaire en relation avec les délais prolongés.

Enfin, le huitième chapitre projette des perspectives d'avenir, en envisageant des ajustements possibles et en formulant des recommandations pour une politique fiscale plus efficace.

Ce mémoire se veut ainsi une contribution substantielle à la compréhension des enjeux actuels du droit fiscal belge, offrant des analyses approfondies, des comparaisons internationales pertinentes et des recommandations prospectives.

Chapitre 1 : Les fondements du droit fiscal belge

Le droit fiscal belge constitue un pilier essentiel de l'organisation de notre société, encadrant les relations financières entre les citoyens, les entreprises et l'État. Avant d'explorer les récents développements législatifs, il est impératif de jeter un regard approfondi sur les fondements mêmes de ce système juridique complexe.

Le présent chapitre vise à éclairer les lecteurs sur les principes fondamentaux qui sous-tendent le droit fiscal belge. Nous plongerons dans la substance de ces principes, examinant comment ils façonnent la collecte des impôts et la relation entre les contribuables et l'administration fiscale.

L'analyse débutera par une exploration des bases théoriques du droit fiscal, mettant en lumière les principaux concepts qui guident l'établissement et le recouvrement des impôts. Nous examinerons également en détail les rôles et les responsabilités attribués à l'administration fiscale, soulignant son importance dans l'équilibre entre la nécessité de financer les services publics et le respect des droits des contribuables.

Au-delà de ces aspects, nous nous pencherons sur les objectifs inhérents à la collecte de l'impôt. Comprendre ces objectifs est essentiel pour contextualiser les changements législatifs récents, car ces modifications sont souvent motivées par la nécessité d'ajuster les mécanismes de perception fiscale afin d'atteindre des objectifs spécifiques de politique économique et sociale.

En somme, ce chapitre offre une plongée approfondie dans les fondements du droit fiscal belge, jetant les bases nécessaires à la compréhension des évolutions à venir. En saisissant les principes qui guident notre système fiscal, nous serons mieux équipés pour analyser les changements récents et évaluer leurs implications sur la dynamique fiscale de notre nation.

1.1. Les principes fondamentaux du droit fiscal

Le droit fiscal belge repose sur un ensemble de principes généraux, dont certains sont inscrits dans la Constitution. Ces fondements constitutionnels au nombre de quatre fournissent un cadre essentiel pour la conception et l'application de la législation fiscale, soulignant les valeurs fondamentales qui guident le système fiscal belge.

Le premier principe, consacré à la légalité de l'impôt et inscrit à l'article 170 de la Constitution², impose qu'aucun impôt en faveur de l'Etat ne peut être instauré autrement que par une loi³. Cette disposition, héritée de la constitution de 1830, vise à préserver les citoyens contre les abus potentiels de l'Etat dans le domaine délicat de la fiscalité, en garantissant un cadre juridique clair et protecteur. Cette disposition garantit également la transparence et la prévisibilité du système fiscal en ancrant la création d'impôts dans des bases juridiques claires⁴.

L'article 170 assure à chaque citoyen qu'il ne sera imposé que selon son consentement démocratique. Cette règle reflète en partie un vieux principe, "*No taxation without representation*", datant de 1215. Le principe de légalité fiscale, étant une manifestation de la séparation des pouvoirs, influence également l'interprétation des lois fiscales belges. Étant donné que seule l'autorité législative peut établir des impôts, les juges et surtout l'administration doivent se conformer strictement au texte, empêchant toute interprétation visant à combler des lacunes ou à raisonner par analogie. Cependant, cela n'empêche pas le juge de rechercher l'intention du législateur en utilisant diverses méthodes d'interprétation, telles que la méthode grammaticale, historique ou contextuelle. Dans le doute, la loi doit être interprétée contre l'administration fiscale, selon le principe "*In dubio contra fiscum*"⁵.

En résumé, comme l'exprime le professeur Bernard Castagnède, bien que le juge ait une certaine latitude dans l'interprétation du droit fiscal, c'est toujours le législateur qui, en principe, dicte la loi⁶.

L'article 172, al. 1, de la Constitution⁷ établit le principe d'égalité en matière d'impôt⁸, abolissant les privilèges fiscaux accordés à la noblesse sous l'Ancien Régime et spécifiant que les distinctions fiscales sont clairement énoncées dans la loi fiscale⁹. Cette disposition assure que tous les

² Const., art. 170.

³ M. VERDUSSEN, N. BONBLED, M. BOURGEOIS et E. TRAVERSA, « XVIII.B. – Les droits constitutionnels des contribuables » in *Les droits constitutionnels en Belgique* (vol. 1 et 2), Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 1573.

⁴ E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruylant, Bruxelles, 1999.

⁵ P-F. COPPENS, « Le principe de la légalité de l'impôt », 7 mai 2011, disponible sur www.lalibre.be/, consulté le 14 avril 2024.

⁶ B. CASTAGNÈDE, "Nature et caractères du droit fiscal", in *L'année fiscale*, droit fiscal, 2007, comm. 623.

⁷ Const., art. 172.

⁸ C.C., 9 juin 2016, 90/2016, B.3.

⁹ X, « Élément de droit fiscal », s.d., disponible sur <https://ratio-avocats.be/>, consulté le 14 avril 2024.

contribuables soient traités de manière équitable et égale et va jusqu'à établir que l'État lui-même est taxable dans tous les cas où la loi ne prévoit pas une exemption en sa faveur, renforçant ainsi le principe d'équité fiscale¹⁰.

Le troisième principe, en corollaire à l'article 172, alinéa 1, de la Constitution, stipule l'absence d'exemption ou de modération d'impôts sans loi¹¹. Cela souligne la nécessité d'une base juridique claire pour toute réduction ou exemption fiscale, renforçant ainsi la sécurité juridique dans le traitement des contribuables. Dans la pratique, il peut arriver que l'administration fiscale accorde, par le biais d'une circulaire administrative, une réduction ou une exonération d'impôts¹². Dans de telles situations, il est naturel que les contribuables concernés ne contestent pas la légalité de la circulaire.

Enfin, le quatrième principe, énoncé à l'article 171 de la Constitution¹³, concerne l'annualité de l'impôt. Il établit que l'imposition doit être fixée annuellement par la loi, renforçant la nécessité d'un examen périodique et transparent du système fiscal pour s'adapter aux évolutions économiques et sociales¹⁴.

Autrement dit, les impôts doivent être approuvés chaque année par un vote. Cela ne nécessite pas que toutes les lois fiscales soient adoptées annuellement, mais au moins qu'un texte déclare que la perception des impôts peut être reconduite pour l'année suivante.

Par exemple, l'article 5 de la loi du 25 décembre 2016 contenant le budget des Voies et Moyens de l'année budgétaire 2017 stipule que « *les impôts existants au 31 décembre 2016 seront collectés en 2017 conformément aux lois, arrêtés et tarifs en vigueur régissant leur assiette et leur perception, y compris les dispositions temporaires ou provisoires* »¹⁵.

¹⁰ M. DASSESSE et P. MINNE, *Principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruylant, Bruxelles, 5ème éd., 2001.

¹¹ C.C. 1^{er} mars 2018, 24/2018, B.23.1.

¹² C., SCAILTEUR, « Les renoncations au bénéfice de la loi en droit fiscal », *R.G.E.N.*, 1962. n° 20.507; M., LEVAUX, « Les circulaires administratives », *Actualités du droit*, 1993-2, pp. 321 et suiv.

¹³ Const., art. 171.

¹⁴ Liège, 20 juin 2022, R.G. n°2020/RG/1004, disponible sur <https://expert.taxwin.be/fr>, consulté le 6 avril 2024.

¹⁵ Loi du 25 décembre 2016 contenant le budget général des dépenses pour l'année budgétaire 2017, *M.B.*, 29 décembre 2016.

Outre ces principes constitutionnels, d'autres fondements généraux du droit fiscal contribuent à façonner le système belge. Parmi ces principes, on retrouve le caractère d'ordre public du droit fiscal¹⁶, conférant une importance cruciale à la stabilité et à la sécurité juridique du système fiscal, favorisant ainsi la prévisibilité et la justice dans l'application des normes fiscales.

Lorsqu'on examine l'ordre public fiscal, il est inévitable de se demander quel rôle joue le magistrat, qui est à la fois interprète de la loi et valideur de modèles fiscaux. En réalité, il n'est ni l'un ni l'autre. Les magistrats, en particulier ceux de la juridiction suprême, doivent être vigilants car le droit fiscal, tout comme d'autres domaines juridiques, n'est pas neutre. Nous devons en tenir compte lorsque nous sommes confrontés à une norme qui semble claire mais qui nécessite une interprétation plus approfondie par la Cour de cassation.

Pour illustrer, la loi n'est qu'une série de mots sur du papier, exprimant une construction intellectuelle. Comme une partition musicale qui n'est que des notes jusqu'à ce qu'un interprète les transforme en musique, la loi ne devient un droit vivant que par l'interprétation des hommes de loi. La mission de la Cour est de garantir l'interprétation exacte de la loi, assurant ainsi l'unité de la jurisprudence et la protection des droits individuels, fondements de l'État de droit et de la démocratie. Elle contribue également à l'évolution harmonieuse du droit en posant des balises pour progresser tout en maintenant la cohérence.

Comme le souligne I. VEROUGSTRAETE, ancien président honoraire de la Cour, « *Het wordt de hoofdtak van het Hof van Cassatie de talrijke soms onder elkaar conflicterende normen niet alleen harmonisch uit te leggen maar ook de nodige ingrepen coherent en leesbaar te maken. Cassatiearresten moeten niet alleen zelf leesbaar zijn, maar moeten daarenboven wetgevingen leesbaar maken* »^{17 18}.

¹⁶ Cass., 15 mars 1968, *Pas.*, 1968, I, p. 884.

¹⁷ I. VEROUGSTRAETE, « *Cassatie : vereenvoudiging, gezag en democratie* », in Cour de cassation de Belgique - Hof van Cassatie van België - Kassationshof von Belgien, 175e anniversaire, Larcher, 2009, p. 207.

¹⁸ Traduction : « *La tâche principale de la Cour suprême consiste non seulement à interpréter harmonieusement les nombreuses normes parfois contradictoires, mais aussi à rendre cohérentes et lisibles les interventions nécessaires. Les arrêts de la Cour de cassation ne doivent pas seulement être lisibles en eux-mêmes, ils doivent aussi rendre les législations lisibles* ».

Un exemple remarquable de la nécessité de dépasser la stricte lettre de la loi est illustré par un arrêt du 21 novembre 2009¹⁹, portant sur un litige impliquant l'État belge, représenté par le Ministère des Finances et une contribuable. Ce litige concernait un avis de rectification adressé à une contribuable, devenue ensuite défenderesse devant la Cour. La question de procédure soulevée était due à une lacune dans la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux fiscal.

Face à cette absence d'indication claire dans le texte, la Cour a résolu le problème en attribuant une intention au législateur, bien que celle-ci ne soit pas explicitement vérifiable et en recherchant dans le système juridictionnel la faculté procédurale de l'administration fiscale. Cette faculté était au cœur de la saisine de la Cour d'appel et justifiait le recours judiciaire de la contribuable contre une cotisation discutée.

Dans ses conclusions précédant l'arrêt, le ministère public a souligné que, malgré des différences apparentes entre les versions de l'article 356, l'objectif poursuivi et les moyens techniques utilisés étaient similaires. Ainsi, la Cour d'appel était considérée comme valablement saisie de la dénonciation judiciaire d'une cotisation subsidiaire. Cette affaire a également permis au ministère public d'énoncer la règle de conduite justifiant la solution proposée. En réponse aux arguments de la défenderesse, qui contestait l'analogie utilisée par l'administration fiscale, le ministère public a soutenu que la Cour réexamine une règle de droit lorsque les circonstances ont changé sans adaptation législative, assurant ainsi la cohérence du régime juridique applicable.

Le principe de liberté du choix de la voie la moins imposée reflète la volonté du législateur belge de laisser aux contribuables la possibilité de structurer leurs activités de manière fiscalement avantageuse, dans le respect des limites légales²⁰.

Enfin, le principe *non bis in idem*, soulignant qu'aucune personne ne peut être poursuivie ou sanctionnée deux fois pour les mêmes faits, confère une protection importante aux contribuables, évitant les double peines dans le contexte fiscal.

¹⁹ Cass. 27 novembre 2009, R.G. F.09.0079.F, *Pas.* 2009, n°703.

²⁰ J., KIRKPATRICK, « La liberté du choix de la voie la moins imposée à la lumière de la jurisprudence récente », in *L'Entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, 1988, pp. 9 à 32.

Souvent considéré comme une règle fondamentale dans le domaine fiscal, ce principe est illustré par l'article 26 CIR/92, qui traite des avantages anormaux ou bénévoles.

Cet article démontre clairement le principe du "non bis in idem", car il stipule qu'en cas de bénéfice anormal ou bénévole accordé à une société résidente, aucune rectification n'est requise pour la société résidente ayant octroyé cet avantage. Cependant, ce principe comporte de nombreuses exceptions prévues par la législation fiscale : un même fait générateur peut être soumis à deux impôts différents (par exemple, le revenu cadastral est utilisé comme base imposable à la fois pour l'impôt des personnes physiques et pour le précompte immobilier) ; parfois, un même revenu est imposé à deux redevables différents (par exemple, les dividendes distribués par une société sont soumis à l'impôt des sociétés et entraînent également une retenue à la source dans le chef de l'actionnaire) ; il peut arriver que deux entités publiques différentes imposent un même revenu (par exemple, les revenus d'un contribuable sont taxés à l'impôt des personnes physiques par l'État fédéral et sous forme de centimes additionnels par les régions et les communes) ; enfin, en l'absence de convention préventive de double imposition, certains revenus d'un résident belge exerçant une activité dans un autre État peuvent être imposés en Belgique et dans cet autre État²¹.

Par ailleurs, il convient de noter que la Cour de cassation a confirmé expressément que ce principe n'est pas un principe général de droit²².

Comme l'a souligné le professeur Marc BALTUS, le "*principe non bis in idem*" se résume essentiellement au fait que le fisc ne doit pas réclamer deux fois le paiement d'une même dette. Cela limite considérablement sa portée, comme on peut le constater.

Ces principes, tant constitutionnels que généraux, s'entrelacent pour former un cadre solide et équilibré du droit fiscal belge. Ils jouent un rôle essentiel dans l'élaboration de lois fiscales justes, transparentes et adaptées aux réalités économiques et sociales, tout en préservant les droits et la sécurité juridique des contribuables.

²¹ P-F. COPPENS, « Principe non bis in idem en droit fiscal », 3 septembre 2012, disponible sur <https://www.coppensfiscaliste.be/>, consulté le 14 avril 2024.

²² Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, I, 191.

Aucune de ces règles constitutionnelles ne définit précisément ce qu'est un impôt. Pour cela, il faut se référer à la jurisprudence de la Cour de cassation et de la Cour constitutionnelle.

Selon la Cour de cassation, un impôt est un prélèvement imposé de manière autoritaire par l'État, les régions, les communautés, les provinces ou les communes sur les ressources des personnes vivant ou ayant des intérêts dans ces territoires, destiné à financer des services publics²³.

Pour la Cour constitutionnelle, un impôt est un prélèvement opéré de manière autoritaire par l'État, inscrit dans son budget et ne correspondant pas à la contrepartie d'un service fourni par l'autorité à l'individu imposé isolément²⁴.

Ainsi, nous retenons que l'impôt est un prélèvement imposé de manière autoritaire par l'État ou d'autres entités publiques habilitées par l'article 170 de la Constitution. En règle générale, il est inclus dans le budget de l'autorité publique concernée et est destiné à financer des services d'intérêt public.

1.2. Rôles et responsabilités de l'administration fiscale

Alors que les fondements du droit fiscal belge offrent un cadre essentiel pour comprendre son fonctionnement, il est tout aussi crucial de se pencher sur les rôles et responsabilités de l'administration fiscale. En effet, cette entité occupe une position centrale dans l'application et l'exécution des lois fiscales, façonnant ainsi directement l'expérience des contribuables et l'équilibre entre l'État et le citoyen. Dans ce chapitre, nous explorerons en profondeur ces rôles et responsabilités, mettant en lumière leur importance dans le paysage fiscal belge et leur impact sur les contribuables.

L'efficacité et l'équité du système fiscal belge reposent en grande partie sur le rôle prépondérant de l'administration fiscale. Cette entité gouvernementale joue un rôle essentiel dans la mise en œuvre, la gestion et le contrôle des dispositions fiscales du pays.

²³ Cass., 20 mars 2003, *F.J.F.*, n° 2003/181, *J.L.M.B.*, 2003, p. 118. La définition est ancienne : Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1955, 106 ; Cass., 12 octobre 1954.

²⁴ C.C., 12 mai 2004, n° 85/2004, B.4.1.

La principale mission d'une administration fiscale consiste à collecter des recettes fiscales au nom des citoyens pour financer les services publics. Au fil du temps, de nombreuses responsabilités supplémentaires ont été confiées à ces administrations dans de nombreux pays. La confiance dans la capacité avérée des administrations fiscales à gérer des processus administratifs complexes à grande échelle a indéniablement joué un rôle crucial dans la prise de décisions en ce sens. Il est probable que cette confiance a également incité de nombreux États à confier à leurs administrations fiscales des responsabilités supplémentaires pour soutenir le déploiement de mesures de soutien plus étendues pendant la crise du COVID-19²⁵.

À l'exception de quelques cas particuliers, les pays ont unifié la collecte des impôts directs et indirects qui est assurée par un seul et même service de l'administration fiscale, plus connu sous le nom de « *Shared Service Center* » garantissant une gestion efficace et cohérente.

Le tableau ci-dessous permet de découvrir les catégories de recettes dont les administrations assument la responsabilité²⁶:

Tableau 2.2. Catégories de recettes dont le recouvrement incombe à l'administration fiscale, 2021										
Pourcentage d'administrations dans lesquelles le recouvrement des catégories de recettes suivantes incombe à l'administration fiscale										
Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	Taxe sur la valeur ajoutée	Droits d'accise - intérieurs	Impôts sur les véhicules à moteur	Impôts fonciers	Impôt sur la fortune	Impôts sur les mutations par décès, les successions, les donations et autres	Autres impôts sur les biens et services	Cotisations de sécurité sociale	Droits de douane
98	100	95	62	48	47	24	48	55	40	50

En moyenne, les administrations fiscales génèrent environ 21 % du produit intérieur brut (PIB), selon les données de l'OCDE. Ces chiffres reflètent l'importance cruciale des administrations fiscales dans l'économie de chaque pays.

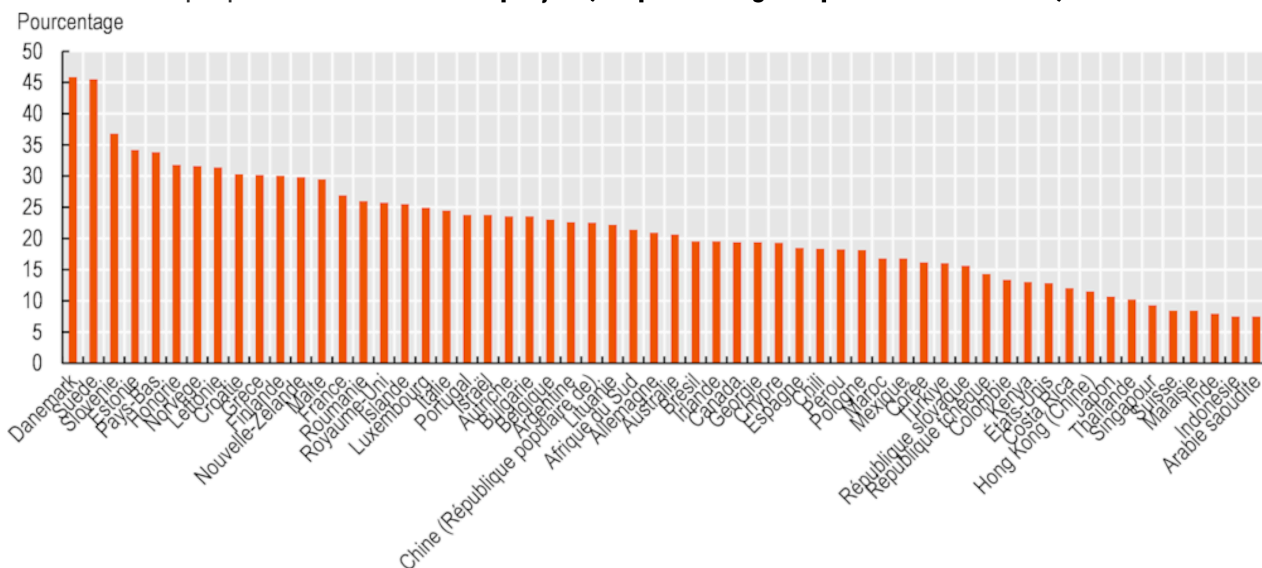
En 2021, les recettes nettes perçues par ces administrations représentaient entre moins de 10 % et plus de 40 % du PIB dans différents pays, avec une moyenne de 21 %.

²⁵ X, *Administration fiscale 2023 : informations comparatives sur les pays de l'OCDE et autres économies avancées émergentes*, Editions OCDE, Paris, 2023 disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/fr>, consulté le 17 janvier 2024.

²⁶ *Ibidem*.

