

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

14 octobre 2021

PROPOSITION DE LOI

**modifiant le Code des impôts
sur les revenus 1992
en vue d'harmoniser les délais
d'investigation en cas de fraude fiscale
en ce qui concerne les impôts directs et
la taxe sur la valeur ajoutée**

(déposée par M. Joris Vandenbroucke)

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

14 oktober 2021

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van het Wetboek
van de inkomstenbelastingen 1992,
teneinde de onderzoekstermijnen bij fiscale
fraude in de directe belastingen en
de belasting over de toegevoegde
waarde te harmoniseren**

(ingediend door de heer Joris Vandenbroucke)

RÉSUMÉ

Les délais d'investigation dont dispose l'administration fiscale et les dispositions légales y afférentes diffèrent en ce qui concerne, d'une part, les impôts directs et, d'autre part, la taxe sur la valeur ajoutée. Ces divergences posent d'importants problèmes, sur le terrain, lors des enquêtes de fraude fiscale, et peuvent compromettre la validité de ces enquêtes.

Il convient dès lors d'harmoniser les deux Codes concernés en renforçant, en particulier, le pouvoir de l'administration fiscale d'enquêter sur la fraude fiscale au cours du délai supplémentaire. Cette harmonisation ne portera pas préjudice aux droits du contribuable.

SAMENVATTING

De onderzoekstermijnen waarover de belastingadministratie beschikt en de bijhorende wettelijke bepalingen zijn verschillend in de directe belastingen enerzijds en de belasting over de toegevoegde waarde anderzijds. Dat geeft bij het onderzoek van fiscale fraude aanleiding tot grote problemen op het terrein en kan de rechtsgeldigheid van fraudeonderzoeken in gevaar brengen.

Er is dus nood aan harmonisatie tussen de beide wetboeken, meer bepaald door de bevoegdheid van de belastingadministratie om belastingfraude te onderzoeken in de aanvullende termijn te versterken. De rechten van de belastingplichtige worden daardoor niet in het gedrang gebracht.

N-VA	: Nieuw-Vlaamse Alliantie
Ecolo-Groen	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
PS	: Parti Socialiste
VB	: Vlaams Belang
MR	: Mouvement Réformateur
CD&V	: Christen-Democratisch en Vlaams
PVDA-PTB	: Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique
Open Vld	: Open Vlaamse liberalen en democraten
Vooruit	: Vooruit
cdH	: centre démocrate Humaniste
DéFI	: Démocrate Fédéraliste Indépendant
INDEP-ONAFH	: Indépendant - Onafhankelijk

Abréviations dans la numérotation des publications:		Afkorting bij de numering van de publicaties:	
DOC 55 0000/000	Document de la 55 ^e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi	DOC 55 0000/000	Parlementair document van de 55 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA	Questions et Réponses écrites	QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral	CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV	Compte Rendu Analytique	CRABV	Beknopt Verslag
CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)	CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN	Séance plénière	PLEN	Plenum
COM	Réunion de commission	COM	Commissievergadering
MOT	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT	Moties tot besluit van interpellaties (beigegekleurd papier)

DÉVELOPPEMENTS

MESDAMES, MESSIEURS,

La présente proposition de loi remédie à un problème connu depuis longtemps en matière de procédure fiscale, à savoir les divergences entre les délais et les règles d'investigation dans les dossiers relatifs aux contributions directes, d'une part, et, dans des dossiers relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), d'autre part.

Aussi l'objectif de la présente proposition de loi est-il d'harmoniser ces dispositions dans les deux codes et, partant, de renforcer l'efficacité de l'administration fiscale dans les dossiers de lutte contre la fraude fiscale. Aujourd'hui, ces dispositions divergentes posent de gros problèmes sur le terrain lorsque l'administration fiscale enquête sur des dossiers de fraude fiscale et peuvent aller jusqu'à compromettre la validité de l'enquête pour fraude fiscale, surtout dans le cas d'enquêtes mêlant contributions directes et TVA.

Les problèmes qu'entraînent ces incohérences et la nécessité d'harmoniser ont déjà été reconnus à deux reprises par le Parlement fédéral au cours de ces quinze dernières années. Ainsi, la recommandation 42 de l'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale de 2009 (DOC 52 0034/004, p. 248) prévoit ce qui suit:

“Harmoniser (vers le haut) les règles de procédure fiscale pour les impôts fédéraux, notamment en ce qui concerne la prescription et les pouvoirs d'investigation (notamment l'accès aux locaux professionnels, le délai de conservation des documents, etc.).”