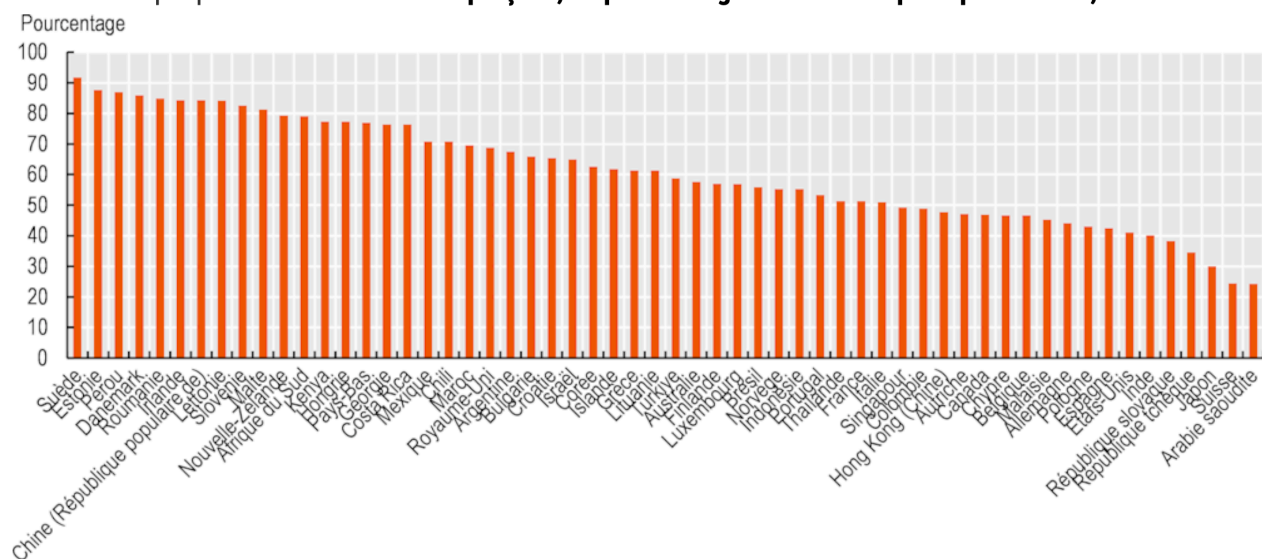
De plus, ces recettes fiscales constituent en moyenne 61 % des recettes totales du pays, soulignant ainsi le rôle prépondérant des administrations fiscales dans le recouvrement des recettes publiques.

Graphique 2.1. **Recettes nettes perçues, en pourcentage du produit intérieur brut, 2021**



En effet, dans 40 pays, les recettes perçues par l'administration fiscale représentent plus de la moitié du montant total des recettes publiques, ce qui en fait l'organe principal de collecte des fonds publics dans la plupart des juridictions étudiées²⁷.

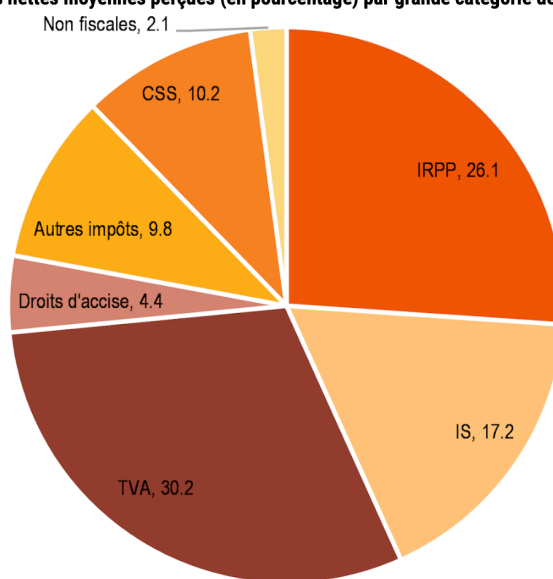
Graphique 2.2. **Recettes nettes perçues, en pourcentage des recettes publiques totales, 2021**



²⁷ *Ibidem.*

La TVA et l'impôt sur le revenu des personnes physiques se distinguent comme les deux principales sources de recettes, représentant respectivement 30 % et 26 % des recettes nettes perçues dans une majorité des administrations fiscales étudiées. L'impôt sur les bénéfices des sociétés avec 17 % et les cotisations de sécurité sociale avec 10 % figurent également parmi les principales sources de revenus, comme illustré dans le graphique 2.3. Dans plusieurs pays, les cotisations de sécurité sociale ne sont pas directement collectées par les administrations fiscales, ce qui peut sous-estimer leur contribution dans les données globales des recettes nettes. Toutefois, lorsqu'elles sont gérées par les administrations fiscales, ces cotisations deviennent souvent la principale source de revenus fiscaux²⁸.

Graphique 2.3. **Recettes nettes moyennes perçues (en pourcentage) par grande catégorie de source de recettes, 2021**



En raison de l'importance capitale de ces principaux impôts dans le processus global de collecte, les administrations fiscales s'engagent dans des initiatives novatrices visant à renforcer la conformité fiscale et à améliorer l'efficacité du recouvrement fiscal²⁹.

En plus de mettre en place de nouvelles équipes spécialisées dans la lutte contre la fraude fiscale, elles :

- développent de nouvelles stratégies pour sensibiliser les contribuables, s'inspirant notamment des approches novatrices adoptées par des pays tels que le Brésil, la Finlande et l'Inde;

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ P-F. COPPENS, *op. cit.*

- intègrent des processus de transformation numérique dans les procédures de recouvrement, afin de redéfinir la prestation de services;
- inventent des solutions visant à alléger les charges fiscales des contribuables;
- utilisent des outils avancés d'analyse de données pour détecter et prévenir les infractions fiscales.

Les mécanismes de prélèvement à la source sont intégrés dans des approches axées sur la conformité dès la conception, visant à renforcer la discipline fiscale tout en simplifiant les procédures pour de nombreux contribuables. Dans ce système, l'impôt est payé directement à l'administration fiscale, souvent par un tiers qui verse un revenu net au bénéficiaire, comme dans le cas de la retenue à la source effectuée par un employeur sur le salaire d'un employé. Ce mécanisme, largement utilisé dans le monde pour l'imposition des revenus du travail, concerne également d'autres types de revenus tels que les intérêts, les dividendes ou les redevances. La nature de la retenue à la source peut varier en fonction du régime fiscal sous-jacent et de la nature des paiements, allant d'un système simple avec un taux fixe universel à un système plus complexe adapté à la situation spécifique du contribuable.

Outre sa capacité à simplifier les formalités administratives, le prélèvement à la source peut également réduire les erreurs déclaratives et les trop-perçus, puisque les tiers ou intermédiaires chargés de collecter les impôts n'ont aucun droit sur les montants prélevés. Bien que des défaillances restent possibles en cas d'erreurs dans l'application des règles ou de dysfonctionnements des tiers, l'automatisation croissante, les méthodes avancées de recoupement des données et les approches globales de gestion administrative sont des moyens efficaces pour atténuer ces risques.

Pour illustrer l'importance du prélèvement à la source dans l'imposition des revenus des personnes physiques, les administrations ont été invitées à estimer la part de l'impôt sur le revenu des personnes physiques faisant l'objet d'une retenue à la source effectuée par des tiers et versée ultérieurement à l'administration. Les estimations fournies par les administrations indiquent qu'environ 80 % du total des recettes de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ont été retenues à la source en 2021 (voir tableau 2.3.).

Tableau 2.3. Pourcentage moyen d'impôt sur le revenu des personnes physiques prélevé à la source entre 2018 et 2021

2018	2019	2020	2021	Différence en points de pourcentage entre 2018 et 2021
79.1	78.9	81.7	81.2	+2.6

Note : Le tableau présente le pourcentage moyen d'impôt sur le revenu des personnes physiques prélevé à la source dans 43 juridictions qui ont été en mesure de fournir ces informations pour les années 2018 à 2021.

Outre ses fonctions de collecte, l'administration fiscale s'engage activement dans l'application de la législation fiscale, en identifiant et en traitant les cas de non-conformité. Cette mission englobe la surveillance attentive des déclarations, la détection proactive des fraudes éventuelles et la mise en œuvre de mesures correctives lorsque cela s'avère nécessaire. La lutte contre l'évasion fiscale et la fraude occupe une place centrale dans cette démarche, témoignant de la volonté de garantir une équité fiscale. Au cœur de son mandat, l'administration fiscale veille à assurer le calcul précis et juste des impôts et précomptes, jouant ainsi un rôle essentiel dans la gestion rigoureuse des finances publiques. Par son engagement dans ces multiples facettes, elle contribue activement à instaurer un système fiscal robuste et équitable au service de l'intérêt général³⁰.

Un autre aspect clé des responsabilités de l'administration fiscale réside dans la communication avec les contribuables. Traditionnellement, cela implique la clarification des exigences fiscales, la fourniture d'orientations sur les procédures de déclaration et la réponse aux interrogations des contribuables. Toutefois, il est pertinent de noter que cette communication essentielle entre les citoyens et l'administration semble de plus en plus se dissiper dans le contexte contemporain. Cette perte de connexion peut avoir des implications significatives, car une communication transparente joue un rôle déterminant dans le renforcement de la confiance des contribuables envers le système fiscal et dans la promotion d'une collaboration constructive. La compréhension mutuelle et la facilité d'accès à des informations claires sont cruciales pour maintenir une relation saine entre les contribuables et l'administration fiscale, soulignant ainsi l'importance continue de mettre l'accent sur la communication dans le paysage fiscal moderne. Ce constat révèle une préoccupante diminution de la communication entre les agents du fisc et les contribuables, mais aussi avec les professionnels de la fiscalité³¹. Sous l'impulsion de réorganisations successives et d'une poussée vers une digitalisation intensive, l'administration fiscale semble s'éloigner progressivement de tout dialogue

³⁰ *Ibidem*.

³¹ P-F., COPPENS, « Les cinq péchés capitaux de l'administration fiscale », *L'Echo*, 6 janvier 2024

humain. Cette déshumanisation, motivée par une transformation accélérée, se manifeste par l'absence d'adresses e-mail dans les documents administratifs, l'instruction aux contrôleurs de ne pas répondre aux appels des mandataires fiscaux et le report prolongé du traitement des réclamations. La communication est désormais restreinte à des plateformes présentant des lacunes manifestes. Cette rupture orchestrée est préjudiciable à l'image de l'administration fiscale et impacte négativement l'ensemble des parties prenantes, car l'échange d'informations et d'expériences, vital pour toutes les parties, est compromis³².

En somme, l'administration fiscale belge est un acteur central dans la mise en œuvre et la préservation d'un système fiscal équitable, transparent et efficace. Ses responsabilités englobent la collecte rigoureuse des impôts, la surveillance de la conformité fiscale, la lutte contre la fraude et la communication ouverte avec les contribuables. Cependant, le constat d'une communication de plus en plus distante entre l'administration fiscale, les contribuables et les professionnels souligne un défi contemporain.

1.3. Objectifs de la collecte de l'impôt

Le prélèvement fiscal, mieux connu sous le terme d'impôt, constitue l'une des pierres angulaires du système financier d'un État. Une définition éclairante nous est offerte par la Cour de cassation : « *L'impôt est un prélèvement pratiqué par voie d'autorité par l'État, les provinces, les communes sur les ressources des personnes qui vivent sur leur territoire ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité générale* »³³. Cette définition souligne la nature coercitive de la fiscalité, décrivant un processus par lequel les entités gouvernementales prélèvent des sommes sur les citoyens et les résidents, établissant ainsi un lien fondamental entre les contribuables et les services publics.

L'objectif principal de cette imposition autoritaire demeure la création d'une source de financement dédiée aux services d'utilité générale. Néanmoins, son champ d'application ne se restreint plus aux fonctions traditionnelles de l'État telles que l'armée, la justice ou encore la représentation diplomatique à l'étranger.

³² OCDE, *Administration fiscale 2023*, op. cit.

³³ Cass., 30 novembre 1950, *Pas.* 1951, I, 191.

Actuellement, l'impôt sert également d'instrument de redistribution des ressources notamment par le biais de subventions versées par l'État aux divers régimes de sécurité sociale pour couvrir l'insuffisance des cotisations versées par les affiliés et de politique économique.

Ces deux éléments, auxquels s'ajoutent les lourdes charges de la dette publique partiellement financées par l'impôt, occupent actuellement une position dominante au sein des dépenses publiques.

Cependant, derrière cette notion apparente de prélèvement financier se cachent des préoccupations plus vastes et des considérations variées. Ainsi, la nature de la fiscalité va au-delà de la simple collecte de fonds puisqu'il existe des préoccupations et des considérations diverses qui entrent en jeu. Ces aspects peuvent inclure des questions philosophiques, politiques, sociales et économiques liées à la justification, à la répartition des charges fiscales et aux objectifs globaux de la politique fiscale.

Après avoir exploré les principes fondamentaux du droit fiscal belge et examiné les rôles cruciaux de l'administration fiscale, il est temps de plonger dans la temporalité qui régit ces mécanismes.

Chapitre 2 : Les délais d'imposition et d'investigation en droit fiscal

Dans cette immersion au cœur du système fiscal belge, le deuxième chapitre éclaire une dimension temporelle cruciale : les délais d'imposition et d'investigation. Bien au-delà de simples repères sur le calendrier fiscal, ces délais constituent des rouages essentiels qui influent sur la relation complexe entre l'administration fiscale et les contribuables. Cette section s'attèle à dévoiler les mécanismes intrinsèques de ces délais, explorant leur rôle déterminant dans le processus fiscal et examinant leur évolution au fil des époques. De la définition de ces limites temporelles à leur impact sur la justice fiscale, cette étude approfondie nous invite à comprendre comment le temps, dans le domaine fiscal, devient un facteur fondamental modelant les contours de notre système juridique et fiscal belge.

2.1. Définitions et distinctions

En matière fiscale, un délai d'investigation fait référence à la période pendant laquelle l'administration fiscale a le droit d'examiner et de contester les déclarations fiscales d'un contribuable. C'est également le laps de temps au cours duquel l'administration peut effectuer des vérifications, des contrôles et des investigations afin de s'assurer de l'exactitude des déclarations fiscales déposées par le contribuable³⁴.

Le délai d'imposition quant à lui fait référence à la période pendant laquelle l'administration fiscale a le droit d'émettre un avis d'imposition ou une taxation pour une déclaration fiscale spécifique. C'est le laps de temps pendant lequel l'administration fiscale peut calculer et notifier les montants d'impôts dus par le contribuable en se basant sur les informations fournies dans sa déclaration³⁵.

2.2. Rôle dans le processus fiscal

Le processus fiscal belge est complexe et exige une gestion précise des délais d'imposition et d'investigation. Dans ce contexte, comprendre le rôle de ces délais revêt une importance cruciale

³⁴ T. ZWAENEPOEL, « Une nouvelle loi allonge les délais d'investigation et d'imposition à partir de 2023 », s.d., consulté le 6 avril 2024.

³⁵ *Ibidem*.

pour toutes les parties prenantes, qu'elles soient contribuables, administrations fiscales ou professionnels du droit³⁶.

Les délais d'imposition définissent le laps de temps pendant lequel les autorités fiscales peuvent évaluer et ajuster les obligations fiscales d'un contribuable. Ils fournissent un cadre temporel pour la collecte d'informations, la vérification des déclarations fiscales et l'émission d'éventuelles corrections ou avis de redressement. Ces délais offrent une garantie de sécurité juridique aux contribuables en limitant la période pendant laquelle ils peuvent être soumis à un examen fiscal³⁷.

D'autre part, les délais d'investigation déterminent la durée pendant laquelle les autorités fiscales peuvent mener des enquêtes approfondies sur les comportements fiscaux potentiellement irréguliers. Ils permettent aux administrations fiscales de recueillir des preuves, de mener des audits approfondis et, le cas échéant, de prendre des mesures coercitives telles que des amendes ou des poursuites judiciaires. Ces délais sont essentiels pour assurer l'intégrité du système fiscal en permettant une répression efficace des fraudes et des évasions fiscales.

Le respect et la gestion adéquate de ces délais revêtent une importance cruciale pour garantir l'équité et l'efficacité du système fiscal belge. Une compréhension claire de leur rôle et de leur fonctionnement permet aux contribuables de se conformer aux obligations fiscales de manière opportune et aux administrations fiscales de mener des enquêtes efficaces tout en respectant les droits des contribuables³⁸.

Dans le prochain chapitre, nous explorerons l'évolution historique des réformes fiscales belges et leur impact sur les délais d'imposition et d'investigation, offrant ainsi un aperçu plus approfondi de leur rôle dans le paysage fiscal actuel.

³⁶ O. D'AOUT, D. DARTE, N. HONHON, B. MARISCAL et J. PICAUVET, *L'impôt des personnes physiques*, Limal, Anthemis, 2023, p. 20 à 34.

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ *Ibidem*.

2.3. Historique des réformes fiscales belges

Au XX^e siècle, la Belgique a introduit deux réformes fiscales majeures en matière d'impôts des personnes physiques (IPP). En 1919, le système cédulaire (ou non globalisé) a été instauré, taxant chaque type de revenu de manière distincte : la contribution foncière, la taxe mobilière et la taxe professionnelle. En 1962, la réforme a mis l'accent sur la solidarité et la redistribution, globalisant tous les revenus pour établir une capacité contributive équitable, évitant ainsi l'injustice liée à la progressivité en l'absence de globalisation³⁹. Ces deux principales réformes ont eu lieu chaque fois après un conflit majeur, toutefois cette observation ne doit pas conduire à penser qu'aucune réforme n'est possible en temps de paix.

Le système fiscal belge de 1962, envisagé dans le cadre de la redistribution des ressources et de l'ajustement des contributions fiscales conforme au pacte social d'après-guerre, a progressivement perdu de son impact en raison de divers facteurs. Il s'agit notamment de l'évolution des modèles familiaux rendant ainsi obsolète le cumul des revenus des époux et de la globalisation de l'économie facilitant la mobilité des personnes et des capitaux. La globalisation économique s'est substituée à la globalisation des revenus⁴⁰.

La réforme fiscale du début des années 2000 se distingue nettement des réformes de 1919 et 1962. À la fin des années 1990, la croissance économique soutenue, la baisse marquée des taux d'intérêt et, par conséquent, la réduction du fardeau de la dette publique ainsi que les efforts antérieurs d'assainissement budgétaire, symbolisés par le Plan Global de 1993 et présentés à la population comme une condition d'adhésion à l'Union monétaire européenne, ont considérablement amélioré la situation financière de la Belgique. Plutôt que de tirer parti de cette amélioration structurelle pour accélérer le désendettement de l'État en prévision du choc démographique et de la mondialisation, la majorité politique de l'époque a décidé, avec un large consensus, d'investir des ressources importantes dans ce qui a été qualifié de réforme fiscale pluriannuelle. Il est important de noter que cette réforme n'a pas impliqué une refonte complète de la fiscalité des particuliers, mais plutôt un allègement différencié de certains paramètres pris en compte dans le calcul de l'impôt⁴¹. De plus,

³⁹ B. COLMANT, E. DE CALLATAÿ, *L'impôt en Belgique après la crise*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 19.

⁴⁰ G. DECOSTER, « L'histoire des impôts en Belgique : les premières crises politiques et... l'Occupation à leur origine », RTBF Actus, 10 novembre 2023.

⁴¹ B. COLMANT, E. de CALLATAÿ, *Ibidem*, p. 20.

cette démarche a été effectuée avec la contrainte qu'aucun contribuable ne paierait davantage d'impôts en raison des changements décidés, soulignant ainsi qu'il ne s'agissait pas d'une réforme redistribuant la charge fiscale entre les contribuables.

L'année 2012 représente, à la fois, la première année complète d'activité du nouveau gouvernement belge, instauré après une période prolongée d'instabilité politique et l'introduction dans le paysage fiscal des directives européennes exigeant de tous les États membres d'atteindre un équilibre budgétaire à long terme, tandis que les marchés financiers les poussent à réduire leur dette publique. Il n'est donc pas surprenant que les différentes lois-programmes présentées en décembre 2011 et en 2012 par le gouvernement belge se caractérisent par des augmentations fiscales encore modérées. Cependant, un phénomène particulier à la Belgique survient simultanément : sous l'influence des négociateurs du Nord du pays, une partie de l'impôt sur les personnes physiques est régionalisée, entraînant des implications financières évidentes pour les régions moins prospères de l'État⁴².

Les réformes fiscales post-2012 en Belgique ont été marquées par une conjonction de défis économiques internes et d'obligations externes découlant des directives européennes. En 2012, le nouveau gouvernement belge a fait face à la nécessité de répondre aux injonctions européennes exigeant un équilibre budgétaire à long terme et à la pression des marchés financiers pour réduire la dette publique. Cette période a été caractérisée par des ajustements fiscaux visant à atteindre ces objectifs, avec un accent particulier sur la maîtrise des dépenses publiques. Les lois-programmes présentées en décembre 2011 et en 2012 ont introduit des changements visant à stabiliser les finances publiques, bien que les répercussions aient été ressenties de manière différenciée dans les régions du pays. Ces réformes ont également influencé le paysage fiscal en ajustant les taux d'imposition et en introduisant des mesures pour stimuler la croissance économique⁴³.

En 2015, la Belgique a introduit une réforme fiscale significative, visant à apporter des ajustements importants dans le système fiscal du pays. Elle a été marquée par plusieurs changements, notamment dans le domaine de l'impôt des sociétés et de la taxation des revenus mobiliers.

⁴² T. BLOCKERYE *et al.*, *La réforme fiscale 2012*, Limal, Anthemis, 2012, p. 13.

⁴³ *Ibidem*.

En 2018, la Belgique a entrepris une réforme substantielle de l'impôt des personnes physiques, apportant des ajustements significatifs à la manière dont les particuliers sont taxés. Cette réforme a été marquée par des modifications dans les tranches d'imposition, visant à rendre le système plus progressif. Des ajustements ont également été apportés aux déductions fiscales et aux crédits d'impôts afin de mieux répondre aux besoins des contribuables. L'objectif de cette réforme était souvent d'accroître l'équité fiscale et de stimuler la croissance économique en allégeant la charge fiscale pour certains groupes. Des dispositions spécifiques ont été mises en place pour atténuer l'impact sur les contribuables à revenu plus faible, tout en cherchant à maintenir la viabilité budgétaire. Comme pour toute réforme fiscale, l'efficacité et les implications à long terme peuvent varier, mais la réforme de l'impôt des personnes physiques en 2018 a reflété l'engagement du gouvernement belge à ajuster le système fiscal pour mieux répondre aux besoins changeants de la société⁴⁴.

Après avoir exploré en détail l'histoire des réformes fiscales belges dans cette section, il est maintenant temps de se plonger dans une analyse approfondie de la loi du 20 novembre 2022 dans le chapitre 3. Cette transition marque un pivot crucial dans notre exploration, passant de l'examen du passé à une compréhension contemporaine des changements législatifs les plus récents. Alors que le chapitre précédent nous a fourni un contexte historique et une base de compréhension, le chapitre à venir nous permettra de nous pencher sur les tenants et aboutissants de la loi de 2022, en examinant son contexte, ses modifications spécifiques et ses implications pour le paysage fiscal belge actuel. En analysant de près cette législation récente, nous pourrions mieux appréhender les dynamiques en jeu et formuler des perspectives pour l'avenir du droit fiscal en Belgique.

⁴⁴ M-T., COENEN, « Petite histoire de la fiscalité Analyse critique sous l'angle de l'égalité », 16 avril 2006, consulté le 12 février 2024.

Chapitre 3 : Focus sur la loi du 20 novembre 2022

Le chapitre 3 de ce mémoire se penche sur une étape cruciale de l'évolution de la fiscalité belge, en mettant en lumière la loi du 20 novembre 2022. Cette législation, adoptée dans un contexte socio-économique spécifique, a apporté des modifications substantielles aux délais d'imposition et d'investigation. L'année 2022 s'est avérée être un point tournant, suscitant des débats intensifs et des réflexions approfondies quant à la nécessité de réformer les mécanismes temporels du système fiscal belge.

Le présent chapitre s'engage à dévoiler les tenants et aboutissants de la loi de 2022, en explorant le contexte qui a conduit à ces changements législatifs et en analysant les modifications spécifiques apportées aux délais d'imposition et d'investigation. En outre, nous examinerons de manière critique ces changements en nous appuyant sur les commentaires d'experts et en évaluant leur impact potentiel sur la collecte de l'impôt, les contribuables et l'efficacité globale de l'administration fiscale.

3.1. Contexte et motifs de la modification législative

Dans le cadre de la réforme fiscale proposée, l'exposé des motifs du projet de loi met en avant la nécessité de prolonger les délais d'investigation et d'imposition. Cette prolongation est justifiée par plusieurs impératifs qui reflètent les évolutions complexes du paysage fiscal actuel.

Tout d'abord, les délais d'investigation et d'imposition doivent être ajustés pour correspondre à la nature croissante des missions confiées à l'administration fiscale. Avec des affaires de plus en plus complexes et transfrontalières, il est indispensable d'accorder à l'administration le temps nécessaire pour mener des investigations approfondies⁴⁵.

En outre, le nouveau délai de six ans offre à l'administration la possibilité de procéder à un contrôle approfondi des revenus liés à des dispositifs transfrontières ou à d'autres engagements fiscaux internationaux. Cette mesure vise à assurer une conformité fiscale accrue dans un contexte où les pratiques d'optimisation fiscale sont de plus en plus sophistiquées⁴⁶.

⁴⁵ M. DE MUNTER, « Délais d'investigation, d'imposition, de réclamation et de conservation prolongés à partir de (l'exercice d'imposition) 2023 », Magazine mensuel de l'ITAA, février 2023, consulté le 2 avril 2024.

⁴⁶ *Ibidem*.

La prolongation des délais permet également d'améliorer la procédure d'enquête en permettant l'inclusion d'informations pertinentes, même si leur obtention nécessite un temps considérable. Cela contribue à garantir une évaluation plus complète et juste de l'imposition.

Par ailleurs, le nouvel échéancier de dix ans pour les cas de fraude s'inscrit dans une démarche visant à aligner les pratiques belges sur celles de ses voisins européens. Cette extension vise également à renforcer la coopération internationale en matière d'échange de renseignements fiscaux, en garantissant que la Belgique dispose du temps nécessaire pour mener des enquêtes approfondies et répondre à ses obligations internationales.

Enfin, ces modifications suscitent des questions quant à leur conformité avec les principes fondamentaux de l'égalité et de la sécurité juridique. Il reste à voir si ces extensions résisteront à l'examen de la Cour constitutionnelle et si elles permettront réellement à l'administration fiscale de remplir efficacement ses missions de contrôle et d'enquête tout en respectant les droits des contribuables⁴⁷.

Un autre aspect marquant de cette législation concerne les délais de conservation des livres et documents associés à l'impôt sur les revenus et à la TVA. À partir du 1er janvier 2023, ces délais ont été prolongés, impactant ainsi la gestion documentaire liée à la fiscalité. Cette mesure vise à assurer une documentation adéquate et à faciliter les procédures d'examen ultérieures.

En complément de ces ajustements, la loi a introduit diverses mesures fiscales et financières. Parmi celles-ci, il convient de souligner la faculté accordée à l'administration fiscale de solliciter la condamnation au paiement d'une astreinte de la part d'un contribuable ou d'un tiers. Ces nouvelles dispositions élargissent les leviers à la disposition du fisc pour garantir le respect des obligations fiscales, renforçant ainsi l'efficacité du dispositif de recouvrement.

Voici ce que dit l'exposé des motifs à ce sujet :

⁴⁷ E. TRAVERSA et C. FRANSSEN, « Contrôle et pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus », in *Le contrôle fiscal : aspects pratiques et actualités*, J. BUBLOT, C. FRANSSEN, M. KRINGS, *et al.*, Limal, Anthémis, 2015, p. 39.

« L'administration fiscale est confrontée au refus du contribuable de collaborer à l'enquête. Celui-ci peut, par exemple, malgré l'obligation en vigueur, empêcher le libre accès de ses locaux professionnels aux agents du fisc ou interdire la consultation de certains livres et documents tenus notamment de manière informatique.

Au regard du montant des sanctions administratives ou pénales et de la taxation d'office qui peuvent résulter de ces infractions, par rapport au montant de l'impôt qui pourrait découler de l'obtention par le fisc d'informations essentielles à la taxation, la situation est telle que le contribuable préfère ne pas coopérer à l'enquête. En l'absence de moyens de contrainte directe à l'égard du contribuable qui ne respecte pas son devoir de collaboration, il est dès lors impossible à l'administration d'exercer correctement ses pouvoirs d'investigations. Ce déséquilibre avec le contribuable qui respecte le devoir de collaboration aux fins de l'établissement correct des impôts est corrigé par ces dispositions »⁴⁸.

Finalement, la loi du 20 novembre 2022 marque une évolution significative du cadre fiscal belge. Son objectif global est de moderniser les procédures, de renforcer la conformité fiscale et d'assurer une gestion plus efficace des aspects financiers liés aux impôts. Ces ajustements visent à doter l'administration fiscale des outils nécessaires pour s'adapter aux défis actuels et futurs de la fiscalité, tout en garantissant une juste application des règles fiscales⁴⁹.

3.2. Analyse des délais préexistants à la loi du 20 novembre 2022

• **Délais d'imposition et d'investigation**

Les délais standards pour l'investigation et l'imposition fiscale avant la modification législative étaient les suivants :

Historiquement, lorsque l'administration fiscale envisageait de percevoir un impôt supérieur à celui initialement déclaré en relation avec les revenus, la taxe ou le complément d'impôt devait être établi dans un délai de trois ans à compter du 1er janvier de l'exercice fiscal. Ce même délai s'appliquait

⁴⁸ Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, exposé des motifs , Doc., Ch., 2021-2022, 2899/001.

⁴⁹ T. ZWAENEPOEL, *op. cit.*

également dans les cas où le contribuable n'avait pas soumis de déclaration ou l'avait fait de manière tardive⁵⁰.

« Lorsque, quelle que soit son importance, l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques à ce destinées d'une formule de déclaration régulière quant à la forme et au délai, l'administration est autorisée à imposer, dans le délai extraordinaire d'imposition susvisé, non seulement le supplément d'impôt, c'est-à-dire l'impôt qui est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus et aux autres éléments mentionnés dans la déclaration, mais la totalité de l'impôt dû par le contribuable »⁵¹.

« En ce qui concerne cette dernière condition, il n'est pas requis que l'impôt supérieur résulte d'un acte ou d'une négligence du contribuable lorsqu'il a rempli la formule de déclaration. Il suffit que l'impôt légalement dû soit supérieur à l'impôt qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés dans la déclaration régulière, sans que l'administration fiscale soit tenue de prouver que la déclaration est inexacte »⁵².

Voici un exemple tiré d'un jugement du tribunal civil de Namur :

L'administration a notifié aux contribuables des indices de fraude sur base de l'article 333, al. 3, CIR/92⁵³. L'administration relevait alors que Monsieur P.G. avait été domicilié en France dès le 20 novembre 2006 :

- Monsieur P.G. et Madame L.M. étaient propriétaires en indivision, encore en 2010, de l'immeuble sis à Philippeville dans lequel ils ont vécu maritalement;
- Une rente alimentaire versée en faveur de la fille du couple l'était à partir de leur compte commun en faveur d'un compte ouvert au nom de Madame L.M.;
- La rémunération de Monsieur P.G. était versée sur leur compte commun.

⁵⁰ Cass., 20 mai 2016, R.G. n° F.15.0175.F, disponible sur <https://juportal.be/home/accueil>, consulté le 14 avril 2024.

⁵¹ Cass., 9 septembre 2011, F.J.F. 2012/53.

⁵² Cass., 20 février 2014, R.G. F.12.0181.N, disponible sur <https://juportal.be/home/accueil>, consulté le 14 avril 2024.

⁵³ C.I.R. 92, art. 333, al. 3.

« Le Tribunal estime que semblable notification constitue une notification valable au regard de l'article 333., al. 3, CIR/92. Les indices qui proviennent d'enquêtes menées par l'administration sont en rapport avec la question soulevée, à savoir celle de la domiciliation fictive de Monsieur P.G. en France, ils nécessitent d'être corroborés par d'autres éléments que l'administration mettrait éventuellement en évidence au moyen d'investigations complémentaires qu'elle pourrait alors réaliser dans le délai prolongé de quatre ans prévu à l'art. 354, al. 2, CIR/92, pour ce qui concerne l'exercice d'imposition 2007 »⁵⁴.

Sept ans à partir du début de l'exercice fiscal pour lequel l'impôt est dû en cas d'infraction au Code des Impôts sur les Revenus de 1992 ou à l'Arrêté Royal/CIR de 1992, commise de manière frauduleuse ou dans l'intention de nuire (c'est-à-dire en cas de fraude fiscale). Dans le cas où les investigations envisagées dans ce délai supplémentaire portaient sur la situation d'un contribuable, l'administration devait lui notifier au préalable les indices de fraude fiscale qui le concernent, quelle que soit la personne chez qui ces investigations doivent avoir lieu.

Dix ans à partir du début de l'exercice fiscal pour lequel l'impôt est dû lorsqu'il y a utilisation de constructions juridiques dans un État listé comme ayant une fiscalité inexistante ou peu élevée, tel que défini à l'article 307, §1/2, troisième alinéa du CIR/92⁵⁵ et que ces constructions juridiques sont utilisées pour dissimuler l'origine ou l'existence du patrimoine. Ce délai ne s'applique pas lorsque la construction juridique est établie dans un État avec lequel la Belgique a signé une convention préventive de double imposition, à condition que ladite convention ou un traité assure l'échange d'informations nécessaires à l'application des dispositions fiscales des deux États concernés.

En outre, plusieurs délais d'imposition spécifiques, énoncés à l'article 358 du CIR/92⁵⁶, sont applicables. Par exemple, lorsque, lors d'une enquête ou d'un contrôle, des infractions relatives au précompte mobilier ou au précompte professionnel sont constatées dans les cinq années précédant celle de la découverte de l'infraction, le délai d'imposition est de douze mois à partir de la date de constatation.

⁵⁴ Civ. Namur, 29 juin 2016, R.G. 1574/12 disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com/fr/home>, consulté le 14 avril 2024.

⁵⁵ C.I.R. 92, art. 307, §1/2, al. 3.

⁵⁶ C.I.R. 92, art. 358.

De même, lorsqu'il est établi à partir d'informations obtenues à l'étranger que des revenus imposables en Belgique n'ont pas été déclarés au cours des cinq années précédant celle pendant laquelle ces informations sont portées à la connaissance de l'administration belge, le délai d'imposition est de vingt-quatre mois à partir de la date à laquelle l'administration belge prend connaissance des informations étrangères.

- **Délais de conservation des documents**

D'après l'article 315 du CIR/92⁵⁷, les livres et documents nécessaires pour déterminer les revenus imposables devaient être conservés jusqu'à la fin de la septième année ou du septième exercice comptable suivant la période imposable. Cette règle s'appliquait également aux documents conservés sous forme électronique ou numérique ainsi qu'aux dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation des systèmes utilisés et aux données qu'ils renferment, conformément à l'article 315*bis* du CIR/92⁵⁸.

- **Délai de réclamation**

Conformément à l'article 371 CIR/92⁵⁹, les réclamations devaient être déposées dans un délai de six mois à partir du troisième jour ouvrable suivant l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, sous peine de déchéance.

3.3. Principales modifications apportées aux délais

- **Délais d'imposition et d'investigation standard**

À partir de l'exercice fiscal 2023, une réforme majeure modifie le paysage des délais d'investigation et d'imposition standard en Belgique, passant ainsi de trois à quatre délais distincts, chacun étant soigneusement défini pour répondre à des situations spécifiques et complexes.

Tout d'abord, le délai standard de trois ans demeure, continuant à s'appliquer lorsque l'impôt réellement dû excède celui résultant d'une déclaration qui répond à toutes les exigences formelles et

⁵⁷ C.I.R.92, art. 315.

⁵⁸ C.I.R.92, art. 315*bis*.

⁵⁹ C.I.R.92, art. 371.

temporelles (nouvel article 354, §1er, alinéa 1er, CIR/92⁶⁰), y compris les revenus imposables mentionnés dans une déclaration valablement souscrite (Com. IR 354/11).

Ensuite, un nouveau délai de quatre ans entre en vigueur, s'activant en cas d'absence totale de déclaration ou de remise tardive de celle-ci (nouvel article 354, §1er, alinéa 2). Cette extension de délai vise à permettre une période raisonnable pour traiter les situations où les obligations déclaratives ne sont pas remplies dans les délais prévus.

Le délai de trois ou quatre ans, évoqué précédemment, connaît une extension à six ans pour certains contribuables, conformément au nouvel article 354, §1er, alinéa 3. Cette prolongation concerne malheureusement des individus soumis à des obligations déclaratives particulières, qu'ils ont peut-être scrupuleusement respectées.

Par exemple, il s'applique lorsque des entreprises sont soumises à des obligations particulières telles que la déclaration pays par pays en matière de prix de transfert. De même, il intervient lorsque des informations provenant de l'étranger sont obtenues concernant des dispositifs transfrontières ou des opérateurs de plateformes. Ce délai étendu de six ans est justifié par la complexité accrue des investigations nécessaires dans ces cas particuliers ainsi que par les défis liés à la collecte d'informations à l'échelle internationale.

Les circonstances justifiant une extension de ce délai à six ans pour l'administration fiscale sont les suivantes :

- Lorsque la déclaration concerne une entreprise soumise à des obligations spécifiques en matière de prix de transfert, exigeant le dépôt d'un fichier local conformément à l'article 321/5⁶¹, ou lorsqu'elle est tenue de soumettre une déclaration pays par pays conformément à l'article 321/2.⁶²
- Lorsque la déclaration doit être accompagnée, selon l'article 307, §1 et 2⁶³, d'un formulaire répertoriant les paiements effectués pendant la période imposable, directement ou indirectement à des entités situées dans des paradis fiscaux.

⁶⁰ C.I.R.92, 354, §1, al. 1.

⁶¹ C.I.R.92, 321/5.

⁶² C.I.R.92, 321/2.

⁶³ C.I.R.92, art. 307, §1-2.

- Lorsque la déclaration de précompte mobilier inclut des exonérations, renonciations ou réductions accordées en vertu d'une convention préventive de la double imposition, ou bénéficie de l'un des avantages prévus par la directive 2011/96/UE⁶⁴ ou la directive 2003/49/CE⁶⁵ en matière de précompte mobilier en faveur d'un résident d'un autre État membre de l'Union européenne.
- Lorsque la déclaration comporte une imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger, conformément à l'article 285.
- Lorsque des informations provenant de l'étranger ont été obtenues relativement à la déclaration et qu'un fondement juridique régit les échanges d'informations en lien avec un impôt pour lequel ce fondement est applicable. Ces informations peuvent concerner les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration, conformément à l'article 326/1 ainsi que les données des opérateurs de plateformes, sous réserve que le montant en question atteigne au moins 25 000 euros pour un contribuable spécifié.

Dans tous ces scénarios, lorsque l'administration fiscale a l'intention d'établir un impôt supérieur à celui déclaré en relation avec les revenus imposables et d'autres éléments mentionnés dans la déclaration du contribuable, elle peut désormais le faire dans un délai étendu à six ans. Cette extension s'applique même si l'impôt supérieur n'est pas directement lié aux situations justifiant cette prolongation de délai. Tel est le principe énoncé.

Cependant, le nouvel article 354/1 introduit des exceptions à ce délai de six ans (tout comme celui de dix ans qui sera abordé ultérieurement). Ces exceptions excluent l'application du délai de six ans à l'établissement d'un impôt lié à une déclaration erronée ou incomplète, notamment pour :

- a) Les impôts, taxes et rétributions régionaux visés à l'article 198, § 1er, 5° ;
- b) Les amendes, pénalités et confiscations de toute nature visées à l'article 53, 6° ;

⁶⁴ Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, *J.O.C.E.*, L. 345/8, 29 décembre 2011.

⁶⁵ Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, *J.O.C.E.*, 3 juin 2003, L.157/43, 26 juin 2003.

- c) Les frais de voiture non déductibles selon les articles 66, § 1er ou 198bis ;
- d) Les frais de réception et de cadeaux d'affaires visés à l'article 53, 8° ou 11° ;
- e) Les frais de restaurant non déductibles selon l'article 53, 8° bis ou 11° ;
- f) Les frais de vêtements professionnels non spécifiques visés à l'article 53, 7° ou 11° ;
- g) Les avantages sociaux, y compris les avantages de titres-repas, de chèques de sport ou de culture, ou éco-chèques, visés à l'article 38, § 1er.

Cela signifie que l'impôt relatif à d'autres déclarations erronées ou incomplètes peut être établi dans le délai de six ans, à condition que le contribuable se trouve dans l'une des situations énumérées par l'article 354, §1er, alinéa 3, même si l'impôt supérieur ne concerne pas directement les situations justifiant cette extension de délai.

Par exemple, l'impôt sur le rejet d'une réduction de valeur sur créance en raison d'une absence de précision quant à la perte à laquelle cette réduction de valeur est destinée, pourrait être établi chez un contribuable dans un délai de trois ans ; tandis que chez un autre, il pourrait l'être dans un délai de six ans simplement parce que ce dernier a effectué un paiement justifié à une personne établie dans un paradis fiscal et celui-ci a été rigoureusement déclaré.

La loi impose le même délai de six ans aux situations qu'elle vise, que le contribuable ait respecté ses obligations déclaratives particulières ou les ait ignorées. Cependant, il est probable que ce traitement distinct de situations comparables et identique de situations non comparables, sans justification apparente dans les travaux préparatoires de la loi, puisse faire l'objet d'un examen attentif de la part de la Cour constitutionnelle.

Enfin, le délai d'imposition est étendu à dix ans dans le cas où la déclaration est considérée comme "complexe" selon le nouvel article 354, §1er, alinéas 4 et 5, CIR/92. Une déclaration est qualifiée de complexe dans les situations suivantes :

- Elle concerne un dispositif hybride tel que défini à l'article 2, § 1er, 16° ;
- Elle concerne un bénéfice non distribué provenant d'un montage ou d'une série de montages non authentiques mis en place principalement dans le but d'obtenir un avantage fiscal, comme spécifié à l'article 185/2 ;

- Lorsque, conformément à l'article 307, § 1er/1, la déclaration doit faire mention de l'existence de constructions juridiques dans un autre État.