Quant au rapport fait au nom de la commission spéciale “les Panama Papers et la fraude fiscale internationale” de 2017 (DOC 54 2749/001, p. 52), il indique que:

“Les représentants de l'ISI ont insisté sur ce que, en vue d'une lutte plus efficace contre la fraude, il serait souhaitable d'uniformiser les compétences qui sont reprises dans les différents codes. Par exemple, en ce qui concerne les délais d'enquête, il existe une différence entre la procédure pour les contributions directes et la TVA. Étant donné que les délais d'enquête n'ont pas été déterminés en matière de TVA, le problème se situera essentiellement au niveau de l'interaction entre les impôts sur les revenus et la TVA puisque les deux impôts se rapportent à l'activité professionnelle du contribuable. D'autres exemples qui clarifient la différence entre la procédure en matière d'impôts sur

TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

Dit wetsvoorstel komt tegemoet aan een reeds lang erkend probleem in de fiscale procedure, namelijk de discrepanties in de onderzoekstermijnen en -bepalingen voor fraudeonderzoek in enerzijds dossiers inzake directe belastingen en anderzijds dossiers inzake de belasting over de toegevoegde waarde (btw).

De bedoeling van dit wetsvoorstel is om deze bepalingen in beide wetboeken te harmoniseren en zo de effectiviteit van de belastingadministratie in dossiers van bestrijding van fiscale fraude te versterken. Vandaag geven deze verschillen in bepalingen aanleiding tot grote problemen op het terrein bij het onderzoek van fiscale fraude door de belastingadministratie, die zelfs de rechtsgeldigheid van het fraudeonderzoek in gevaar kunnen brengen, zeker in onderzoeken die zowel directe belastingen als btw omvatten.

De problemen die deze discrepanties met zich meebrengen en de nood aan harmonisatie werden reeds twee maal erkend door het Federaal Parlement in de voorbije 15 jaar. Zo luidt aanbeveling 42 van het parlementair onderzoek naar de grote fraudedossiers van 2009 (DOC 52 0034/004, p. 248):

“De fiscale procedureregels (naar boven toe) harmoniseren voor de federale belastingen, onder meer inzake de verjaring en de onderzoeksbevoegdheden (meer bepaald de toegang tot de beroepslokalen, de bewaringstermijn van de documenten enzovoort).”

In het verslag van de bijzondere commissie Internationale Fiscale Fraude/Panama Papers uit 2017 (DOC 54 2749/001, p. 52) wordt het volgende gesteld:

“De vertegenwoordigers van de BBI hebben beklemtoond dat, om de fraude doeltreffender te bestrijden, het wenselijk is de in de verschillende wetboeken vervatte bevoegdheden eenvormig te maken. Ter illustratie verwijzen zij naar de uiteenlopende onderzoekstermijnen in de procedures inzake directe belastingen en btw. Aangezien inzake btw geen onderzoekstermijnen zijn bepaald, zal het probleem zich voornamelijk voordoen op het stuk van de interactie tussen de inkomstenbelastingen en de btw, aangezien de beide belastingen betrekking hebben op de beroepsactiviteit van de belastingplichtige. Er kunnen nog meer voorbeelden worden aangevoerd die de verschillen verduidelijken tussen de procedure inzake de

les revenus et de TVA peuvent être évoqués (enquêtes bancaires, par exemple).”

(...)

“Ainsi donc, en dépit d’efforts d’harmonisation récents, il existe encore de sensibles différences entre la procédure applicable en matière d’impôts sur les revenus et la procédure propre à la TVA. Or, cette différenciation alourdit, et fragilise le cas échéant, le travail de contrôle et d’établissement de l’impôt par les autorités administratives fiscales.”

Dans le même rapport DOC 54 2749/001, la recommandation n° 72 (p. 53) est formulée comme suit:

“Prévoir, au moins en matière d’impôts sur les revenus et de TVA, une procédure uniforme dans le cadre de laquelle l’établissement des impôts sur les revenus et de la TVA s’effectue par le biais d’une procédure harmonisée et de préférence au moyen d’un seul et même titre de taxation.”

Il ne fait donc aucun doute qu’il est grand temps d’harmoniser les délais d’enquête et les règles d’instruction entre les deux types d’impôts. De son côté également, l’Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) souligne, dans son rapport intitulé “*Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition*”¹, l’importance de prévoir des pouvoirs d’enquête adéquats et une coopération entre les différents organismes nationaux pour lutter contre la fraude fiscale.

Explication des différents délais et règles d’investigation

Les délais de prescription, les délais d’investigation et les règles d’investigation pour les impôts directs et la TVA sont réglés respectivement par le Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992) et le Code de la TVA.

Les délais de prescription en matière de TVA sont fixés à l’article 81bis du Code de la TVA. L’alinéa 1^{er} de cet article dispose que le délai de prescription ordinaire expire à l’issue de la troisième année civile qui suit celle durant laquelle la cause d’exigibilité de ces taxes, intérêts et amendes fiscales est intervenue. L’alinéa 2 prévoit que, dans certains cas, il peut être dérogé à ce délai ordinaire à l’expiration de la septième année civile qui suit celle durant laquelle la cause de l’exigibilité est survenue. Ces cas sont énumérés dans l’article et

¹ OCDE, (2020). *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition*. Consulté le 25/6/2021 sur le site <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/delits/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition-006a6512-en.htm>.

inkomstenbelasting en die inzake de btw (bijvoorbeeld bankonderzoeken).”

(...)

“Ondanks recente inspanningen om één en ander eenvormig te maken, bestaan er dus nog steeds aanzienlijke verschillen tussen de inkomstenbelastingenprocedure en de btw-procedure. Die verschillen bemoeilijken de werkzaamheden van de belastingdiensten wat de belastingcontrole en -vestiging betreft; in voorkomend geval komen ze daardoor zelfs in het gedrang.”

In hetzelfde verslag DOC 54 2749/001 luidt aanbeveling 72 (p 53) als volgt:

“Op zijn minst inzake inkomstenbelastingen en btw in een uniforme procedure voorzien waarbij de inkomstenbelastingen en de btw worden vastgesteld aan de hand van een onderling afgestemde procedure en bij voorkeur middels eenzelfde taxatietitel”.

Het lijkt dus geen twijfel dat het hoog tijd is om een harmonisering van de onderzoekstermijnen en -bepalingen tussen beide types van belastingen door te voeren. Ook de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) wijst in haar rapport “*Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition*”¹ op het belang van adequate onderzoeksbevoegdheden en samenwerking tussen verschillende binnenlandse agentschappen om belastingfraude te bevechten.

Toelichting bij de verschillende onderzoekstermijnen en -bepalingen

De verjaringstermijnen, onderzoekstermijnen en -bepalingen worden voor de directe belastingen en de btw geregeld door respectievelijk het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) en het btw-wetboek.

De verjaringstermijnen voor de btw worden bepaald in artikel 81bis van het btw-wetboek. Het eerste lid van dit artikel bepaalt dat de gewone verjaringstermijn verstrijkt na het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van opeisbaarheid van die belasting, interesten en administratieve geldboeten zich heeft voorgedaan. Het tweede lid bepaalt dat er kan afgeweken worden van deze gewone termijn na het verstrijken na het zevende kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van opeisbaarheid zich heeft voorgedaan in een aantal gevallen.

¹ OECD, (2020). *Fighting Tax Crime – The Ten Global Principles, Second Edition*. Opgehaald op 25/6/2021 op <https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition-006a6512-en.htm>.

comprennent notamment le cas d'une action judiciaire pour fraude fiscale.

L'article 84^{ter} du Code de la TVA règle la condition de notification. Cet article précise que si l'administration souhaite appliquer le délai de taxation de sept ans, elle doit, sous peine de nullité, informer l'intéressé par écrit et de manière détaillée des soupçons de fraude fiscale qui pèsent sur lui.

Cette procédure concerne le recouvrement. L'administration chargée d'enquêter sur la fraude à la TVA peut donc accomplir des actes d'investigation, que le Code ne définit pas plus avant, et ce n'est qu'au moment de l'action (procès-verbal de régularisation en matière de TVA), c'est-à-dire lorsque le statut juridique de l'assujetti change, que l'administration doit procéder à la notification préalable.

Pour les impôts directs, la procédure fiscale est différente. Ici aussi, le délai de prescription ordinaire est de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition. Ce délai peut être prolongé de quatre ans en cas d'intention frauduleuse et/ou de dessein de nuire. Dans le cas de constructions juridiques spécifiques, dans des pays à faible imposition, visant à dissimuler l'origine ou l'existence d'un patrimoine, le délai extraordinaire est de sept ans (art. 354 du CIR 1992).

L'article 333 du CIR 1992 fixe la procédure d'investigation. Pendant le premier délai de prescription, des investigations peuvent être effectuées sans notification préalable. Si l'administration souhaite accomplir des actes d'investigation pendant les délais supplémentaires de quatre et sept ans, elle doit, sous peine de nullité, informer préalablement le contribuable, par écrit et de manière précise, des indices spécifiques de fraude fiscale qui existent en ce qui le concerne.