Il est important de noter que cette liste est limitative et il n'est pas prévu de considérer d'autres déclarations comme complexes. La critique précédemment soulevée, concernant l'absence de lien entre les situations justifiant l'application du délai de dix ans et les impôts établis, peut également être formulée dans ce contexte.

Le délai d'imposition en cas de fraude, initialement porté de cinq à sept ans par la loi-programme du 22 décembre 2008, est désormais prolongé à dix ans selon le nouvel article 354, §2. Avant la réforme, l'administration devait notifier « les indices de fraude fiscale ». Désormais, elle doit notifier « la présomption de fraude ». Les indices ne doivent plus être notifiés « par écrit et de manière précise ». Ainsi, la « présomption de fraude » doit être basée sur des « indices de fraude » qui doivent encore être notifiés aux contribuables.

Voici l'explication du législateur : *« la complexité du système actuel réside dans le fait qu'en pratique, l'administration se trouve dans une situation où elle doit déjà être en mesure de démontrer des indices de fraude de manière très précise afin de bénéficier d'un délai prolongé pour mener des investigations en bonne et due forme quant à l'origine de cette fraude (...) [Le texte supprime] l'obligation de motivation préalable susmentionnée et [le remplace] par une notification par l'administration fiscale d'une présomption de fraude et de son intention d'appliquer le délai étendu pour les années d'imposition devant faire l'objet d'une enquête, sans avoir à indiquer à ce stade les indices précis de la fraude »* ⁶⁶.

Il est à noter que ces délais étendus sont également applicables en matière de précompte immobilier (pour la Région de Bruxelles-Capitale), d'amende administrative et, si non payés à temps, en matière de précompte mobilier et de précompte professionnel.

En outre, l'intention frauduleuse ou le dessein de nuire ne doit pas nécessairement être de nature fiscale et ne se limite donc pas au fait d'agir dans le but d'éluder l'impôt⁶⁷.

⁶⁶ Doc. Parl., sess. 2021-2022, n° 2899/001, p. 72

⁶⁷ Cass., 7 décembre 2023, cité par E. CECI « Le point sur la procédure fiscale : ce que l'Administration peut ou ne peut PAS faire ! », UPF, 23 avril 2024.

- **Délais d'imposition spéciaux**

En plus des délais standard, des ajustements sont également effectués concernant les délais d'imposition spécifiques énoncés à l'article 358 CIR/92⁶⁸ :

Le délai de douze mois, à compter de la constatation d'infractions au précompte mobilier et au précompte professionnel survenues au cours des cinq années précédentes, est adapté pour inclure les cas où ces impôts n'ont pas été déclarés, ont été déclarés tardivement, de manière incomplète ou incorrecte, durant la période visée.

Le délai de vingt quatre mois, à partir de la date où l'administration belge prend connaissance d'informations étrangères révélant des revenus imposables non déclarés en Belgique au cours des cinq ou sept dernières années, est modifié pour y inclure le précompte mobilier ou professionnel dû, en plus des revenus imposables non déclarés⁶⁹.

Le délai de douze mois, à partir de la date où une décision judiciaire rendue sans possibilité d'opposition ou de recours fait apparaître des revenus imposables non déclarés au cours des cinq années précédentes, est également adapté pour inclure le précompte mobilier ou professionnel dû, en plus des revenus imposables non déclarés⁷⁰.

Enfin, le délai de douze mois, à partir de la date où l'administration découvre des éléments probants révélant des revenus imposables non déclarés au cours des cinq dernières années, est ajusté pour incorporer le précompte mobilier ou professionnel dû, en plus des revenus imposables non déclarés.

L'exposé des motifs indique que ces modifications visent à préciser que ce délai spécial s'applique également au précompte mobilier et au précompte professionnel. Bien que cela ait toujours été l'intention du législateur par le passé, cette clarification devient nécessaire en raison de plusieurs

⁶⁸ Art. 358, CIR/92.

⁶⁹ M. De Munter, *op. cit.*

⁷⁰ E. CECI, *op. cit.*

enquêtes de fraudes importantes⁷¹. Ces modifications justifient les ajustements apportés aux 2° à 4° (obtention d'informations de l'étranger, actions judiciaires, éléments probants) qui, désormais, englobent, aux côtés des revenus imposables révélés dans ces situations, le précompte mobilier ou professionnel. Cependant, la modification apportée à l'article 358, §1°, 1° du C.I.R. 1992 semble moins évidente.

Cette disposition visait déjà par le passé les cas où le contribuable contrevenait aux dispositions en matière de précomptes mobilier ou professionnel, ouvrant ainsi un délai spécial d'enrôlement pour ces précomptes.

Désormais, le délai spécial d'imposition s'applique lorsque *"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 suivant 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"*⁷². Contrairement au texte ancien, le nouvel article 358, §1er, 1°, ne stipule plus que la contravention en matière de précompte mobilier ou professionnel doit être imputée au contribuable contrôlé⁷³.

À titre d'exemple, imaginons un salarié recevant un avantage de toute nature de son employeur en 2022. Si l'employeur néglige son obligation de retenir le précompte professionnel et que le contribuable, se fiant à la fiche individuelle fournie par son employeur, ne déclare pas cet avantage, le fisc contrôle ce contribuable en décembre 2025 et constate le problème. En respectant la procédure de rectification et le délai de réponse d'un mois accordé au contribuable, le fisc ne pourra enrôler l'impôt qu'en 2026. À ce moment, le délai de trois ans à compter du 1er janvier de l'exercice

⁷¹ Doc. parl. Ch. repr, 2021-2022, 2899/001, p.80

⁷² *Ibidem*.

⁷³ E. CECI, *op. cit*.

d'imposition 2023 sera expiré. Le fisc pourrait alors être tenté de se baser sur le nouvel article 358, §1^{er}, 1^o. La constatation a eu lieu en décembre 2025. L'infraction au précompte – une 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 la constatation. L'impôt pourrait alors être enrôlé dans les douze mois suivant la constatation. Cependant, cette extension de la portée de l'article 358, §1^{er}, 1^o, suscite des interrogations à la lumière des motifs énoncés précédemment. Le texte ancien était déjà très clair et ne semblait pas nécessiter de reformulation.

Ces ajustements visent à renforcer les mécanismes de contrôle fiscal et à garantir une application plus efficace des réglementations fiscales, notamment en matière de précompte mobilier et professionnel.

- **Pour les enquêtes à longue durée et autres découvertes significatives potentielles**

D'après le préambule du projet de loi, l'intention est que les nouveaux délais de six et dix ans soient réservés à des domaines spécifiques énumérés à l'article 354 CIR/92, notamment les enquêtes internationales qui nécessitent souvent un temps considérable. En cas de découvertes importantes suite à de telles enquêtes, ces délais prolongés pourraient également être utilisés pour enquêter et procéder à la taxation.

Les découvertes considérées comme importantes incluent les cas d'abus fiscal ou d'abus de traités fiscaux, les revenus imposables en Belgique mais imposés dans un autre État, les questions relatives aux prix de transfert et les déductions des revenus définitivement taxés (RDT) illégales. Cependant, les aspects plus simples de la déclaration, tels que les dépenses non admises, doivent être examinés dans le délai normal de trois ou quatre ans.

La loi prévoit également certaines matières pour lesquelles le délai de six ou dix ans ("déclaration complexe") ne peut pas s'appliquer à l'établissement de l'impôt relatif à une déclaration erronée ou incomplète. Cela inclut les impôts, taxes et rétributions régionales, les amendes, pénalités et confiscations de toute nature et divers frais non déductibles tels que les frais de voiture, de réceptions, de cadeaux d'affaires, de restaurants et de vêtements professionnels non spécifiques ainsi que des avantages sociaux.

La détermination de savoir si une déclaration est soumise au délai de six ou dix ans est évaluée séparément pour chaque année d'imposition. Si aucun critère n'est applicable pour une année

d'imposition donnée, le délai standard d'investigation et d'imposition de trois ou quatre ans reste en vigueur.

- **Quid de la notification ?**

Selon le nouvel alinéa deux de l'article 333 CIR/92⁷⁴, les investigations sur les contribuables peuvent être menées sans préavis pendant la période imposable ainsi que dans les délais prévus à l'article 354 du CIR/92⁷⁵, à savoir les délais de trois, quatre, six et dix ans (ce dernier s'appliquant aux déclarations complexes).

Contrairement à la pratique antérieure, le délai de dix ans en cas de fraude ne peut être utilisé pour les investigations que si l'administration notifie préalablement, dans ce délai, son intention d'appliquer cette période prolongée pour un ou plusieurs exercices d'imposition. Cette notification est obligatoire sous peine de nullité de l'imposition.

La nouveauté réside dans le fait que cette notification ne doit plus inclure de manière détaillée les indices de fraude fiscale existants concernant le contribuable. Désormais, l'administration n'a besoin que de notifier la "présomption de fraude" avant le premier acte d'enquête.

Cette modification est justifiée par le fait que, dans l'ancien système, l'administration était confrontée à la difficulté de devoir démontrer précisément les indices de fraude avant de pouvoir recourir au délai d'investigation prolongé. Cette obligation de justification entraînait souvent des contestations judiciaires, où de simples erreurs de procédure étaient invoquées pour annuler l'imposition basée sur la fraude.

Afin de mettre fin à ces litiges et d'harmoniser la procédure en matière d'impôts directs et de TVA, il a été décidé de limiter la notification à la simple présomption de fraude. Cependant, lors de l'imposition finale, l'administration doit toujours prouver la fraude (c'est-à-dire une intention frauduleuse ou un dessein de nuire).

- **Délais de conservation**

⁷⁴ Art. 333, CIR/92.

⁷⁵ Art. 354, CIR/92.

Suite à l'extension des délais d'investigation et d'imposition maximum, une modification a été apportée concernant la durée de conservation des livres et documents. Désormais, par défaut, ceux-ci doivent être conservés jusqu'à la fin de la dixième année ou du dixième exercice comptable suivant la période imposable⁷⁶.

Cette exigence s'applique également aux livres et documents conservés de manière électronique ou numérique ainsi qu'aux dossiers d'analyse, de programmation et d'exploitation des systèmes utilisés et aux données contenues⁷⁷.

- **Délais de réclamation**

Désormais, le délai pour contester les impôts directs sera prolongé à douze mois, débutant au troisième jour ouvrable suivant l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, au lieu des six mois précédents.

Selon les explications fournies, cette adaptation des délais, motivée par la complexité croissante et l'internationalisation des affaires fiscales, vise à offrir aux contribuables un espace de temps adéquat pour contester une imposition, tout en maintenant un équilibre avec les besoins opérationnels de l'administration.

- **Quid en matière de T.V.A. ?**

Dans le domaine de la TVA, la législation prévoit des délais de prescription spécifiques en cas de non-dépôt ou de dépôt tardif de la déclaration ainsi qu'en cas de fraude. En effet, si la déclaration n'est pas déposée à temps ou est soumise en retard, le délai ordinaire de prescription de trois ans est prolongé à quatre ans. De même, en cas de fraude, ce délai est étendu à dix ans. Il est important de noter que le point de départ de ces délais est fixé au 1er janvier de l'année suivant celle où la TVA aurait dû être acquittée, tout en prenant en compte d'éventuels délais de prescription spéciaux. Cette réglementation vise à assurer le respect des obligations fiscales et à garantir l'intégrité du système fiscal.

⁷⁶ A. MORTIER, « L'accès des inspecteurs sociaux aux lieux de travail et aux espaces habités », *Rev. dr. pén.*, 2011/2, p. 119.

⁷⁷ Cour eur. D.H., arrêt société Colas Est et autres c. France, 16 avril 2002, req. n° 37971/97, § 42, *R.D.S.*, 2003, p. 433, notes D. TORFS.

Voici un aperçu de l’allongement des délais en matière d’impôts sur les revenus et en matière de

	Impôts sur les revenus (délais d'investigation et d'imposition)	TVA (prescription)
En cas de déclaration correcte introduite dans les temps	Période d'imposition jusqu'au 30 juin de l'année suivant l'année d'imposition.	3 ans
En cas de déclaration incorrecte (remarque : déclaration introduite dans les délais)	3 ans	3 ans
En cas de déclaration tardive ou non déposée	4 ans	4 ans
Déclaration semi-complexe (sauf exceptions)	6 ans	/
Déclarations complexes (sauf exceptions)	10 ans	/
Fraude fiscale	10 ans	10 ans

T.V.A. :

3.4. Analyse critique des changements et commentaires d’experts

En pratique, l'extension des délais d'investigation et d'imposition ajoute une couche supplémentaire de complexité administrative. Dans ces situations, cela signifie que même les contribuables de bonne foi peuvent se retrouver pendant plusieurs années, parfois jusqu'à six ou dix ans, dans l'incertitude concernant leur situation fiscale. De plus, pour les entreprises avec une dimension internationale, même mineure, un délai d'investigation fiscale de six ans deviendra souvent la norme, même si le contribuable a été totalement transparent dans sa déclaration fiscale⁷⁸.

Pour les déclarations fiscales tardives, que ce soit pour les impôts sur le revenu ou la TVA, les autorités fiscales disposent désormais automatiquement d'un délai de quatre ans, même si la

⁷⁸ W. CLAES, S. GNEDASJ, E. REYNDERS, « Sérieuse extension des délais d’investigation et d’imposition en matière d’impôts sur les revenus et de TVA », 3 mars 2023, disponible sur <https://www.eubelius.com/fr>, consulté le 04 avril 2024.

déclaration est soumise avec un jour de retard. Dans le cas de la TVA, cette incertitude juridique est exacerbée par l'absence de dispositions spécifiques régissant et limitant les délais d'investigation⁷⁹.

Cela soulève sérieusement la question de savoir si ces extensions ne contreviennent pas au principe d'égalité et/ou de sécurité juridique et si elles résisteront à l'examen de la Cour constitutionnelle. Il convient de noter que le délai pour contester la loi devant la Cour constitutionnelle expirait le 31 mai 2023⁸⁰.

3.5. Un petit mot concernant l'entrée en vigueur

Les nouvelles règles concernant la conservation, l'investigation et l'imposition des impôts ont pris effet à partir de l'exercice d'imposition 2023, couvrant les périodes comptables se terminant entre le 31 décembre 2022 et le 30 décembre 2023. Il est important de noter que ces changements s'appliquaient uniquement à l'avenir. Ainsi, pour les exercices d'imposition jusqu'en 2022 inclus, les anciennes règles restaient en vigueur. Les délais établis pour ces périodes n'ont pas été prolongés en raison de l'entrée en vigueur de la loi du 20 novembre 2022⁸¹.

Par ailleurs, le délai de réclamation prolongé est en vigueur depuis le 1er janvier 2023, quel que soit l'exercice d'imposition concerné. En pratique, cela se traduit probablement par une extension du délai de réclamation pour les impositions dont le délai initial de six mois n'était pas encore expiré au 31 décembre 2022⁸².

⁷⁹ H. Kluppels, Réforme en profondeur du délai d'investigation et d'imposition à l'impôt sur les revenus, 3 janvier 2023, disponible sur <https://www.grantthornton.be/fr/>, consulté le 17 mars 2024.

⁸⁰ W. CLAES, S. GNEDASJ, E. REYNDERS, *op. cit.*

⁸¹ M. DE MUNTER, *op. cit.*

⁸² M. DE MUNTER, *op. cit.*

Chapitre 4 : Les raisons derrière les modifications législatives

Les modifications législatives en matière fiscale sont souvent le résultat de diverses pressions et influences, qu'elles soient économiques, sociales ou politiques. Dans ce chapitre, nous examinerons de près les raisons qui ont motivé les récentes modifications législatives dans le domaine du droit fiscal belge.

Nous débuterons par une analyse approfondie des facteurs économiques qui ont contribué à façonner le paysage fiscal belge, en mettant en lumière les tendances économiques et les impératifs financiers qui ont influencé les décisions politiques en matière fiscale. Nous étudierons également les facteurs sociaux, tels que les changements démographiques et les évolutions des modes de vie, qui ont pu avoir un impact sur les attentes et les demandes en matière de politique fiscale.

Ensuite, nous nous pencherons sur les pressions politiques et publiques en faveur de réformes fiscales, en analysant les débats et les controverses qui ont entouré les modifications législatives récentes. Nous examinerons les positions des différents acteurs politiques ainsi que les arguments avancés par la société civile, les groupes de pression et les experts en droit fiscal.

Enfin, nous évaluerons les répercussions de ces modifications législatives sur le système fiscal belge dans son ensemble, en mettant en évidence les changements observés dans la collecte de l'impôt, les comportements des contribuables et l'efficacité de l'administration fiscale. Nous chercherons à comprendre dans quelle mesure ces réformes ont permis d'atteindre les objectifs fixés et quels ajustements pourraient être nécessaires à l'avenir pour renforcer davantage le système fiscal belge.

Ce chapitre offre ainsi une analyse approfondie des dynamiques qui sous-tendent les modifications législatives en matière fiscale en Belgique, en mettant en lumière les multiples influences qui façonnent le paysage fiscal du pays.

4.1. Facteurs économiques et sociaux

Les discussions concernant la politique fiscale se concentrent souvent sur le niveau des impôts. Dans cette analyse, nous mettons de côté le débat sur le taux global d'imposition, étant donné qu'il est intrinsèquement lié aux dépenses publiques à financer. Ainsi, ce débat ne relève pas de la politique fiscale mais plutôt de la taille du secteur public. Notre contribution s'inscrit dans la lignée des recherches sur la "qualité des recettes publiques". Nous nous intéressons à la manière dont les réformes du système fiscal pourraient améliorer l'allocation des ressources sur les marchés. Cependant, cet exercice nécessite de prendre en compte les compromis et les contraintes, notamment les objectifs concurrents, en particulier celui de l'équité⁸³.

Deux contraintes majeures doivent être prises en considération : la nécessité de réduire le déficit budgétaire et l'ouverture de l'économie. La première contrainte rend toute réduction globale des prélèvements fiscaux inappropriée et même, exige de rechercher comment la politique fiscale peut contribuer à la fois à la réduction du déficit et aux réformes structurelles. Comme nous le développerons par la suite, il n'est pas justifié, ni théoriquement ni pratiquement, de fonder entièrement la réduction du déficit sur des coupes dans les dépenses publiques. Dans une petite économie ouverte, comme celle de la Belgique, la contrainte supplémentaire internationale provoque une compétition fiscale en Europe limitant ainsi les options disponibles. Bien sûr, cette dynamique pourrait être modifiée par une harmonisation fiscale en Europe, mais cela dépasse le cadre de notre discussion actuelle où nous considérons la situation actuelle comme une donnée⁸⁴.

Notre analyse part du constat de la coexistence d'une taxation élevée du travail et d'un taux d'emploi insuffisant. Ce constat mène à deux conclusions qui guident notre propos. Premièrement, il est impératif de ne pas accroître la pression fiscale sur les revenus du travail. Deuxièmement, la politique fiscale peut favoriser une croissance économique et un emploi plus élevés en déplaçant la charge fiscale du travail vers d'autres sources de revenus. Nous examinons deux approches à cet égard. La première est de nature macroéconomique, s'inspirant des récents travaux de l'OCDE sur la

⁸³ A. Hardewyn, « De invoering en de evolutie van de progressieve inkomstenbelasting in België (1919-1930) », *Revue Belge de Philologie et d'Histoire*, 75, 1997, n° 4, p. 1085-1122. Pour une analyse approfondie de l'histoire du développement du système fiscal belge actuel, voir A. Hardewyn, *Tussen sociale rechtvaardigheid en economische efficiëntie, een halve eeuw Belgische belastinggeschiedenis (1914-1962)*, Bruxelles, VUB-Press, 2003.

⁸⁴ G. Vanthemsche, *Les paradoxes de l'État. L'État face à l'économie de marché, xix-xxe siècles*, Bruxelles, Labor, 1997.

"fiscalité et la croissance", où nous explorons les possibilités de transférer la charge fiscale des revenus du travail vers d'autres sources. La seconde approche est plus microéconomique, cherchant à savoir dans quelle mesure l'élargissement des assiettes fiscales peut financer une réduction du coût du travail et contribuer aux objectifs des réformes structurelles⁸⁵.

4.2. Pressions politiques et publiques en faveur des réformes fiscales

En conclusion de ce chapitre, la fiscalité belge au cours du XXe siècle a été principalement caractérisée par une augmentation constante de la pression fiscale. Ce phénomène découle de plusieurs facteurs, notamment l'intervention croissante de l'État dans l'économie et le social, les alliances économiques et internationales ainsi que les mécanismes de résolution des conflits philosophiques, linguistiques et socio-économiques. La technique fiscale a évolué d'un modèle analytique vers un modèle synthétique, influencé par des pressions externes. Le pragmatisme fiscal belge a laissé sa marque sur ces évolutions, réduisant considérablement la distance entre les deux approches en théorie. Cette évolution a également été marquée par une augmentation de la taxation directe, principalement de l'impôt professionnel, accompagnée d'une diminution de la part de l'impôt indirect, contribuant ainsi à l'accumulation d'une dette publique excessive.

L'opacité est une autre caractéristique notable de la fiscalité belge. Le refus d'utiliser toutes les sources d'impôts potentielles a conduit à un système déséquilibré privilégiant la voie de moindre résistance. La fonction redistributive de la fiscalité a été largement abandonnée après la Seconde Guerre mondiale, notamment avec la création de la sécurité sociale. Les politiques fiscales, telles que la fixation de minima relativement bas, l'indexation sporadique des barèmes fiscaux et la discrimination positive en faveur de la fortune, ont accentué le poids de la fiscalité sur les revenus du travail.

Malgré son inertie, la fiscalité belge a subi quelques changements significatifs. Par exemple, le principe de la taxation séparée des époux a été définitivement admis, marquant un progrès vers l'émancipation féminine. Cependant, la fiscalité reste confrontée à d'importants défis, notamment la nécessité urgente de réduire la fiscalité sur les revenus du travail. La question de compenser ces

⁸⁵ J. Schoysman, « L'évolution de l'idée de la progressivité dans l'impôt en Belgique et son reflet dans la politique belge », *Acta Historica Bruxellensia*, t. II, Bruxelles, Institut d'histoire de l'ULB, 1970, p. 329-398.

réductions par une diminution des dépenses publiques est débattue, mais compte tenu des défis actuels tels que le vieillissement de la population, les changements géopolitiques et les préoccupations environnementales, cette option semble peu probable. Dès lors, l'idée de déplacer les charges fiscales se présente, avec deux options principales : augmenter la taxation indirecte ou élargir la base imposable en supprimant les régimes préférentiels existants. Si cette dernière option n'est pas adoptée, la délocalisation fiscale du travail semble inévitable, aggravant encore davantage le déséquilibre du système fiscal⁸⁶.

⁸⁶ C. VALENDUC, « Politique fiscale et réformes structurelles », *Reflets et perspectives de la vie économique*, vol. 1, no. 3, 2011, pp. 149-163 disponible sur <https://www.cairn.info/>, consulté le 14 mars 2024.

Chapitre 5 : Conséquences des modifications législatives

Les modifications législatives en matière fiscale ne se limitent pas à des changements dans le texte de la loi ; elles ont également des répercussions significatives sur l'économie, la société et l'administration publique. Dans ce chapitre, nous explorerons les conséquences des récentes modifications législatives dans le domaine du droit fiscal belge.

Nous débuterons par une analyse des impacts sur la collecte de l'impôt, en examinant dans quelle mesure les réformes ont affecté les revenus fiscaux du gouvernement belge. Nous évaluerons également les changements dans la structure de la collecte de l'impôt, en mettant en lumière les secteurs qui ont été les plus touchés par les nouvelles mesures fiscales.

Ensuite, nous aborderons les conséquences sur les contribuables, en analysant les réactions et les comportements des différents groupes de contribuables face aux changements législatifs. Nous nous pencherons sur les implications pour les entreprises, les particuliers et les autres entités assujetties à l'impôt, en examinant les ajustements qu'ils ont dû opérer pour se conformer aux nouvelles règles fiscales.

Enfin, nous étudierons les répercussions sur l'efficacité de l'administration fiscale, en évaluant dans quelle mesure les modifications législatives ont affecté la capacité de l'administration fiscale belge à appliquer la loi de manière efficace et équitable. Nous analyserons les défis rencontrés par les autorités fiscales dans la mise en œuvre des nouvelles règles et les mesures prises pour surmonter ces défis.

Ce chapitre offre ainsi une perspective globale sur les conséquences des modifications législatives en matière fiscale en Belgique, en mettant en lumière les implications pour les finances publiques, les contribuables et l'administration fiscale.

5.1. Impacts sur la collecte de l'impôt

Les modifications législatives introduites par la loi du 20 novembre 2022⁸⁷ ont eu un impact significatif sur la collecte de l'impôt en Belgique. En analysant les données fiscales postérieures à l'entrée en vigueur de ces changements, plusieurs observations peuvent être faites.

Tout d'abord, il est observé une augmentation notable des recettes fiscales dans les trimestres suivant l'application de la loi. Cette augmentation peut être attribuée en partie à une meilleure efficacité dans la détection et la récupération des impôts impayés, grâce à des délais d'investigation plus longs et à des procédures améliorées d'évaluation des contributions⁸⁸.

En outre, les délais prolongés ont permis à l'administration fiscale de mener des enquêtes plus approfondies et exhaustives, notamment en matière de fraude et d'évasion fiscales. Cela a conduit à une réduction des cas de non-conformité fiscale et à une augmentation du respect des obligations fiscales par les contribuables.

Cependant, il convient également de noter que l'augmentation des délais peut avoir entraîné des retards dans le traitement des dossiers fiscaux, ce qui a pu affecter la fluidité et l'efficacité globale du système fiscal. Certains contribuables ont exprimé des préoccupations concernant la prolongation des périodes d'incertitude fiscale et ses conséquences sur leur planification financière et leurs activités commerciales.

En conclusion, bien que les modifications législatives aient eu un impact positif sur la collecte de l'impôt en renforçant les capacités de l'administration fiscale et en améliorant la conformité fiscale, il est important de surveiller de près les effets à long terme de ces changements et d'apporter les ajustements nécessaires pour maintenir un équilibre entre l'efficacité et la protection des droits des contribuables.

⁸⁷ Loi du 22 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022.

⁸⁸ M. DASSESSE et P. MINNE, *op. cit.*

5.2. Conséquences sur les contribuables

Les modifications législatives engendrées par la loi du 20 novembre 2022⁸⁹ ont induit des répercussions significatives sur les contribuables belges, tant sur le plan individuel que sur celui des entreprises.

Tout d'abord, la prolongation des délais d'imposition et d'investigation a entraîné une augmentation des exigences en termes de documentation et de transparence de la part des contribuables. Ces derniers ont dû s'adapter à des procédures fiscales plus rigoureuses, ce qui a parfois nécessité des investissements supplémentaires en temps et en ressources pour se conformer aux nouvelles normes et exigences légales⁹⁰.

De plus, certains contribuables ont exprimé des préoccupations quant à l'impact potentiel sur leur planification financière et leur stabilité économique. Les délais prolongés ont pu accroître l'incertitude quant à l'issue des audits fiscaux et des procédures de recouvrement, ce qui a pu avoir des implications sur la gestion de la trésorerie et des investissements futurs.

Par ailleurs, pour les entreprises, les modifications législatives ont également eu des implications sur la gestion des coûts et des risques. La nécessité de se conformer à des délais plus longs et à des exigences accrues en matière de documentation a pu entraîner des charges administratives supplémentaires et des ajustements dans les stratégies fiscales et commerciales⁹¹.

En résumé, bien que les modifications législatives aient été conçues pour renforcer l'efficacité du système fiscal, il est essentiel de reconnaître les préoccupations des contribuables afin de garantir un équilibre entre la nécessité de collecter les impôts de manière juste et efficace et le respect des droits et des intérêts légitimes des contribuables.

⁸⁹ Loi du 22 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022.

⁹⁰ N., Stockmans, S. Scarna, Qui sont les perdants et les gagnants du projet de réforme fiscale ?, 26 mai 2023, disponible sur <https://www.lalibre.be/>.

⁹¹ D., Swysen, Réforme fiscale : le projet initial a fondu, voici l'impact sur le portefeuille des Belges, 18 juillet 2023, disponible sur <https://www.sudinfo.be/>

5.3. Répercussions sur l'efficacité de l'administration fiscale

Les modifications législatives introduites par la loi du 20 novembre 2022⁹² ont eu des répercussions significatives sur l'efficacité de l'administration fiscale en Belgique, tant du point de vue opérationnel que stratégique.

Tout d'abord, la prolongation des délais d'investigation a permis à l'administration fiscale d'effectuer des vérifications plus approfondies et plus minutieuses. Cela a renforcé la capacité de l'administration à détecter les cas de fraude fiscale, d'évasion fiscale et de non-conformité fiscale, ce qui a contribué à améliorer le respect des obligations fiscales et à augmenter les recettes fiscales.

Par ailleurs, les modifications législatives ont également entraîné des ajustements dans les processus et les systèmes de l'administration fiscale. Des investissements ont été réalisés dans la formation du personnel, dans l'acquisition de technologies de pointe et dans l'amélioration des procédures de contrôle et de suivi. Ces mesures ont permis d'accroître l'efficacité opérationnelle de l'administration fiscale et de réduire les délais de traitement des dossiers⁹³.

Cependant, il convient de noter que la mise en œuvre de ces changements n'a pas été exempte de défis. La transition vers de nouveaux délais et procédures a nécessité une période d'adaptation pour le personnel de l'administration fiscale ainsi que pour les contribuables. De plus, des ressources supplémentaires ont été nécessaires pour garantir le respect des nouvelles exigences légales et pour répondre à l'augmentation de la charge de travail.

En conclusion, bien que les modifications législatives aient contribué à renforcer l'efficacité de l'administration fiscale en Belgique, il est important de poursuivre les efforts visant à optimiser les processus, à améliorer la coordination entre les différentes instances fiscales et à garantir une utilisation efficiente des ressources disponibles. Ce faisant, l'administration fiscale pourra mieux répondre aux défis futurs et maintenir la confiance du public dans l'intégrité et l'équité du système fiscal.

⁹² Loi du 22 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022.

⁹³ F., Bierbrauer, P-C., Boyer, A., Lonsdale, A., Peichl, Politically feasible reforms of non-linear tax systems, in *American Economic Review*, p. 153-91.

Chapitre 6 : Comparaison internationale des modifications législatives (Pays-Bas, Australie et Canada)

Dans ce chapitre, nous nous pencherons sur les modifications législatives récentes dans les pays tels que les Pays-Bas, l'Australie et le Canada, afin de comparer et d'analyser les similitudes et les différences avec la législation belge en matière fiscale. Cette comparaison internationale offre une perspective éclairante sur les tendances mondiales en matière de réformes fiscales et permet d'identifier les leçons potentielles pour le système fiscal belge.

Nous débuterons par une analyse approfondie des changements législatifs récents dans chacun de ces pays, mettant en lumière les objectifs et les motivations derrière ces réformes.

Ensuite, nous examinerons les similitudes et les divergences entre la législation belge et celle des Pays-Bas, de l'Australie et du Canada, en mettant l'accent sur les aspects clés tels que les délais d'imposition et d'investigation ainsi que les mesures prises pour renforcer l'efficacité du système fiscal.

Enfin, nous tirerons des conclusions sur les leçons que la Belgique pourrait retenir de ces expériences étrangères et proposerons des perspectives d'avenir pour le système fiscal belge, en mettant en lumière les ajustements potentiels et les recommandations pour une politique fiscale plus efficace et équitable.

Ce chapitre offre ainsi une contribution significative à la compréhension des défis et des opportunités auxquels est confrontée la législation fiscale belge dans un contexte international en constante évolution.

6.1. Analyse des similitudes et des différences avec la législation nationale

Dans le système fiscal canadien, il existe une forte importance accordée à la communication directe avec les contribuables. L'Agence du revenu du Canada (ARC) s'engage à maintenir un dialogue ouvert et transparent avec les contribuables en les informant des demandes de renseignements et des prochaines étapes de la vérification. Cette approche met l'accent sur la collaboration et la

transparence entre l'administration fiscale et les contribuables, favorisant ainsi un meilleur respect des délais et une résolution plus rapide des questions fiscales.

En revanche, dans le système fiscal belge, il y a une tendance vers une réduction du contact direct entre les contribuables et l'administration fiscale. De moins en moins de communications directes sont encouragées, ce qui peut parfois entraîner un sentiment de distance entre les contribuables et l'administration fiscale. Les procédures administratives peuvent être de plus en plus automatisées ou dématérialisées, limitant ainsi les interactions personnelles et la possibilité pour les contribuables de poser des questions ou de discuter de leur situation fiscale avec un agent fiscal.

Cette différence dans l'approche de la communication avec les contribuables entre le Canada et la Belgique reflète des priorités et des stratégies différentes en matière de relations entre l'administration fiscale et les contribuables. Alors que le Canada met l'accent sur la transparence et la collaboration, la Belgique semble privilégier des processus administratifs plus automatisés et moins interactifs⁹⁴.

Le système fiscal belge et australien présentent des différences significatives sur plusieurs aspects clés. Tout d'abord, en termes de collecte des impôts, la Belgique privilégie largement l'auto-déclaration des contribuables, tandis que l'Australie utilise principalement un système de retenue à la source. En Belgique, les contribuables remplissent une déclaration d'impôts sur le revenu annuelle, tandis qu'en Australie, une part importante des impôts est prélevée directement sur les salaires par les employeurs.

En ce qui concerne les taux d'imposition, bien que les deux pays aient des systèmes progressifs, ils diffèrent dans les tranches d'imposition et les taux spécifiques. En Belgique, les taux d'imposition peuvent atteindre jusqu'à 50 % pour les revenus les plus élevés, tandis qu'en Australie, le taux maximal est de 45 %.

En ce qui concerne les délais de déclaration, la Belgique et l'Australie ont des calendriers fiscaux différents. En Belgique, les contribuables doivent généralement soumettre leur déclaration d'impôts sur le revenu avant la fin du mois de juin de l'année suivante, tandis qu'en Australie, le délai est

⁹⁴ X, L'impôt sur le revenu au Canada, 01 janvier 2016, disponible sur <https://impotsurlerevenu.org/impots/i1-6.php>.

généralement prolongé jusqu'à octobre. De plus, l'Australie offre des possibilités de prolongation de délai pour les contribuables qui utilisent les services de professionnels de la fiscalité, ce qui peut être un avantage pour ceux qui ont des circonstances complexes ou des besoins particuliers en matière de déclaration⁹⁵.

En résumé, bien que les deux pays aient des systèmes fiscaux sophistiqués, ils diffèrent dans la manière dont les impôts sont collectés, les taux d'imposition appliqués et les délais de déclaration accordés aux contribuables. Ces différences sont importantes à prendre en compte pour les contribuables et les entreprises opérant dans ces pays afin de s'assurer qu'ils respectent leurs obligations fiscales et planifient efficacement leurs finances.

Aux Pays-Bas, l'impôt sur le revenu est généralement déduit directement du salaire par l'employeur et versé à l'administration fiscale. Cette retenue salariale sert souvent de paiement anticipé sur le montant final d'impôts dû qui est déterminé sur la base de la déclaration de revenus. Parfois, la retenue à la source correspond au montant définitif d'impôts et aucune déclaration de revenus supplémentaire n'est requise. Cependant, dans ce cas, le contribuable doit néanmoins remplir et soumettre sa déclaration fiscale par lui-même ou par l'intermédiaire d'un conseiller fiscal^{96 97}.

6.2. Identification des tendances mondiales

Au Canada, les contribuables sont tenus de collaborer avec les fonctionnaires de l'Agence du revenu du Canada (ARC) en répondant aux demandes de renseignements et en fournissant des explications supplémentaires au besoin. Ces demandes sont soumises à des délais standards, conformément à l'annexe A, afin de permettre aux contribuables de répondre de manière appropriée⁹⁸.

⁹⁵ X, Impôts et charges sur salaire, s.d., disponible sur <https://www.guide-australie.com/index.php>.

⁹⁶ X, Système fiscal néerlandais et impôts aux Pays-Bas (2024), s.d., disponible sur <https://peniya.com/>.

⁹⁷ The Accounting Journal, La fiscalité aux Pays-Bas : Un guide sur le système fiscal et ce que vous devez savoir avant de commencer à gagner de l'argent aux Pays-Bas, s.d., disponible sur <https://theaccountingjournal.com/?lang=fr>.

⁹⁸ K., Lajeunesse, Bien comprendre la fiscalité et la comptabilité au Canada, 04 août 2023, disponible sur <https://scaleup.services/>.

Annexe A – Délais standards

Type de demande	Demande initiale		Demande de suivi		
	Date limite initiale ⁶	Niveau d'approbation responsable	Date limite révisée	Total de jours	Niveau d'approbation responsable
Demande préliminaire des livres et registres pertinents	Jusqu'à 30 jours	Vérificateur	Jusqu'à 60 jours supplémentaires ⁷	Jusqu'à 90 jours	Gestionnaires de cas ou chefs d'équipe
Demande de renseignements supplémentaire ou autre demande de renseignements de la vérification :	s/o	s/o	s/o	s/o	s/o
(a) Les renseignements sont facilement accessibles	(a) Jusqu'à 15 jours	Vérificateur	(a) Jusqu'à 30 jours supplémentaires ⁷	(a) Jusqu'à 45 jours	Gestionnaires de cas ou chefs d'équipe
(b) Les renseignements ne sont pas facilement accessibles ⁸	(b) Jusqu'à 30 jours	Vérificateur	(b) Jusqu'à 30 jours supplémentaires ⁷	(b) Jusqu'à 60 jours	Gestionnaires de cas ou chefs d'équipe
(c) Les renseignements ne sont pas facilement accessibles et il y a des circonstances atténuantes ⁸ ⁹	(c) Jusqu'à 60 jours	Gestionnaires de cas ou chefs d'équipe	s/o	s/o	s/o
Réponse à une lettre de proposition ¹⁰	30 jours	Vérificateur	Jusqu'à 30 jours supplémentaires ¹¹	Jusqu'à 60 jours	Gestionnaires de cas ou chefs d'équipe

Les types de demandes adressées aux contribuables comprennent : la demande initiale des livres et registres pertinents, les demandes de renseignements supplémentaires ou autres demandes de vérification et les réponses aux lettres de proposition.

Pour garantir un traitement équitable des contribuables, le délai initial est établi en tenant compte de la complexité de la demande, de la disponibilité des renseignements demandés et des circonstances atténuantes.

Les critères potentiels pour le délai initial comprennent : les documents et/ou renseignements situés à l'étranger, les documents archivés et/ou les renseignements relatifs à des années d'imposition antérieures et les documents et/ou renseignements nécessitant des recherches complexes.

L'ARC prévoit que la majorité des demandes seront satisfaites avant la date limite initiale. Toutefois, si un contribuable ne répond pas de manière satisfaisante ou demande un délai supplémentaire, une demande de suivi avec une date limite révisée peut être envoyée.

Les demandes de délai supplémentaire après la date limite initiale sont évaluées en fonction de facteurs indépendants de la volonté du contribuable, tels que la maladie, le décès ou les catastrophes

naturelles. La justification de l'octroi ou du refus d'un délai supplémentaire doit être documentée dans le dossier de vérification.

Il est à noter qu'une demande de suivi comprend une mise en garde indiquant qu'une demande exécutoire pourrait être exigée selon la loi. Aucun délai supplémentaire ne sera accordé après la demande de suivi.

Les vérificateurs doivent respecter les politiques de l'ARC lorsqu'ils demandent une ordonnance exécutoire. Les délais suggérés sont établis à l'échelle de la Direction générale pour tous les programmes de vérification.

L'ARC s'est engagée à ce que ses fonctionnaires communiquent avec les contribuables ou leurs représentants, dans un délai de trente jours après avoir reçu les renseignements demandés et à les informer des étapes suivantes de la vérification.

En assurant une communication proactive avec les contribuables concernant les demandes de renseignements et en les tenant informés des étapes à venir, l'ARC vise à fournir un service amélioré aux contribuables. Cet engagement permet également de garantir le respect des délais de réponse aux demandes de renseignements par les contribuables.

Une interaction opportune avec les contribuables contribuera à accélérer le traitement des prolongations requises. En cas de non-respect des délais par les contribuables et si des mesures plus strictes, telles que des poursuites judiciaires, sont nécessaires pour les contraindre à coopérer, ces mesures visent à assurer l'équité des actions entreprises par l'ARC.

L'Agence du revenu du Canada a mis en place des initiatives supplémentaires pour suivre les demandes de renseignements adressées aux contribuables et le temps nécessaire pour mener à bien les vérifications à l'échelle régionale. Ces efforts sont soutenus par les secteurs de l'examen de la qualité et de l'assurance ainsi que par les équipes de programme de l'Administration centrale (AC).

Bien que les régions et les équipes de programme de l'AC aient déjà mis en œuvre des procédures de surveillance pour certains aspects des programmes, l'ARC s'engage à continuer d'améliorer la

surveillance des demandes de renseignements aux contribuables pour tous les programmes et dans toutes les régions.

L'objectif de cette surveillance est de rendre compte des délais standards accordés aux contribuables pour répondre aux demandes et de veiller à ce que ces délais soient respectés. De plus, l'ARC veillera à ce que tous les types de contribuables, qu'il s'agisse de particuliers percevant un revenu provenant de sources canadiennes ou de grandes entreprises dotées de structures complexes, bénéficient d'un traitement équitable et uniforme.

Les contribuables néerlandais sont tenus de soumettre leur déclaration d'impôts sur le revenu avant le premier mai, sauf s'ils ont officiellement demandé une prolongation de délai avant cette date. Une option pour cette prolongation est le règlement appelé « beconregeling ». Il permet à Interfisc Consult BV de demander formellement une prolongation de délai pour tous les clients dont elle gère la déclaration d'impôts. Cette procédure permet de remplir et de soumettre les déclarations tout au long de l'année civile, même après le premier mai, sans encourir de pénalités pour retard. Cette option est souvent utilisée par les contribuables ayant des revenus provenant de l'étranger, tels que les salariés percevant des rémunérations fractionnées dans plusieurs pays, qui nécessitent plus de temps pour rassembler les données nécessaires à leur déclaration d'impôts.

Dans certains cas, les contribuables peuvent recevoir une invitation à soumettre leur déclaration d'impôts après le premier mai. Dans ce cas également, il est impératif de soumettre la déclaration avant la date limite spécifiée sur l'invitation. Une prolongation de délai peut être demandée via le beconregeling, à condition que la demande soit faite avant la date de soumission mentionnée. Chaque année, l'administration fiscale néerlandaise renforce sa politique de sanctions. Les amendes pour soumission tardive peuvent être imposées immédiatement, avec un minimum de 385 €. Il est donc crucial de respecter scrupuleusement les délais de soumission indiqués sur les documents fiscaux.