La différence essentielle avec le Code de la TVA est donc que l'administration compétente en matière d'impôts directs doit, au cours du délai supplémentaire, envoyer une notification pour chaque acte d'investigation, et non pour le recouvrement. Cela implique donc que l'administration doit avoir déjà découvert un indice raisonnable de fraude au cours de la première période de trois ans, c'est-à-dire le délai de prescription ordinaire, ou qu'un indice doit lui tomber entre les mains par hasard par la suite. De ce fait, l'administration fiscale se retrouve parfois dans une impasse, puisqu'elle doit, dans le délai d'investigation de trois ans, recueillir des indices de fraude pour la période sur laquelle elle n'est, en réalité, pas encore autorisée à investiguer.

Deze worden opgesomd in het artikel en omvatten onder andere een rechtsvordering voor fiscale fraude.

Artikel 84^{ter} van het wetboek btw regelt de kennisgevingsvoorwaarde. Dit artikel stelt dat, indien de administratie de aanvullende taxatietermijn van zeven jaar wenst toe te passen, zij, op straffe van nietigheid, voorafgaandelijk aan de betrokkene schriftelijk en nauwkeurig kennis dienen te geven van de vermoedens van belastingontduiking die tegen hem bestaan.

Deze procedure slaat op de vordering. De administratie belast met onderzoek naar btw-fraude kan dus op verder niet bepaalde wijze onderzoekshandelingen stellen. Enkel op het moment van vordering (proces-verbaal ter regularisatie van btw), wanneer de rechtspositie van de belastingplichtige dus wijzigt, dient zij aan de voorafgaande kennisgeving te voldoen.

De fiscale procedure voor de directe belastingen loopt echter anders. Ook in deze materie is de gewone verjaringstermijn drie jaar, te rekenen vanaf 1 januari van het aanslagjaar. Die termijn kan met vier jaar worden verlengd in geval van bedrieglijk opzet en/of oogmerk om te schaden. In geval van specifieke juridische constructies in landen met lage belastingen, met het oogmerk om de herkomst of het bestaan van vermogen te verhullen, bedraagt de bijzondere termijn zeven jaar (art. 354 van het WIB 1992).

Artikel 333 van het WIB 1992 bepaalt de onderzoeksprocedure. In de eerste verjaringstermijn mogen onderzoeken verricht worden zonder voorafgaande kennisgeving. Wil de administratie onderzoeksdaaden stellen in de bijkomende termijnen van vier en zeven jaar, dan dient zij op straffe van nietigheid de belastingplichtige voorafgaand aan het onderzoek schriftelijk en nauwkeurig kennis te geven van de specifieke vermoedens van belastingfraude die tegen hem bestaan.

Het wezenlijke verschil met het btw-wetboek is dus dat de administratie bevoegd voor directe belastingen voor elke onderzoeksdaad in de aanvullende termijn een kennisgeving moet doen, en niet voor de vordering. Dat impliceert dus dat de administratie eigenlijk al in de eerste periode van drie jaar een redelijke aanwijzing voor fraude moet ontdekken, tijdens de gewone verjaringstermijn, of dat een aanwijzing daarna toevallig in haar schoot moet landen. De fiscale administratie belandt daardoor soms in een catch 22-situatie. Zij dient binnen de driejarige onderzoekstermijn aanwijzingen van fraude te verzamelen voor de periode die zij voorlopig eigenlijk niet mag onderzoeken.

Cette différence restreint dès lors fortement les possibilités pour l'administration de mener effectivement des enquêtes pour fraude en matière d'impôts directs sans s'exposer à des querelles de procédure, surtout par rapport à l'administration de la TVA. Au travers de la présente proposition de loi, nous souhaitons permettre à l'administration d'accomplir également des actes d'enquête complémentaires durant le délai supplémentaire dans les dossiers relatifs aux impôts directs. La notification obligatoire en tant que condition de notification (notifier = communiquer à un suspect qu'il a le droit de se taire) est conservée, mais elle est reportée au moment du recouvrement durant le délai supplémentaire, lorsque la position juridique du contribuable change effectivement. Il suffira dès lors que l'administration communique par écrit et précisément les indices de fraude fiscale au contribuable avant d'envoyer l'avis de rectification ou la notification d'imposition d'office. Cela permettra d'harmoniser les délais d'enquête en matière de TVA et d'impôts directs.