En Australie, tout comme en France, l'impôt sur le revenu est retenu à la source. De plus, ce système fiscal est progressif, ce qui implique que le taux d'imposition augmente proportionnellement au niveau de revenu. Ainsi, à mesure que le revenu augmente, le taux d'imposition appliqué varie de 0% à 45%, reflétant une échelle d'imposition graduée.

Pour que l'impôt soit retenu à la source, il est indispensable de fournir à son employeur un TFN (Tax File Number) en Australie. Ce numéro permet d'être identifié auprès du service des impôts, facilitant ainsi les démarches fiscales de son employeur. Sans ce numéro, le contribuable sera soumis au taux d'imposition le plus élevé, il est donc essentiel de ne pas l'oublier.

L'année fiscale en Australie s'étend du 1er juillet au 30 juin. Le contribuable devra déclarer ses revenus à l'ATO (Australian Tax Office) durant l'exercice d'imposition suivant l'année durant laquelle il a perçu ses revenus. En général, tous les documents sont pré-remplis et il suffit de vérifier leur exactitude. Cette déclaration fiscale permet également de déterminer s'il y a trop d'impôts payés ou pas assez.

Pendant cette période, le "tax return" est calculé, déterminant ainsi le montant des taxes à devoir payer ou à récupérer.

Quant au délai pour soumettre la déclaration d'impôts, il s'étend du 1er juillet au 31 octobre. Ce délai est généralement prolongé si les services d'un comptable ou d'un agent sont requis pour effectuer les démarches fiscales.

Dans le cadre du processus de dépôt des déclarations de revenus, l'administration fiscale australienne teste actuellement une nouvelle fonction visant à aider les contribuables à respecter leurs obligations fiscales. Cette initiative vise à promouvoir un respect volontaire et positif des obligations fiscales des petites entreprises en utilisant des analyses en temps réel et des messages incitatifs pour gérer les risques lors du dépôt des déclarations. Si le système détecte une anomalie par rapport aux normes de référence du secteur, il affiche un message invitant l'utilisateur à vérifier attentivement ses chiffres avant de soumettre sa déclaration de revenus. Lorsqu'une entreprise se situe nettement en dehors de la fourchette de référence principale de son secteur, cela ne constitue pas automatiquement une erreur, mais plutôt une anomalie qui peut inciter l'administration à contacter l'entreprise pour obtenir des informations supplémentaires.

Par exemple, un message incitatif pourrait indiquer : *"Le montant des ventes s'élève à <xx> et le total des dépenses s'élève à <xx>, dépassant les normes de référence pour les petites entreprises comparables. Veuillez vérifier ces montants et les revenus déclarés. »*

Actuellement, cette fonctionnalité n'est disponible que pour les particuliers qui gèrent une entreprise. Cependant, cette expérimentation limitée a déjà montré que 25% des utilisateurs ayant reçu un message incitatif réexaminent leur déclaration de revenus et apportent des ajustements avant de la soumettre définitivement. Cette initiative a permis aux contribuables et à l'ATO de réaliser des économies en évitant des activités ultérieures liées à la conformité fiscale.

Voici un aperçu des contrôles fiscaux dans les trois pays concernés :

PAYS	L'administration a-t-elle les pouvoirs permettant d'obtenir toutes les informations nécessaires?	Ces pouvoirs s'étendent-ils aux tiers?	Les contribuables doivent fournir toutes les pièces demandées	Droit de visite dans:		Mandat de perquisition obligatoire		Saisie de documents		Droit d'obtenir des renseignements d'autres administrations
				les locaux professionnels	les habitations privées	Locaux professionnels	Habitations privées	Limitée à/aux	Mandat obligatoire	
1) Pays membres de l'OCDE										
Australie	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux à tout moment. Les occupants doivent prêter un « concours raisonnable ».		Non, mais en cas de fraude, utilisation éventuelle d'un mandat.		Saisie seulement possible avec mandat. Les fonctionnaires peuvent photocopier des documents.		Oui, sauf si c'est spécifiquement exclu.
Canada	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux. Les détenteurs des pièces doivent apporter une aide raisonnable.		Non Oui		Suspicion raisonnable	Oui	Droit limité
Pays-Bas	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux aux heures normales de travail	Mandat de perquisition obligatoire	Oui (pour les affaires pénales)		Affaires pénales	Non	Oui

6.3. Leçons potentielles pour le système national

La manière dont le Canada aborde la communication avec les contribuables offre une leçon précieuse pour la Belgique. En favorisant un dialogue ouvert et transparent, l'Agence du revenu du Canada démontre l'importance de la collaboration et de la confiance mutuelle entre les contribuables et l'administration fiscale. En encourageant les interactions directes et en fournissant des informations claires sur les demandes de renseignements et les étapes de la vérification, le Canada renforce la transparence et l'efficacité de son système fiscal.

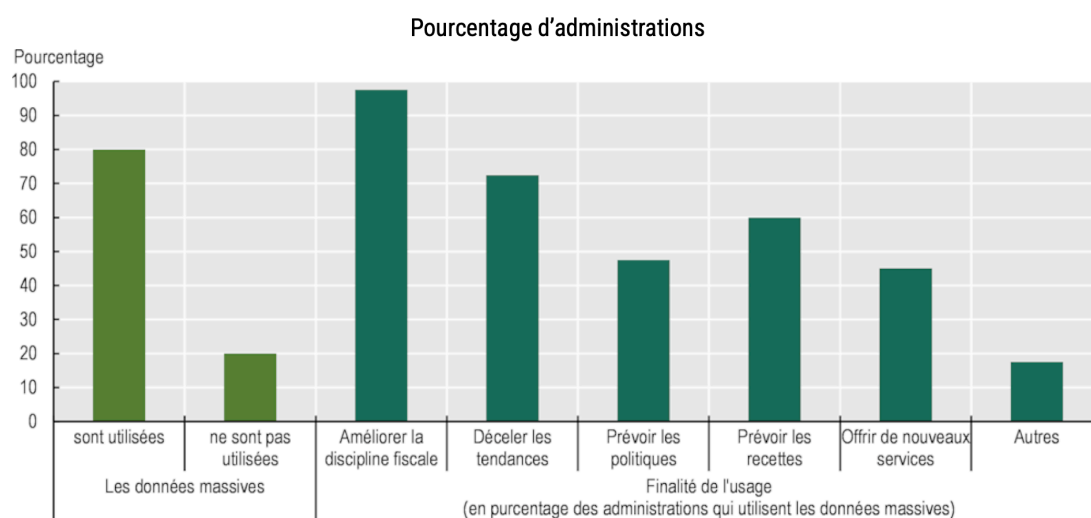
La Belgique pourrait envisager d'adopter une approche similaire, mettant davantage l'accent sur la communication proactive avec les contribuables et sur la promotion d'une relation de confiance entre les contribuables et l'administration fiscale. Une telle approche pourrait non seulement améliorer la perception de l'administration fiscale par les contribuables, mais aussi conduire à une meilleure conformité fiscale et à une résolution plus efficace des questions fiscales.

En tirant parti des pratiques exemplaires observées dans d'autres pays, comme le Canada, la Belgique pourrait renforcer son système fiscal et favoriser une relation plus harmonieuse entre les contribuables et l'administration fiscale.

Il est primordial que les administrations fiscales soient non seulement conscientes des risques actuels d'indiscipline fiscale et préparent des stratégies de réponse appropriées, mais aussi qu'elles anticipent et préviennent les risques futurs. Grâce à l'accès accru aux données et aux capacités analytiques dont elles disposent, les administrations fiscales sont désormais en mesure d'évaluer les risques futurs de manière plus fiable.

Comme illustré dans le graphique ci-dessous, de nombreuses administrations fiscales s'engagent dans des prévisions, leur permettant ainsi d'anticiper les nouveaux risques d'indiscipline fiscale et de mettre en place les stratégies nécessaires pour les atténuer en temps opportun.

Graphique 6.2. **Utilisation des données massives à des fins analytiques, 2022**



Note : Ce graphique repose sur les données de l'Inventaire des initiatives technologiques en matière fiscale (ITTI) portant sur 52 juridictions qui sont couvertes par ce rapport et qui ont répondu à l'enquête mondiale sur la numérisation.

Cette approche revêt une importance particulière alors que les pays émergent de la pandémie de COVID-19. Les mesures de confinement et autres restrictions gouvernementales ont eu un impact sur les sources de revenus de nombreux contribuables, entraînant une diminution, voire une perte, de leurs bénéfices. De plus, la réduction ou la suspension des activités liées à la discipline fiscale par la plupart des administrations a également affecté la disponibilité des données nécessaires à une évaluation précise des risques. Toutefois, les compétences spécialisées en modélisation et en

analyse acquises par les administrations fiscales avant la pandémie ont permis de relever ces défis et de prendre en compte les changements de comportement des contribuables.

Une évolution intéressante au sein des administrations fiscales est la reconnaissance du fait que la fonction d'analyse des données doit être décentralisée et répartie plus largement au sein de l'organisation. Cette approche permet aux administrations fiscales de repérer plus rapidement les risques émergents et de définir des actions précoces. Par conséquent, elles envisagent désormais l'intégration de l'intelligence artificielle dans les procédures visant à améliorer la discipline fiscale. Cette démarche devrait jouer un rôle central dans la transformation numérique de la gestion future de la discipline fiscale et des risques.

Par exemple, l'Agence du revenu du Canada (ARC) a doté ses experts en certification et en conseil des moyens nécessaires pour intégrer l'intelligence artificielle et l'analyse de données dans leurs activités. Plutôt que de se fier aux logiciels traditionnels, spécialement conçus pour les vérificateurs internes, elle a progressivement opté pour des outils plus polyvalents afin d'exploiter pleinement l'analyse de données. Cette transition lui a permis de tirer parti des nombreuses fonctionnalités offertes par ces outils, notamment le traitement du langage naturel, l'apprentissage automatique et la visualisation des données pour transformer ses méthodes d'accès, de traitement et d'analyse des données.

Grâce à l'utilisation de ces nouveaux outils, l'ARC a pu rapidement identifier des thèmes et des concepts au sein de données non structurées, telles que des notes d'entretien et de vastes volumes d'articles en ligne et ainsi fournir un soutien efficace aux missions de certification et de conseil. Cette initiative a permis aux professionnels de l'ARC d'évaluer les situations de manière plus rapide et approfondie.

En outre, l'ARC a mis en place des outils de visualisation des données et des interfaces utilisant un code de programmation en « open source ». Ces outils ont offert à l'ARC la possibilité de créer des produits destinés à aider les utilisateurs internes, même ceux sans compétences techniques avancées, à intégrer plus facilement des données structurées dans leurs rapports. Par exemple, une technique développée par l'ARC a permis de mettre en évidence de manière visuellement attrayante les interconnexions entre les risques d'une entreprise, facilitant ainsi une analyse approfondie et une présentation claire des rapports.

Chapitre 7 : Politique criminelle et effectivité des délais prolongés en droit pénal

« La fraude est à l'impôt ce que l'ombre est à l'homme. L'idéal serait de pouvoir déduire ses impôts de l'impôt »⁹⁹.

La fraude fiscale, écrivait en 1944 Gaston Lerouge dans un ouvrage préfacé par Georges Ripert, est *« un phénomène psychologique général que l'on retrouve dans tous les pays et, dans chacun d'eux, d'une façon constante, bien qu'à des degrés divers, dans toutes les classes sociales »*. Son noyau est toujours l'intérêt personnel, en opposition avec l'intérêt général, un conflit *« entre les exigences toujours plus âpres de la vie collective et celles de la vie de l'individu »*¹⁰⁰.

En droit belge, il y a lieu de distinguer celui qui, en remplissant les conditions de la déduction de l'impôt, se soustrait à celui-ci et commet dès lors une fraude fiscale¹⁰¹, de celui qui se place hors des conditions d'application de l'impôt en choisissant la voie la moins imposée¹⁰².

En Belgique, le droit fiscal pénal constitue une partie du droit pénal spécial, c'est-à-dire du droit pénal concernant des délits énumérés en dehors du code pénal. Ce droit pénal spécial n'en est pas moins du droit pénal et non du droit fiscal¹⁰³.

La sanction pénale d'un comportement est liée à la définition législative précise du fait incriminé et ne peut s'appliquer à une figure juridique ne faisant pas l'objet d'une norme comme l'abus de droit, l'évasion fiscale ou la fraude à la loi.

⁹⁹ Professeur émérite de l'Université Catholique de Louvain; Avocat (Associé, Liedekerke, Bruxelles); e-mail: j.malherbe@liedekerke.com.

¹⁰⁰ G. LEROUGE, *Théorie de la fraude en droit fiscal*, Paris, *L.G.D.J.*, 1944, p. 18.

¹⁰¹ J. VAN HOUTTE, *Beginselen van het Belgisch Belastingrecht*, Gand, Story Scientia, 1979, p. 40.

¹⁰² T. DELAHAYE, *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977 ; T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 1994 ; D. GARABEDIAN, *La politique belge de prévention de l'évasion fiscale*, in *Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale*, Centre de droit international de l'ULB, Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 195; P. MINNE et S. DOUÉNIAS, *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, Larcier, 2004; B. PEETERS, *De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingontduiking ?*, *A.F.T.*, 2010, p. 25.

¹⁰³ R. DECLERCQ, in *Belastingrecht en strafrecht*, 2èmes journées fiscales Zeger Van Hiel., Acta Falconis KU Leuven, Anvers, Kluwer, 1983, p. 4.

Traditionnellement, dans les pays qui ont longtemps été sous domination étrangère, les contribuables ont souvent manifesté une forte aversion envers l'impôt. Ce phénomène semble également présent en Belgique.

Jusqu'au début des années 1980, la responsabilité de poursuivre les délits fiscaux incombait principalement à l'administration plutôt qu'au ministère public¹⁰⁴. Cependant, une évolution significative a été initiée par la loi du 8 août 1980 sur les propositions budgétaires 1979-1980, qui a confié au ministère public le pouvoir d'engager des poursuites dans les affaires de fraude fiscale, à l'exception des cas relevant des douanes¹⁰⁵.

Parallèlement, une nouvelle administration fiscale, l'Inspection Spéciale des Impôts (ISI), a été créée pour se concentrer spécifiquement sur la fraude fiscale, dotée de pouvoirs de contrôle étendus. Cette évolution a été suivie par l'adoption de la loi de redressement du 10 février 1981, qui a harmonisé la définition des infractions fiscales dans différents domaines, à l'exception du droit pénal douanier.

Auparavant, l'administration, en tant que seul acteur responsable des poursuites, engageait rarement des actions en justice, préférant se focaliser sur le recouvrement des impôts par les voies traditionnelles.

Suite à cette réforme et en raison du manque de compétences techniques des magistrats en matière fiscale, les fonctionnaires des administrations fiscales, notamment de l'ISI, ont été amenés à participer activement aux poursuites pénales, agissant en quelque sorte comme des experts¹⁰⁶.

L'efficacité des délais prolongés en droit fiscal belge soulève des questions essentielles quant à leur impact sur la politique criminelle et la perception de l'efficacité du système judiciaire. Afin de mieux appréhender cette problématique, ce chapitre se penche sur l'effectivité des délais prolongés en matière pénale avant de procéder à une comparaison pertinente avec le contexte fiscal.

¹⁰⁴ Voir notamment la loi du 31 décembre 1925 modifiant la législation en matière d'impôts directs et de taxes y assimilées.

¹⁰⁵ Doc. Parl. Chambre, 1961-62, n 264/1, annexe 2 et Doc. Parl. Sénat, 1980-81, n° 566/2.

¹⁰⁶ Arrêté royal du 14 novembre 1978 modifiant l'arrêté royal du 29 octobre 1971 fixant le règlement organique du ministère des finances ainsi que les dispositions particulières y assurant l'exécution du statut des agents de l'Etat, *M.B.*, 21 février 1979.

L'instauration de délais prolongés en droit pénal a toujours été justifiée par la nécessité de mener des enquêtes approfondies et exhaustives, notamment dans les affaires complexes telles que la criminalité financière ou organisée. Cependant, cette pratique suscite régulièrement des débats quant à son impact sur les droits individuels, la présomption d'innocence et l'efficacité globale du système judiciaire.

Ainsi, ce chapitre débutera par une analyse des mécanismes de dissuasion et de prévention en droit pénal fiscal, en mettant en lumière les objectifs visés par l'extension des délais d'imposition et d'investigation. Nous examinerons également les mécanismes de contrôle et de garantie mis en place pour prévenir les abus et assurer le respect des droits fondamentaux des individus concernés.

En parallèle, nous aborderons la question de la perception de l'efficacité du système judiciaire en relation avec les délais prolongés, en nous appuyant sur des études empiriques et des exemples concrets. Il s'agira notamment d'analyser les attitudes des acteurs du système judiciaire, des professionnels du droit et du grand public à l'égard de cette pratique ainsi que ses implications sur la confiance dans l'administration de la justice.

À travers cette démarche comparative entre les délais prolongés en droit pénal et fiscal, ce chapitre vise à enrichir la réflexion sur les enjeux de temporalité et d'efficacité dans le domaine juridique. En examinant les similitudes et les différences entre ces deux sphères, nous pourrions éclairer le débat sur la pertinence et les limites des délais prolongés en matière fiscale ainsi que leurs implications pour la justice et les droits individuels.

7.1. Introduction à la politique criminelle en lien avec les délais d'imposition et d'investigation

Dans le domaine du droit pénal, les délais de prescription jouent un rôle crucial dans la politique criminelle, déterminant la capacité des autorités à mener des enquêtes approfondies et à appliquer la loi de manière efficace. Cette section se propose d'examiner les fondements et les mécanismes de la politique criminelle liée à ces délais, en mettant en lumière leurs implications pour la prévention, la détection et la répression des infractions fiscales.

La politique criminelle en matière de délais d'imposition et d'investigation repose sur plusieurs principes fondamentaux. Tout d'abord, elle vise à dissuader les comportements illicites en rendant plus probable la détection et la sanction des infractions fiscales. En fixant des délais clairs et contraignants, les autorités fiscales envoient un message dissuasif aux contrevenants potentiels, renforçant ainsi le respect de la loi fiscale¹⁰⁷.

En outre, la politique criminelle cherche également à prévenir les infractions fiscales en adoptant des mesures préventives telles que la sensibilisation, l'éducation fiscale et la promotion de la conformité volontaire. En incitant les contribuables à respecter leurs obligations fiscales et en fournissant les ressources nécessaires pour le faire, les autorités fiscales peuvent réduire les incitations à la fraude et à l'évasion fiscales¹⁰⁸.

Enfin, la politique criminelle comprend des mesures de répression visant à punir les contrevenants et à rétablir l'intégrité du système fiscal. Cela comprend la poursuite et la sanction des individus et des entités qui enfreignent la loi fiscale ainsi que la récupération des impôts impayés et des amendes associées. En appliquant des sanctions dissuasives et proportionnées, les autorités fiscales renforcent l'efficacité de la politique criminelle en matière fiscale et contribuent à restaurer la confiance du public dans l'intégrité du système¹⁰⁹.

En conclusion, la politique criminelle en lien avec les délais d'imposition et d'investigation est un élément essentiel du cadre juridique visant à garantir le respect de la loi fiscale et à lutter contre les infractions fiscales en Belgique. En combinant des mesures de dissuasion, de prévention et de répression, les autorités fiscales peuvent promouvoir une conformité fiscale et assurer l'intégrité du système dans son ensemble.

¹⁰⁷ B. DEJEMEPPE, « La prescription ou la gestion complexe du temps de la justice », disponible sur <https://www.justice-en-ligne.be/>, 24 septembre 2020.

¹⁰⁸ X, « Quels sont les éléments constitutifs des infractions fiscales ? », disponible sur <https://www.coursange-avocats.com/>, s.d., consulté le 17 février 2024.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

7.2. Etude des mécanismes de dissuasion et de prévention en droit pénal fiscal

Dans le cadre du droit pénal fiscal, les délais d'imposition et d'investigation jouent un rôle crucial dans la dissuasion et la prévention des infractions fiscales. Cette section se penche sur les mécanismes spécifiques utilisés dans le contexte pénal pour dissuader les comportements illicites et prévenir les infractions fiscales.

La dissuasion des comportements illicites repose sur la certitude et la sévérité des sanctions encourues en cas de non-respect de la loi fiscale. Les délais d'imposition et d'investigation contribuent à renforcer cette certitude en offrant aux autorités fiscales le temps nécessaire pour mener des enquêtes approfondies et exhaustives. En fixant des délais clairs et contraignants, les contrevenants potentiels sont conscients du risque accru de détection et de sanction, ce qui dissuade certains individus de commettre des infractions fiscales.

La prévention des infractions fiscales vise à réduire les incitations à la fraude et à l'évasion fiscales en favorisant la conformité volontaire des contribuables. Les délais d'imposition et d'investigation jouent un rôle essentiel dans ce processus en permettant aux autorités fiscales de mener des actions de sensibilisation et d'éducation fiscale. En fournissant des informations claires sur les obligations fiscales et les conséquences de la non-conformité, les autorités peuvent encourager les contribuables à respecter la loi fiscale de manière proactive, réduisant ainsi le nombre d'infractions fiscales.

Il est essentiel que les mécanismes de dissuasion et de prévention en droit pénal fiscal soient équilibrés par des garanties et des contrôles pour protéger les droits fondamentaux des individus concernés. Cela comprend notamment la nécessité de garantir le respect du principe de la présomption d'innocence, le droit à un procès équitable et le respect de la vie privée et des données personnelles. Des mécanismes de contrôle et de garantie doivent être mis en place pour prévenir les abus et assurer le respect des droits individuels dans le cadre de l'application des délais d'imposition et d'investigation.

En conclusion, les mécanismes de dissuasion et de prévention en droit pénal fiscal jouent un rôle essentiel dans la promotion de la conformité fiscale et la lutte contre les infractions fiscales. En combinant des sanctions dissuasives, des actions de sensibilisation et des garanties juridiques, les

autorités fiscales peuvent contribuer à renforcer l'intégrité du système fiscal et à promouvoir une culture de respect de la loi fiscale.

7.3. Réflexion sur la perception de l'efficacité du système judiciaire en relation avec les délais prolongés

La perception de l'efficacité du système judiciaire en lien avec les délais prolongés en droit pénal fiscal est un aspect crucial à considérer dans l'évaluation de l'impact de ces délais sur la confiance du public et sur la légitimité du système judiciaire. Cette section se concentre sur la réflexion autour de cette perception et sur les implications qu'elle peut avoir sur la confiance dans l'administration de la justice.

Il est essentiel d'analyser les attitudes des acteurs du système judiciaire, tels que les juges, les procureurs et les avocats, à l'égard des délais prolongés en droit pénal fiscal. Leurs opinions en lien avec l'efficacité de ces délais ainsi que leur impact sur la qualité des décisions judiciaires et sur la capacité à garantir un procès équitable, fournissent un éclairage précieux relatif à la perception de l'efficacité du système judiciaire dans son ensemble.

La perception du public est également un élément crucial à considérer. Les attitudes et les opinions des citoyens à l'égard des délais prolongés en droit pénal fiscal peuvent avoir des répercussions sur la confiance dans l'administration de la justice et sur la légitimité du système juridique. Une compréhension approfondie de ces perceptions permet d'identifier les préoccupations du public et les domaines dans lesquels des améliorations peuvent être apportées pour renforcer la confiance dans le système judiciaire.

La perception de l'efficacité du système judiciaire en relation avec les délais prolongés peut avoir des implications significatives sur la confiance dans l'administration de la justice. Une perception négative de l'efficacité des délais prolongés peut entraîner une perte de confiance dans la capacité du système judiciaire à garantir un traitement équitable et efficace des affaires fiscales. Cela peut avoir des répercussions sur la coopération avec les autorités fiscales, sur le respect de la loi fiscale et sur la légitimité du système judiciaire dans son ensemble.

En conclusion, la perception de l'efficacité du système judiciaire en relation avec les délais prolongés en droit pénal fiscal est un aspect crucial à prendre en compte dans l'évaluation de l'impact de ces délais sur la confiance du public et sur la légitimité du système judiciaire. Une compréhension approfondie des attitudes des acteurs du système judiciaire et du public permet d'identifier les défis et les opportunités pour renforcer la confiance dans l'administration de la justice et pour garantir un système juridique juste et équitable.

Chapitre 8 : Perspectives d'avenir

Dans ce chapitre, nous nous projetterons vers l'avenir en examinant les possibilités d'ajustements futurs dans le domaine du droit fiscal belge et nous proposerons des recommandations pour une politique fiscale plus efficace et équitable. Nous aborderons les défis et les opportunités qui se présentent, tout en proposant des pistes de réflexion pour le développement futur du système fiscal. Nous envisagerons également les implications de ces recommandations sur les contribuables, l'administration fiscale et la société dans son ensemble.

Nous commencerons par explorer les différentes options d'ajustements futurs possibles dans le cadre législatif et réglementaire, en mettant en lumière les domaines qui nécessitent une attention particulière. Nous analyserons les tendances actuelles en matière de politique fiscale et identifierons les mesures potentielles pour renforcer la stabilité et la cohérence du système fiscal belge dans un contexte économique et social en rapide évolution.

Enfin, nous conclurons en soulignant l'importance d'une approche proactive et adaptative pour relever les défis futurs en matière fiscale, tout en garantissant la justice et l'équité dans la répartition des charges fiscales. Ce chapitre offre ainsi une contribution significative à la réflexion sur l'avenir du système fiscal belge et les mesures nécessaires pour assurer sa pérennité et sa pertinence dans un monde en mutation constante.

8.1. Possibilités d'ajustements futurs

Envisager les possibilités d'ajustements futurs dans le cadre de la législation fiscale belge est essentiel pour garantir son efficacité et son adaptation aux évolutions économiques, sociales et juridiques. Plusieurs pistes peuvent être explorées dans le but d'améliorer le fonctionnement du système fiscal et de répondre aux besoins changeants de la société¹¹⁰.

Tout d'abord, il convient d'examiner de près les délais d'imposition et d'investigation en vigueur pour évaluer leur pertinence et leur efficacité dans le contexte actuel. Des ajustements pourraient être envisagés pour mieux aligner ces délais sur les exigences opérationnelles de l'administration fiscale et sur les attentes des contribuables en matière de prévisibilité et de sécurité juridique.

¹¹⁰ S., SCARNA, « Preuve et pouvoirs exorbitants de la puissance publique en Belgique », in *La preuve*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 323 à 373.

Ensuite, il est important de prendre en compte les avancées technologiques et les meilleures pratiques internationales en matière de gestion fiscale. L'intégration de technologies innovantes telles que l'intelligence artificielle et la blockchain pourrait permettre d'optimiser les processus fiscaux, de réduire les délais de traitement des dossiers et d'améliorer la détection des fraudes fiscales.

Par ailleurs, une réflexion approfondie sur les mécanismes de recouvrement des impôts pourrait également être entreprise afin de renforcer l'efficacité du système fiscal. Cela pourrait inclure l'exploration de nouvelles méthodes de recouvrement, telles que les accords de paiement échelonné ou les mesures de saisie automatique des avoirs pour garantir le recouvrement opportun et intégral des impôts dus¹¹¹.

Enfin, il est essentiel d'adopter une approche proactive en matière de politique fiscale, en anticipant les tendances économiques et sociales à long terme et en ajustant la législation fiscale en conséquence. Cela pourrait impliquer la mise en place de mécanismes de révision périodique de la législation fiscale afin de garantir sa pertinence et sa cohérence avec les objectifs nationaux et internationaux¹¹².

En conclusion, l'exploration des possibilités d'ajustements futurs dans le cadre de la législation fiscale belge est un processus continu et évolutif visant à garantir un système fiscal juste, efficace et conforme aux normes internationales. En adoptant une approche proactive et en tirant parti des avancées technologiques et des meilleures pratiques, les autorités fiscales peuvent renforcer la confiance du public dans le système fiscal et favoriser une croissance économique durable.

8.2. Recommandations pour une politique fiscale plus efficace

Pour garantir l'efficacité et la pertinence de la politique fiscale belge, plusieurs recommandations peuvent être formulées afin d'optimiser le système fiscal et de répondre aux besoins changeants de la société.

¹¹¹ C., ALVAREZ, R., BALTUS, F., COLLON, F., O., D'AOUT, C., LENOIR, C., MARCUS, *Le contrôle fiscal*, Limal, Anthémis, 2013.

¹¹² X, Quatre pistes pour une réforme de la fiscalité belge plus juste pour tous, 26 septembre 2022, disponible sur <https://www.lalibre.be/>.

Tout d'abord, il est essentiel de promouvoir la transparence et la simplification du système fiscal. Cela pourrait impliquer la réduction des complexités administratives et des exemptions fiscales ainsi que la clarification des règles fiscales pour les contribuables. Une plus grande transparence fiscale favorise la confiance du public et réduit les possibilités de fraude et d'évasion fiscales¹¹³.

Ensuite, il convient de renforcer les mesures de lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale. Cela pourrait inclure le renforcement des pouvoirs d'enquête de l'administration fiscale, l'amélioration de la coopération internationale en matière d'échange d'informations fiscales et la mise en place de sanctions dissuasives pour les contrevenants. Une application rigoureuse de la loi fiscale est essentielle pour garantir l'équité et l'intégrité du système fiscal.

Par ailleurs, il est important d'adopter une approche équilibrée en matière de politique fiscale en tenant compte des besoins de financement du gouvernement tout en préservant la compétitivité économique et en favorisant la croissance. Cela pourrait impliquer l'examen des taux d'imposition, des incitations fiscales et des mécanismes de redistribution des revenus pour garantir une répartition équitable des charges fiscales et des avantages sociaux¹¹⁴.

Enfin, il est crucial d'encourager l'innovation et l'investissement à travers une politique fiscale favorable à la croissance économique. Cela pourrait inclure des incitations fiscales pour la recherche et le développement, l'investissement dans les infrastructures et les technologies de pointe ainsi que le soutien aux petites et moyennes entreprises. Une politique fiscale axée sur la croissance stimule l'activité économique, crée des emplois et renforce la compétitivité globale du pays¹¹⁵.

En conclusion, l'adoption de recommandations visant à promouvoir une politique fiscale plus efficace en Belgique est essentielle pour garantir un système fiscal juste, transparent et favorable à la croissance économique. En adoptant une approche équilibrée et en tirant parti des meilleures pratiques internationales, les autorités fiscales peuvent renforcer la confiance du public dans le système fiscal et favoriser un développement économique durable à long terme.

¹¹³ L., Lambrecht, F., Mathieu, Réforme fiscale : voici les recommandations des experts, 05 juillet 2022, disponible sur <https://www.lalibre.be/>.

¹¹⁴ C., ALVAREZ, R., BALTUS, F., COLLON, F., O., D'AOUT, C., LENOIR, C., MARCUS, *op. cit.*

¹¹⁵ OECD (2022), *Tax Policy Reforms 2022 : OECD and Selected Partner Economies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/067c593d-en>.

Conclusion

La question initiale soulevée quant aux extensions répétées des délais d'imposition et d'investigation en droit fiscal nécessite une réponse nuancée. À travers notre analyse des fondements du droit fiscal belge, des réformes législatives et des comparaisons internationales, il devient évident que ces extensions reflètent une dynamique complexe.

D'une part, ces prolongations peuvent être interprétées comme une tentative de l'administration fiscale de s'adapter à un paysage fiscal en évolution constante, caractérisé par des facteurs tels que les pressions politiques, les changements économiques et sociaux ainsi que les avancées technologiques. Ces ajustements visent souvent à renforcer l'efficacité de la collecte de l'impôt en permettant une meilleure conformité fiscale des contribuables et en fournissant à l'administration le temps nécessaire pour mener à bien ses enquêtes de manière approfondie.

D'autre part, ces extensions pourraient également être perçues comme un signe de défis persistants rencontrés par l'administration fiscale dans sa capacité à garantir le respect des obligations fiscales et à détecter la fraude de manière efficace. Elles pourraient indiquer une certaine difficulté à maintenir un équilibre entre la nécessité de recueillir des informations précises et le respect des droits des contribuables à une procédure fiscale équitable et transparente.

En fin de compte, les extensions des délais d'imposition et d'investigation en droit fiscal semblent résulter d'une combinaison complexe de facteurs, allant de l'évolution des normes sociales et économiques à l'adaptation des pratiques administratives. Le défi pour l'administration fiscale réside dans sa capacité à gérer ces extensions de manière équilibrée, en garantissant à la fois la collecte efficace de l'impôt et le respect des droits des contribuables, tout en travaillant à améliorer continuellement ses processus et ses capacités.

En définitive, ce mémoire a permis de mettre en lumière les enjeux complexes et les défis auxquels est confrontée la politique fiscale belge. En combinant une analyse rigoureuse, une réflexion critique et des recommandations prospectives, ce travail aspire à contribuer au débat sur l'avenir de la fiscalité en Belgique et à fournir des pistes de réflexion pour une politique fiscale plus juste, transparente et efficace.

Bibliographie

○ Législation

Directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003, concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents, *J.O.C.E.*, 3 juin 2003, L.157/43, 26 juin 2003.

Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, *J.O.C.E.*, L. 345/8, 29 décembre 2011.

Directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, *J.O.U.E.*, L 104/25, 25 mars 2021.

Circulaire 2022/C/116, SPF Finances, 5 janvier 2023 concernant certains articles modifiés en matière de procédure des impôts sur les revenus, disponible sur <http://www.fisconetplus.be>.

Arrêté royal du 14 novembre 1978 modifiant l'arrêté royal du 29 octobre 1971 fixant le règlement organique du ministère des finances ainsi que les dispositions particulières y assurant l'exécution du statut des agents de l'Etat, *M.B.*, 21 février 1979.

Loi du 25 décembre 2016 contenant le budget général des dépenses pour l'année budgétaire 2017, *M.B.*, 29 décembre 2016.

Loi du 22 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022.

Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, exposé des motifs, *Doc., Ch.*, 2021-2022, 2899/001.

Doc. Parl. Chambre, 1961-62, n 264/1, annexe 2 et Doc. Parl. Sénat, 1980-81, n° 566/2.

Doc. Parl., sess. 2021-2022, n° 2899/001, p. 72.

Doc. parl. Ch. repr, 2021-2022, 2899/001, p.80.

Const., art. 170.

Const., art. 171.

Const., art. 172.

C.I.R. 92, art. 333, al. 3.

C.I.R. 92, art. 307, §1/2, al. 3.

C.I.R. 92, art. 358.

C.I.R.92, art. 315.

C.I.R.92, art. 315bis.

C.I.R.92, art. 371.

C.I.R.92, 354, §1, al. 1.

C.I.R.92, 321/5.

C.I.R.92, 321/2.

C.I.R.92, art. 307, §1-2.

○ Jurisprudence

Cour eur. D.H., arrêt société Colas Est et autres c. France, 16 avril 2002, req. n° 37971/97, § 42, *R.D.S.*, 2003, p. 433, notes D. TORFS.

Cour eur. D.H., arrêt *Vegotex international SA c. Belgique*, 10 novembre 2020, R.G.C.F., 2021/1-2.

C.C., 24 juin 2003, n°90/2003.

C.C., 4 février 2004, n°23/2004.

C.C., 12 mai 2004, n° 85/2004, B.4.1.

C.C., 9 juin 2016, 90/2016, B.3.

C.C. 1^{er} mars 2018, 24/2018, B.23.1.

Cass., 30 novembre 1950, *Pas.* 1951, I, 191.

Cass., 15 mars 1968, *Pas.*, 1968, I, p. 884.

Cass., 20 mars 2003, *F.J.F.*, n° 2003/181, *J.L.M.B.*, 2003, p. 118. La définition est ancienne : Cass., 30 novembre 1950, *Pas.*, 1955, 106 ; Cass., 12 octobre 1954.

Cass. 27 novembre 2009, R.G. F.09.0079.F, *Pas.* 2009, n°703.

Cass., 9 septembre 2011, *F.J.F.* 2012/53.

Cass., 20 février 2014, R.G. F.12.0181.N, disponible sur <https://juportal.be/home/accueil> , consulté le 14 avril 2024.

Cass., 20 mai 2016, R.G. n° F.15.0175.F, disponible sur <https://juportal.be/home/accueil>, consulté le 14 avril 2024.

Cass., 7 décembre 2023, cité par E. Ceci « Le point sur la procédure fiscale : ce que l'Administration peut ou ne peut PAS faire ! », UPF, 23 avril 2024.

Liège, 20 juin 2022, R.G. n°2020/RG/1004, disponible sur <https://expert.taxwin.be/fr>, consulté le 6 avril 2024.

Civ. Namur, 29 juin 2016, R.G. 1574/12 disponible sur <https://monkey.wolterskluwer.com/fr/home>, consulté le 14 avril 2024.

- Doctrine

AFSCHRIFT T., *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Bruxelles, Larcier, 1994.

ALVAREZ C., BALTUS R., F., COLLON, F., O., D'AOUT, C., LENOIR, C., MARCUS, *Le contrôle fiscal*, Limal, Anthémis, 2013.

BERNAERTS Y., « Actualités 2022 en matière de TVA », *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2023.

Bierbrauer F., Boyer P-C., Lonsdale A., Peichl A., Politically feasible reforms of non-linear tax systems, in *American Economic Review*, p. 153-91.

BLOCKERYE T., *et al.*, *La réforme fiscale 2012*, Limal, Anthemis, 2012, p. 13.

BUY J. (collab. LISSOIR V.), « Actualités 2022 en matière de procédure fiscale », *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthemis, 2023.

BUYSSE C., « La Région wallonne prolonge les délais d'imposition et augmente les amendes », *Fiscologue*, 2022.

CASSIMON L., « Procédure. Contrôle multilatéral : encore faut-il apporter la preuve afférente au délai spécial d'imposition ! », *Act.fisc.*, 2023/7.

CASTAGNÈDE B., "Nature et caractères du droit fiscal", in *L'année fiscale*, droit fiscal, 2007, comm. 623.

CLAES W., GNEDASJ S., REYNDERS E., « Sérieuse extension des délais d'investigation et d'imposition en matière d'impôts sur les revenus et de TVA », 3 mars 2023, disponible sur <https://www.eubelius.com/fr>.

COENEN M-T., « Petite histoire de la fiscalité Analyse critique sous l'angle de l'égalité », 16 avril 2006.

COLMANT B., DE CALLATAÏ E., *L'impôt en Belgique après la crise*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 19.

COPPENS P-F., « Le principe de la légalité de l'impôt », 7 mai 2011, disponible sur www.lalibre.be/.

COPPENS P-F., « Principe non bis in idem en droit fiscal », 3 septembre 2012, disponible sur <https://www.coppensfiscaliste.be/>.

COPPENS P-F., « Les cinq péchés capitaux de l'administration fiscale », *L'Echo*, 6 janvier 2024.

DASSESE M. et MINNE P., *Principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruylant, Bruxelles, 5ème éd., 2001.

D'AOUT O., DARTE D., HONHON N., MARISCAL B. et PICAVERET J., *L'impôt des personnes physiques*, Limal, Anthemis, 2023, p. 20 à 34.

DAUGINET V., « Réforme de la procédure fiscale : pas bouleversante », *Fiscologue*, 1997.

DECLERCQ R., in *Belastingrecht en strafrecht*, 2èmes journées fiscales Zeger Van Hiel., Acta Falconis KU Leuven, Anvers, Kluwer, 1983, p. 4.

DECOSTER G., « L'histoire des impôts en Belgique : les premières crises politiques et... l'Occupation à leur origine », RTBF Actus, 10 novembre 2023.

DEJEMEPPE B., « La prescription ou la gestion complexe du temps de la justice », disponible sur <https://www.justice-en-ligne.be/>, 24 septembre 2020.

DELAHAYE T., *Le choix de la voie la moins imposée*, Bruxelles, Bruylant, 1977.

DE MUNTER M., « Délais d'investigation, d'imposition, de réclamation et de conservation prolongés à partir de (l'exercice d'imposition) 2023 », Magazine mensuel de l'ITAA, février 2023.

DE VOS, P., « Condamnation pour dépassement du délai raisonnable : Victoire à la Pyrrhus ou impact réel ? », *R.G.C.F.*, 2021/1-2.

GARABEDIAN D., *La politique belge de prévention de l'évasion fiscale*, in *Les paradis fiscaux et l'évasion fiscale*, Centre de droit international de l'ULB, Bruxelles, Bruylant, 2001, p. 195.

Hardewyn A., « De invoering en de evolutie van de progressieve inkomstenbelasting in België (1919-1930) », *Revue Belge de Philologie et d'Histoire*, 75, 1997, n° 4, p. 1085-1122. Pour une analyse approfondie de l'histoire du développement du système fiscal belge actuel, voir A. Hardewyn, *Tussen sociale rechtvaardigheid en economische efficiëntie, een halve eeuw Belgische belastinggeschiedenis (1914-1962)*, Bruxelles, VUB-Press, 2003.

KIRKPATRICK J., « La liberté du choix de la voie la moins imposée à la lumière de la jurisprudence récente », in *L'Entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, 1988, pp. 9 à 32.

Kluppels H., Réforme en profondeur du délai d'investigation et d'imposition à l'impôt sur les revenus, 3 janvier 2023, disponible sur <https://www.grantthornton.be/fr/>.

Lambrecht L., Mathieu F., Réforme fiscale : voici les recommandations des experts, 05 juillet 2022, disponible sur <https://www.lalibre.be/>.

Lajeunesse K., Bien comprendre la fiscalité et la comptabilité au Canada, 04 août 2023, disponible sur <https://scaleup.services/>.

LEROUGE G., Théorie de la fraude en droit fiscal, Paris, *L.G.D.J.*, 1944, p. 18.

MASSIN I., et VAN DYCK J., « Prolongation des délais de prescription et nouveaux taux d'intérêts », *Fiscologue*, 2022.

MINNE P. et DOUÉNIAS S., *Planification fiscale internationale des sociétés belges*, Bruxelles, Larcier, 2004.

MORTIER A. , « L'accès des inspecteurs sociaux aux lieux de travail et aux espaces habités », *Rev. dr. pén.*, 2011/2, p. 119.

OCDE, Australie 2022, *op.cit.*, disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/fr>.

OECD (2022), *Tax Policy Reforms 2022 : OECD and Selected Partner Economies*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/067c593d-en>.