Problèmes sur le terrain

Les différentes dispositions sont source de problèmes dans le cadre des enquêtes menées sur le terrain, en particulier lors des enquêtes associant des fonctionnaires de l'administration des impôts directs et des fonctionnaires de l'administration de la TVA.

Nous renvoyons à un exemple éloquent évoqué lors d'échanges avec l'Inspection spéciale des impôts (ISI). Lors d'un contrôle réunissant des contrôleurs de l'administration des impôts directs et des contrôleurs de l'administration de la TVA, des documents antérieurs de plus de trois ans à l'ouverture d'une enquête en cours ont été découverts. Les contrôleurs de la TVA étaient alors autorisés à consulter le classeur qui contenait ces documents, mais les contrôleurs des impôts directs ont quant à eux littéralement dû tourner le dos, durant cette consultation, dès lors qu'ils n'avaient pas préalablement notifié les indices de fraude fiscale par courrier recommandé en application de l'article 333 du CIR 1992.

La question de la consultation de ce classeur par un contrôleur de l'administration des impôts directs pose la question de savoir si la simple consultation d'un classeur contenant des informations prescrites constitue un acte d'enquête. Dès lors qu'il est généralement répondu affirmativement à cette question, cette consultation expose l'ensemble de l'enquête à une querelle de procédure visant sa nullité et ne tenant aucunement compte de son contenu.

Il ne s'agit pas d'un cas unique. Certaines enquêtes ont réellement été contestées par des contribuables sur

Die discrepantie beperkt dus sterk de mogelijkheden van de administratie om inzake directe belastingen effectief aan fraudeonderzoek te doen om te vermijden dat zij zich blootstelt aan procedureslagen, zeker in vergelijking met de administratie belast met de btw. Met dit wetsvoorstel willen de indieners de mogelijkheid geven aan de administratie om ook inzake directe belastingen bijkomende onderzoeksdaaden te stellen in de aanvullende termijn. De verplichte kennisgeving als cautie-voorwaarde (cautie = de mededeling aan een verdachte dat deze het recht heeft om te zwijgen) blijft behouden, maar wordt verplaatst naar het moment van de vordering in de aanvullende termijn, wanneer de rechtspositie van de belastingplichtige daadwerkelijk wijzigt. Het volstaat zodoende dat de administratie op schriftelijke en nauwkeurige wijze de aanwijzingen van fiscale fraude ter kennis brengt van de belastingplichtige alvorens het bericht van wijziging of de kennisgeving van aanslag van ambtswege te versturen. Op die manier worden de onderzoekstermijnen voor de btw en de directe belastingen geharmoniseerd.

Problemen op het terrein

Bij onderzoeken op het terrein leiden de verschillende bepalingen tot problemen, zeker wanneer het onderzoeken betreft waarbij zowel ambtenaren van de administratie bevoegd voor directe belastingen als btw-ambtenaren betrokken zijn.

De indiener verwijst naar een treffende illustratie die uit gesprekken met de Bijzondere Belastinginspectie (BBI) naar boven kwam. Tijdens een controle waarbij zowel controleurs van de directe belastingen als de btw aanwezig waren, werden stukken aangetroffen die ouder waren dan drie jaar vóór de start van het onderzoek. De btw-controleurs konden de bewuste map dus zonder problemen inkijken. De controleurs voor de directe belastingen moesten zich echter letterlijk omdraaien tijdens het bekijken van de map, aangezien zij niet voorafgaand een aangetekend schrijven hadden gestuurd met de aanwijzingen van fiscale fraude overeenkomstig artikel 333 van het WIB 1992.

Het bekijken van die map door een controleur van de directe belastingen geeft aanleiding tot discussie over de vraag of het louter inkijken van een map met verjaarde gegevens een onderzoeksdaad is. Veelal wordt die vraag bevestigend beantwoord en dus wordt het volledige onderzoek blootgesteld aan een procedureslag over de nietigheid ervan, zonder naar de inhoud te kijken.

Dit is geen eenmalige anekdote. Onderzoeken worden wel degelijk betwist door een belastingplichtige louter op

la seule base de cette notion “d’acte d’enquête”, ce qui a entraîné l’annulation de taxations bien que les enquêtes en cause aient effectivement établi l’existence d’actes de fraude fiscale. En 2020, la Cour d’appel de Gand a par exemple annulé une taxation réalisée durant le délai prolongé en invoquant la notification. Il est alors ressorti de l’enquête menée durant le délai d’investigation de trois ans qu’il existait des indices clairs d’évasion fiscale également corroborés ultérieurement. L’administration a ensuite adressé une notification au contribuable visé afin de pouvoir étendre son enquête aux années précédentes, mais la Cour d’appel a toutefois estimé que l’existence d’indices d’évasion fiscale pour une année de revenus particulière ne pouvait pas automatiquement laisser présumer que des indices similaires existaient aussi pour d’autres années de revenus. En conséquence, la Cour a jugé la notification imprécise et, partant, non valable.²

La Cour d’appel d’Anvers a suivi le même raisonnement pour annuler une taxation imposée pour la création d’un système frauduleux de fausses factures. Après avoir pris connaissance du dossier pénal relatif à cette affaire, l’administration fiscale avait envoyé la notification obligatoire pour indiquer qu’elle étendait le délai d’investigation aux exercices d’imposition 2006 à 2009 inclus (délai d’investigation supplémentaire). La Cour d’appel a toutefois estimé que l’extension à l’exercice d’imposition 2008 n’avait pas été motivée assez concrètement et a annulé l’ensemble de la procédure. Dans ce dossier aussi, une taxation a donc été annulée en dépit de l’existence d’actes de fraude démontrés.³

L’actuel article 333, alinéa 3, du CIR 1992 donne dès lors lieu à un débat technique à propos de la condition de notification qui peut entraîner l’annulation de toute la taxation, même en cas d’actes de fraude incontestablement démontrés en cours d’enquête. Par conséquent, la notification obligatoire de l’enquête permet aujourd’hui aux fraudeurs de ne pas être sanctionnés pour des actes d’évasion fiscale non encore prescrits.

Par ailleurs, d’autres problèmes pratiques peuvent aussi se poser lors des contrôles en raison de la condition de notification. Par exemple, en cas d’imposition commune à l’impôt des personnes physiques (imposition visant donc deux personnes physiques), il est parfois impossible de procéder à la notification d’indices de fraude avant le début de la visite fiscale aux deux contribuables, dès lors que les deux partenaires ne sont souvent pas présents au même moment. Il arrive aussi parfois que le contribuable ou le responsable d’une entreprise quitte rapidement les lieux lors d’une visite fiscale, ce qui empêche toute notification et ne permet

grond van die notie van “onderzoeksdaad”. Zo worden taxaties vernietigd, terwijl uit het onderzoek wel degelijk blijkt dat er sprake is van fiscale fraude. Zo vernietigde het Hof van beroep van Gent in 2020 een taxatie in de uitgebreide termijn op grond van de kennisgeving. Uit onderzoek binnen de driejarige onderzoekstermijn bleek dat er duidelijke aanwijzingen van belastingontduiking bestonden, die later ook bewezen werden. De administratie had de belastingplichtige daarop een kennisgeving bezorgd om ook voorgaande jaren te kunnen onderzoeken. Het Hof van beroep stelde echter dat, wanneer er voor een bepaald inkomstenjaar aanwijzingen voor belastingontduiking bestaan, niet zomaar vermoed kan worden dat deze aanwijzingen ook voorhanden zijn voor andere inkomstenjaren. Daarom achtte zij de kennisgeving niet nauwkeurig en dus ongeldig².

Op dezelfde wijze vernietigde het Hof van beroep van Antwerpen een taxatie voor het opzetten van een fraudesysteem met valse facturen. Na kennisname van het strafdossier over deze zaak, verzond de belastingadministratie de verplichte kennisgeving dat ze de onderzoekstermijn uitbreidde naar de aanslagjaren 2006 tot en met 2009 (de aanvullende onderzoekstermijn). Het Hof van beroep oordeelde echter dat de uitbreiding voor aanslagjaar 2008 te weinig concreet gemotiveerd was en vernietigde de volledige aanslag. Dus ook in deze zaak werd ondanks bewezen fraude een taxatie vernietigd³.

Het huidige artikel 333, derde lid, van het WIB 1992 geeft dus, zelfs als er ontegensprekelijk sprake is van door onderzoek bewezen fraude, aanleiding tot een technische discussie over de kennisgevingsvoorwaarde die kan leiden tot vernietiging van de hele taxatie. Op deze wijze biedt de verplichte kennisgeving voor onderzoek momenteel de mogelijkheid aan fraudeurs om weg te komen met niet-verjaarde belastingontduiking.