OCDE (2021), *Administration fiscale 2021* : Informations comparatives sur les pays de l'OCDE et autres économies avancées et émergentes, Éditions OCDE, Paris, disponible sur <https://doi.org/10.1787/a1b690b6-fr>.

PEETERS B., De dunne lijn tussen belastingontwijking en belastingonduiking ? », *A.F.T.*, 2010, p. 25.

SCAILTEUR C., « Les renonciations au bénéfice de la loi en droit fiscal » , *R.G.E.N.*, 1962. n° 20.507; M., LEVAUX, « Les circulaires administratives », *Actualités du droit*, 1993-2, pp. 321 et suiv.

SCARNA S., « Preuve et pouvoirs exorbitants de la puissance publique en Belgique », in *La preuve*, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 323 à 373.

Schoysman J., « L'évolution de l'idée de la progressivité dans l'impôt en Belgique et son reflet dans la politique belge », *Acta Historica Bruxellensia*, t. II, Bruxelles, Institut d'histoire de l'ULB, 1970, p. 329-398.

SMET F. en BOURGUIGNON J., « Délais d'imposition : allongement radical pour certaines déclarations », *Fiscologue*, 2022.

Stockmans N., Scarna S., Qui sont les perdants et les gagnants du projet de réforme fiscale ?, 26 mai 2023, disponible sur <https://www.lalibre.be/>.

Swysen D., Réforme fiscale : le projet initial a fondu, voici l'impact sur le portefeuille des Belges, 18 juillet 2023, disponible sur <https://www.sudinfo.be/>

TRAVERSA E., et FRANSSEN C., « Contrôle et pouvoirs d'investigation en matière d'impôts sur les revenus », in *Le contrôle fiscal : aspects pratiques et actualités*, J. BUBLOT, C. FRANSSEN, M. KRINGS, *et al.*, Limal, Anthémis, 2015, p. 39.

The Accounting Journal, La fiscalité aux Pays-Bas : Un guide sur le système fiscal et ce que vous devez savoir avant de commencer à gagner de l'argent aux Pays-Bas, *s.d.*, disponible sur <https://theaccountingjournal.com/?lang=fr>.

VAN CROMBRUGGE S., « Des délais judiciaires pour le paiement des impôts », *Fiscologue*, 2005.

VAN DYCK J., « Délai de fraude : la Cour de cassation change son fusil d'épaule », *Fiscologue*, 2023.

VAN DYCK J., « Litiges pendants : apprécier le pouvoir d'imposer dans les délais au 29/12/2014 », *Fiscologue*, 2019.

VAN DYCK J., « Le juge ne peut-il pas accorder de délais pour les dettes d'impôt ? », *Fiscologue*, 2008.

VAN HOUTTE J., *Beginnselen van het Belgisch Belastingrecht*, Gand, Story Scientia, 1979, p. 40.

VALENDUC C., « Politique fiscale et réformes structurelles », *Reflets et perspectives de la vie économique*, vol. I, no. 3, 2011, pp. 149-163 disponible sur <https://www.cairn.info/>.

Vanthemsche G., *Les paradoxes de l'État. L'État face à l'économie de marché, xix-xxe siècles*, Bruxelles, Labor, 1997.

VERDUSSEN M., BONBLED N., BOURGEOIS M. et TRAVERSA E., « XVIII.B. – Les droits constitutionnels des contribuables » in *Les droits constitutionnels en Belgique* (vol. 1 et 2), Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 1573.

VEROUGSTRAETE I., « *Cassatie : vereenvoudiging, gezag en democratie* », in *Cour de cassation de Belgique - Hof van Cassatie van België - Kassationshof von Belgien, 175e anniversaire*, Larcher, 2009, p. 207.

X, « Élément de droit fiscal », *s.d.*, disponible sur <https://ratio-avocats.be/>.

X, *Administration fiscale 2023 : informations comparatives sur les pays de l'OCDE et autres économies avancées émergentes*, Editions OCDE, Paris, 2023 disponible sur <https://www.oecd-ilibrary.org/fr>.

X, « Quels sont les éléments constitutifs des infractions fiscales ? », disponible sur <https://www.coursange-avocats.com/>, *s.d.*

X, *Quatre pistes pour une réforme de la fiscalité belge plus juste pour tous*, 26 septembre 2022, disponible sur <https://www.lalibre.be/>.

X, *L'impôt sur le revenu au Canada*, 01 janvier 2016, disponible sur <https://impotsurlerevenu.org/impots/i1-6.php>

X, Impôts et charges sur salaire, s.d., disponible sur <https://www.guide-australie.com/index.php>.

X, Système fiscal néerlandais et impôts aux Pays-Bas (2024), s.d., disponible sur <https://peniya.com/>.

WILLEMART E., *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruylant, Bruxelles, 1999.

ZWAENEPOEL T., « Une nouvelle loi allonge les délais d'investigation et d'imposition à partir de 2023 », s.d.

Annexes

1. Catégories de recettes dont le recouvrement incombe à l'administration fiscale, 2021

Source : https://www.oecd-ilibrary.org/sites/678bbe59-fr/1/3/2/index.html?itemId=/content/publication/678bbe59-fr&_csp_=796ee7e8c064ddd456682be031bd4f1b&itemIGO=oecd&itemContentType=book

Tableau 2.2. Catégories de recettes dont le recouvrement incombe à l'administration fiscale, 2021										
Pourcentage d'administrations dans lesquelles le recouvrement des catégories de recettes suivantes incombe à l'administration fiscale										
Impôt sur le revenu des personnes physiques	Impôt sur les sociétés	Taxe sur la valeur ajoutée	Droits d'accise - intérieurs	Impôts sur les véhicules à moteur	Impôts fonciers	Impôt sur la fortune	Impôts sur les mutations par décès, les successions, les donations et autres	Autres impôts sur les biens et services	Cotisations de sécurité sociale	Droits de douane
98	100	95	62	48	47	24	48	55	40	50

2. Aperçu de l'allongement des délais en matière d'impôts sur les revenus et en TVA

Source : <https://kpmg.com/be/fr/home.html>

	Impôts sur les revenus (délais d'investigation et d'imposition)	TVA (prescription)
En cas de déclaration correcte introduite dans les temps	Période d'imposition jusqu'au 30 juin de l'année suivant l'année d'imposition.	3 ans
En cas de déclaration incorrecte (remarque : déclaration introduite dans les délais)	3 ans	3 ans
En cas de déclaration tardive ou non déposée	4 ans	4 ans
Déclaration semi-complexe (sauf exceptions)	6 ans	/
Déclarations complexes (sauf exceptions)	10 ans	/
Fraude fiscale	10 ans	10 ans

3. Aperçus des délais standards en droit fiscal canadien :

Source : <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/impot/reenseignements-techniques/delais-standards-demandes-reenseignements-contribuables-fins-verification.html>

Annexe A – Délais standards

Type de demande	Demande initiale		Demande de suivi		
	Date limite initiale ⁶	Niveau d'approbation responsable	Date limite révisée	Total de jours	Niveau d'approbation responsable
Demande préliminaire des livres et registres pertinents	Jusqu'à 30 jours	Vérificateur	Jusqu'à 60 jours supplémentaires ⁷	Jusqu'à 90 jours	Gestionnaires de cas ou chefs d'équipe
Demande de renseignements supplémentaire ou autre demande de renseignements de la vérification :	s/o	s/o	s/o	s/o	s/o
(a) Les renseignements sont facilement accessibles	(a) Jusqu'à 15 jours	Vérificateur	(a) Jusqu'à 30 jours supplémentaires ⁷	(a) Jusqu'à 45 jours	Gestionnaires de cas ou chefs d'équipe
(b) Les renseignements ne sont pas facilement accessibles ⁸	(b) Jusqu'à 30 jours	Vérificateur	(b) Jusqu'à 30 jours supplémentaires ⁷	(b) Jusqu'à 60 jours	Gestionnaires de cas ou chefs d'équipe
(c) Les renseignements ne sont pas facilement accessibles et il y a des circonstances atténuantes ⁸ ⁹	(c) Jusqu'à 60 jours	Gestionnaires de cas ou chefs d'équipe	s/o	s/o	s/o
Réponse à une lettre de proposition ¹⁰	30 jours	Vérificateur	Jusqu'à 30 jours supplémentaires ¹¹	Jusqu'à 60 jours	Gestionnaires de cas ou chefs d'équipe

4. Tableau concernant les contrôles fiscaux dans différents pays :

Source : <https://www.oecd.org/fr/ctp/administration/38093532.pdf>

Table 18: Contrôles fiscaux: pouvoirs d'investigation et de perquisition de l'administration

PAYS	L'administration a-t-elle les pouvoirs permettant d'obtenir toutes les informations nécessaires?	Ces pouvoirs s'étendent-ils aux tiers?	Les contribuables doivent fournir toutes les pièces demandées	Droit de visite dans:		Mandat de perquisition obligatoire		Saisie de documents		Droit d'obtenir des renseignements d'autres administrations
				les locaux professionnels	les habitations privées	Locaux professionnels	Habitations privées	Limitée à /aux	Mandat obligatoire	
1) Pays membres de l'OCDE										
Australie	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux à tout moment. Les occupants doivent prêter un « concours raisonnable ».	Mandat obligatoire	Oui	Oui	Saisie seulement possible avec mandat. Les fonctionnaires peuvent photocopier des documents.	Oui	Oui, sauf si c'est spécifiquement exclu.
Autriche	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux	Oui, avec l'autorisation du juge pénal et entre 5 et 21 heures.	Oui	Oui	Procédure pénale	Oui	Oui
Belgique	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux, mais seulement en période d'activité	Oui, avec l'autorisation du juge pénal et entre 5 et 21 heures.	Non	Avec l'autorisation du juge pénal	TVA: dans le cadre d'un contrôle. IRPP: pas sans l'accord du contribuable	n disp.	Oui
Canada	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux. Les détenteurs des pièces doivent apporter une aide raisonnable.		Non	Oui	Suspicion raisonnable	Oui	Droit limité
République tchèque	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux	Oui, si à usage professionnel	Non	Oui	Suspicion raisonnable	Oui	Oui
Danemark	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux	Mandat obligatoire	Oui (pour les affaires pénales)	Oui	Procédure pénale	Oui	Oui
Finlande	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux	Oui, en cas de soupçon de délit	Non	Oui	Affaires pénales	Oui	Oui
France	Oui	Oui	Oui	Oui	Mandat obligatoire	Non	Oui	Suspicion raisonnable	Oui	Oui
Allemagne	Oui	Oui	Oui	Accès aux heures normales de travail	Seulement avec l'accord du contribuable ou un mandat de perquisition	Obligatoire dans les affaires pénales (sauf accord du contribuable)	Obligatoire dans les affaires pénales (sauf accord du contribuable)	Affaires pénales	Oui	Oui (dans certaines limites)
Grèce	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux aux heures normales de travail		Non	Oui	Suspicion raisonnable	Non	Oui

PAYS	L'administration a-t-elle les pouvoirs permettant d'obtenir toutes les informations nécessaires?	Ces pouvoirs s'étendent-ils aux tiers?	Les contribuables doivent fournir toutes les pièces demandées	Droit de visite dans:		Mandat de perquisition obligatoire		Saisie de documents		Droit d'obtenir des renseignements d'autres administrations
				les locaux professionnels	les habitations privées	Locaux professionnels	Habitations privées	Limitée à/ aux	Mandat obligatoire	
Portugal	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux	Accord du contribuable ou mandat obligatoire	Non	Oui	Un laps de temps limité	Non	Oui
Slovaquie	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux	Avec l'accord du contribuable	Oui	Oui	Illimitée	Affaires pénales	Oui
Espagne	Oui	Oui	Oui	Avec l'accord du contribuable	Avec l'accord du contribuable	Mandat délivré par un juge	Mandat délivré par un juge	Non	Non	Oui
Suède	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux (mais sans recours à la force)	-	-	Oui	Fraude grave	Oui	Oui (dans certaines limites)
Suisse	Oui	Oui. A certaines catégories de tiers	Oui	Réserve à certains types d'enquêtes		Oui	Oui	Suspicion raisonnable	Oui	Oui
Turquie	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux aux heures de travail	Mandat obligatoire	Oui	Oui	Suspicion raisonnable	Oui	Oui
Royaume-Uni	Oui	Oui	Oui	/1.	Mandat obligatoire	Oui/Non /1	Oui	Fraude grave	Oui	Oui
Etats-Unis	Oui	Oui	Oui	Accord du contribuable ou injonction d'un tribunal obligatoire		Oui	Oui (sauf accord du contribuable)	En cas d'infraction pénale	Oui	Oui
2) Sélection de pays non membres de l'OCDE										
Argentine	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux (mais sans recours à la force)	Accord du contribuable ou mandat obligatoire	Oui	Oui	A la discrétion du juge	Oui	Oui
Brésil	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Non	Oui	Non	Oui	Oui
Chili	Oui	Oui	Oui	Oui	Non	Oui	n.applic.	Suspicion raisonnable de fraude	Oui	Oui
Chine	Oui	Oui	Oui	Oui (locaux professionnels) ; non (habitations privées)		Oui	n.applic.	Illimitée	Oui	Oui
Chypre - IDir.	Oui	Oui	Oui	Accès autorisé aux locaux professionnels et aux habitations		Oui	Oui	Illimitée	Oui	Oui

PAYS	L'administration a-t-elle les pouvoirs permettant d'obtenir toutes les informations nécessaires?	Ces pouvoirs s'étendent-ils aux tiers?	Les contribuables doivent fournir toutes les pièces demandées	Droit de visite dans:			Mandat de perquisition obligatoire		Saisie de documents		Droit d'obtenir des renseignements d'autres administrations
				les locaux professionnels	les habitations privées	Accès autorisé aux locaux professionnels et aux habitations	Locaux professionnels	Habitations privées	Limitée à/aux	Mandat obligatoire	
Chypre - TVA	Oui	Oui	Oui			Accès autorisé aux locaux professionnels et aux habitations	Non	Oui	Illimitée	Oui	Oui
Estonie	-	-	-			-	-	-	-	-	-
Inde	-	-	-			-	-	-	-	-	-
Lettonie	Oui	Oui	Oui			Oui Non	Non	Oui	-	-	Oui
Lituanie	Oui	Oui	Oui			Accès autorisé aux locaux professionnels et aux habitations	Non	Non	Illimitée	Non	Oui
Malte – IDir.	Oui	Oui	Oui			Accès autorisé aux locaux professionnels et aux habitations	Non	Oui	Saisie non autorisée	n.applic.	Oui
Malte - TVA	Oui	Oui	Oui			Accès autorisé aux locaux professionnels et aux habitations	Non	Oui	Suspicion raisonnable	Non	Oui
Russie	-	-	-			-	-	-	-	-	-
Singapour	Oui	Oui	Oui			Accès autorisé aux locaux professionnels et aux habitations	Non	Non	Illimitée	Non	Oui (conditions fixées par la loi)
Slovénie	Oui	Oui	Oui			Oui Non	Non	Oui	90 jours	Oui	Oui
Afrique du sud	Oui	Oui	Oui			Accès autorisé aux locaux professionnels et aux habitations /1	Oui /1	Oui /1	Illimitée	Oui	Oui

Sources: BIDE, réponses aux enquêtes nationales, description des méthodes de contrôle en vigueur dans certains pays effectuée par l'administration douanière et fiscale néerlandaise

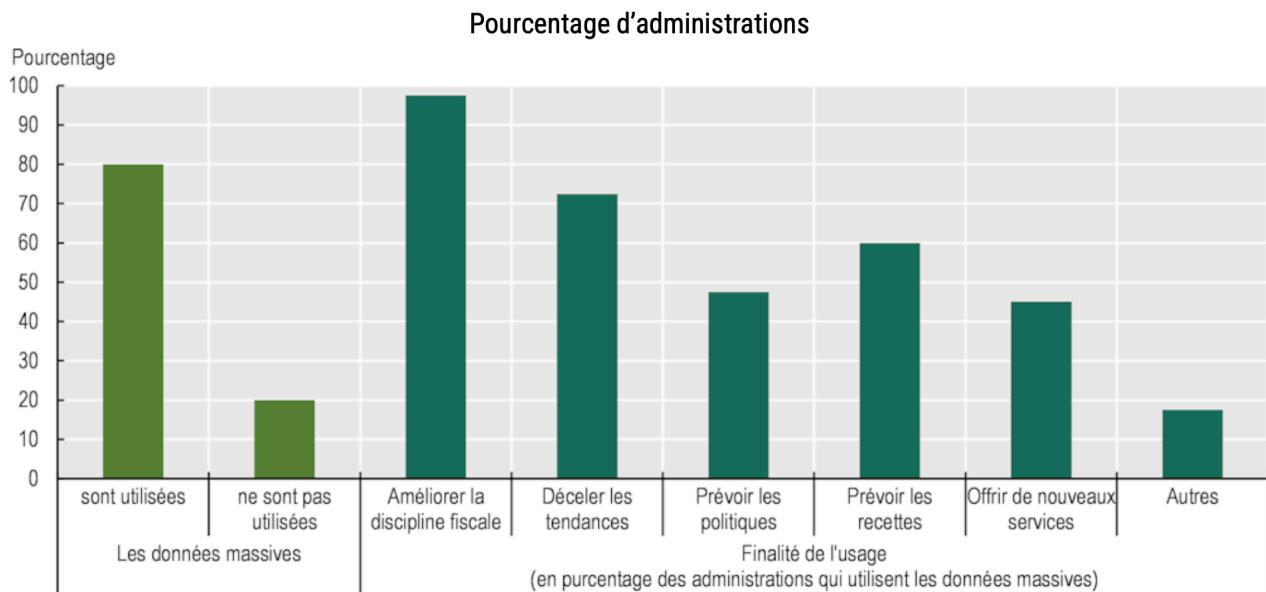
/1. **Belgique** — TVA: les inspecteurs des impôts peuvent saisir des documents pour les examiner, mais doivent ensuite les restituer. IRPP: les inspecteurs ne peuvent saisir des documents qu'avec l'accord explicite du contribuable ; **Norvège** — tous renseignements concernant un contribuable donné et certains renseignements concernant d'autres contribuables ; **Afrique du sud** — un mandat n'est pas nécessaire pour perquisitionner des locaux professionnels si l'on a prévenu suffisamment à l'avance, pour perquisitionner une habitation avec l'accord de l'occupant ou pour les contrôles douaniers et ceux portant sur les droits d'accise ; **Royaume-Uni** — mandat obligatoire pour les enquêtes relatives à l'IRPP ; libre accès à l'intégralité des lieux pour celles relatives à la TVA.

PAYS	L'administration a-t-elle les pouvoirs permettant d'obtenir toutes les informations nécessaires?	Ces pouvoirs s'étendent-ils aux tiers?	Les contribuables doivent fournir toutes les pièces demandées	Droit de visite dans:		Mandat de perquisition obligatoire		Saisie de documents		Droit d'obtenir des renseignements d'autres administrations
				les locaux professionnels	les habitations privées	Locaux professionnels	Habitations privées	Limitée à/ aux	Mandat obligatoire	
Hongrie	n.disp.	n.disp.	n.disp.	Libre accès à l'intégralité des lieux aux heures normales de travail		n.disp.	n.disp.	n.disp.	n.disp.	n.disp.
Islande	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux	Oui	Non	Oui	Illimitée	Non	Oui
Irlande	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux à des horaires spécifiés à l'avance		Non	Non	Illimitée	Non	Oui
Italie	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux	Nécessité d'autorisation du procureur	Oui (pour les affaires pénales)		Affaires pénales (traitées par la Brigade financière)	-	Oui
Japon	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux		Oui (pour les affaires pénales)		Affaires pénales	Oui	Oui
Corée	Oui	Oui	Oui	Avec l'accord du contribuable	Avec l'accord du contribuable	Oui	Oui	Affaires pénales	Oui	Oui (dans certaines limites)
Luxembourg	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux aux heures normales de travail	Non	Non	n.applic.	Saisie non autorisée	n.applic.	Oui
Mexique	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux	Libre accès à l'intégralité des lieux	Oui	Oui	Non	Non	Oui (dans certaines limites)
Pays-Bas	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux aux heures normales de travail	Mandat de perquisition obligatoire	Oui (pour les affaires pénales)		Affaires pénales	Non	Oui
Nouvelle-Zélande	Oui	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux		Non	Non	Affaires pénales	Non	Oui, sauf si c'est spécifiquement exclu
Norvège	Oui (mais dans certaines limites) /1	Oui	Oui	Libre accès à l'intégralité des lieux (mais sans recours à la force)	Présence du contribuable et mandat obligatoires	Non	Oui	Affaires pénales	Non	Oui (dans certaines limites)
Pologne	Oui	Oui	Oui	Oui, mais avec une autorisation	Avec l'accord du contribuable	Oui	Oui	Modalités précises fixées par ordonnance	Oui	Oui

5. Utilisation des données massives à des fins analytiques, 2022 :

Source : <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/a502401e-fr/index.html?itemId=/content/component/a502401e-fr>.

Graphique 6.2. Utilisation des données massives à des fins analytiques, 2022



Note : Ce graphique repose sur les données de l'Inventaire des initiatives technologiques en matière fiscale (ITTI) portant sur 52 juridictions qui sont couvertes par ce rapport et qui ont répondu à l'enquête mondiale sur la numérisation.