Er zijn daarnaast nog een aantal andere praktische problemen die zich kunnen voordoen bij controles als gevolg van de kennisgevingsvoorwaarde. Zo is het bij een gemeenschappelijke aanslag in de personenbelasting (dus met twee natuurlijke personen) soms onmogelijk om de kennisgeving van aanwijzingen van fraude voorafgaand aan de start van een visitatie aan beide belastingplichtigen ter kennis te brengen, omdat het echtpaar vaak niet samen aanwezig is. Soms komt het ook voor dat bij een visitatie de belastingplichtige of verantwoordelijke van een onderneming snel de locatie verlaat. Zo kan de kennisgeving niet gebeuren en kan

² Lemmens, L. (2020), Gand, 05/05/2020, *T.F.R.*, 2020/16. 2019/AR/808

³ Anvers (civil) (B6Me k.) n° 2018/AR/995, 15 septembre 2020.

² Lemmens, L. (2020) Gent, 05/05/2020, *T.F.R.*, 2020/16. 2019/AR/808

³ Antwerpen (burg.) (B6Me k.) nr. 2018/AR/995, 15 september 2020

dès lors à l'administration fiscale que d'enquêter sur des informations de moins de trois ans.

En outre, la notification a l'effet suivant en ce qui concerne l'enquête: l'administration fiscale doit immédiatement dévoiler toutes ses cartes. Dès lors, les contribuables fraudeurs peuvent encore se hâter de détruire certaines preuves ou d'aliéner certains actifs, ce qui peut entraîner l'évitement de certaines taxes. En cas de fraude grave, en particulier, la notification précoce des indices de fraude concernant le contribuable lui permet certainement d'entraver activement la taxation ou le recouvrement. En réalité, le contribuable qui ne respecte manifestement pas ses obligations est dès lors avantagé.

Il est donc clair que la différence de procédure, en ce qui concerne l'enquête menée dans les délais de prescription plus étendus, constitue un obstacle majeur qui empêche l'administration de lutter correctement contre la fraude fiscale. La législation contient déjà une disposition qui permet aux agents de la TVA de partager des informations pertinentes avec d'autres administrations pour la recherche de toute somme due (article 93^{quaterdecies}, § 2) mais cette disposition expose toutefois également l'administration à d'éventuelles questions de procédure pour cause de détournement de pouvoir.

Droits du contribuable

Enfin, nous souhaitons souligner que la présente proposition de loi ne compromet d'aucune manière les garanties et les droits conférés au contribuable par la Constitution et le droit international. La présente proposition de loi déplace le moment de la notification en matière d'imposition dans le délai supplémentaire pour les contributions directes au moment du recouvrement/de l'enrôlement. Elle ne porte pas atteinte aux voies de recours permettant au contribuable d'introduire une réclamation contre toute inscription dans le registre de perception et de recouvrement ou tout enrôlement, ni à l'obligation de l'administration fiscale de respecter les principes de bonne administration. À cet égard, nous renvoyons, en particulier, à l'arrêt n° 5/2017⁴ de la Cour constitutionnelle, portant notamment sur la question de savoir si les droits du contribuable ont été violés par l'article 84^{ter} du Code de la TVA, qui dispose déjà que la notification du recouvrement / de l'enrôlement doit avoir lieu au cours du délai supplémentaire et non avant les actes d'enquête complémentaires (et donc le plus rapidement possible).

⁴ Cour constitutionnelle (2017): question préjudicielle relative à l'article 84^{ter} du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par la Cour d'appel de Gand, arrêt n° 5/2017.

de la fiscale administratie enkel gegevens jonger dan drie jaar onderzoeken.

Bovendien is het gevolg van de kennisgeving voor het onderzoek dat de fiscale administratie onmiddellijk haar kaarten op tafel moet leggen. Dat betekent dat frauderende belastingplichtigen nog snel bewijsstukken van de fraude kunnen verwijderen of bepaalde activa kunnen vervreemden. Dit kan leiden tot taxaties die niet betaald worden. Zeker bij zware fraude is het duidelijk dat een belastingplichtige, als gevolg van een vroegtijdige kennisname van de aanwijzingen van fraude die ten aanzien van hem bestaan, actief taxatie en invordering kan bemoeilijken. De belastingplichtige die manifest niet aan zijn verplichtingen voldoet, wordt daardoor in feite beloond.

Het is dus duidelijk dat het verschil in procedure voor onderzoek in de uitgebreidere verjaringstermijnen een wezenlijk obstakel is voor de administratie om fiscale fraude correct aan te pakken. De wetgeving voorziet reeds in een bepaling waarbij btw-ambtenaren relevante informatie kunnen delen met andere administraties indien dit leidt tot het opsporen van een verschuldigde belastingssom (artikel 93^{quaterdecies}, § 2). Deze bepaling stelt de administratie op zijn beurt echter opnieuw bloot aan potentiële procedurekwesties op grond van machtsafwending.

Rechten van de belastingplichtige

Tot slot wensen wij er op te wijzen dat de opzet van dit wetsvoorstel de grondwettelijke en internationaalrechtelijke waarborgen en rechten van de belastingplichtige op geen enkele manier in het gedrang brengt. Dit wetsvoorstel verplaatst het moment van kennisgeving inzake aanslagen in de aanvullende termijn in de directe belastingen naar het moment van de vordering/inkohiering. Dat doet geen afbreuk aan de rechtsmiddelen van de belastingplichtige om bezwaar aan te tekenen tegen elke inschrijving in het innings- en invorderingsregister of inkohiering, noch aan de plicht van de belastingadministratie om de beginselen van goed bestuur te eerbiedigen. Hiervoor verwijzen wij specifiek naar arrest nr. 5/2017⁴ van het Grondwettelijk Hof, waarin onder meer uitspraak werd gedaan over de vraag of de rechten van de belastingplichtige al dan niet geschonden werden door artikel 84^{ter} van het btw-wetboek, dat nu reeds bepaalt dat het moment van kennisgeving voor de vordering/inkohiering in de aanvullende termijn moet komen en niet vóór bijkomende onderzoeksdaden (dus zo snel mogelijk).

⁴ Grondwettelijk hof (2017): prejudiciële vraag betreffende artikel 84^{ter} van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door het Hof van beroep te Gent, arrest nr. 5/2017.

Concrètement, cet arrêt dispose que tout contribuable qui fait l'objet d'un contrôle fiscal bénéficie du droit au respect de sa vie privée (garanti par l'article 22 de la Constitution, par l'article 8 de la CEDH et par les articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne). Ces dispositions n'excluent toutefois pas l'ingérence d'une autorité publique dans l'exercice du droit au respect de la vie privée, à condition que cette ingérence soit prévue par une disposition législative suffisamment précise, qu'elle réponde à un besoin social impérieux dans une société démocratique et qu'elle soit proportionnée à l'objectif légitime qu'elle poursuit⁵.

La lutte contre la fraude fiscale, l'évasion fiscale et les abus éventuels constitue un objectif d'intérêt général de cette nature. En matière de TVA, la directive européenne sur la TVA reconnaît explicitement cet objectif et encourage même explicitement cette forme de lutte⁶. Nous estimons que cette forme de lutte contre la fraude fiscale répond également à un besoin social impérieux en matière de contributions directes.

Il convient évidemment d'assortir toute ingérence dans la vie privée de garanties contre les abus et l'arbitraire. La Cour de justice de l'Union européenne indique, comme la Cour européenne des droits de l'homme, qu'il doit à tout le moins être permis de solliciter *a posteriori* un contrôle juridictionnel portant aussi bien sur la légalité que sur la nécessité de ces actes d'enquête⁷. La présente proposition ne porte aucunement préjudice à cette condition.

Les droits de la défense du contribuable continueront également d'être garantis. Dans son arrêt du 22 octobre 2013, la Cour de justice de l'Union européenne indique que l'on peut distinguer, à juste titre, la phase d'enquête au cours de laquelle des informations sont collectées de la phase contradictoire, entre l'administration fiscale et le contribuable auquel elle s'adresse, qui débute par l'envoi à ce dernier d'une proposition de rectification. La Cour de justice observe que: "Lorsque l'administration procède à la collecte d'informations, elle n'est pas tenue d'en faire part au contribuable et de recueillir son point de vue"⁸.

Toutes les garanties prévues par le législateur contre l'arbitraire et les abus dans l'utilisation du délai de prescription prolongé restent également d'application. Par

⁵ *ibid.*

⁶ *ibid.*

⁷ Cour de justice, troisième chambre (2015). Webmindlicenses Kft. contre Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság. *Affaire C-419/14*; CEDH (2007). Smirnov c. Russie.

⁸ Cour de justice, grande chambre (2013). Jiří Sabou contre Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. *Affaire C-276/12*. Points 40-41

Concreet stelt dit arrest dat een belastingplichtige die geconfronteerd wordt met een fiscaal onderzoek recht heeft op de eerbiediging van zijn privéleven (zoals gewaarborgd bij artikel 22 van de Grondwet, artikel 8 van het EVRM en de artikelen 7 en 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie). Evenwel sluiten die bepalingen een overheidsinmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven niet uit, op voorwaarde dat zij wordt toegestaan door een voldoende precieze wettelijke bepaling, dat zij beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte in een democratische samenleving en dat zij evenredig is met de daarmee nagestreefde wettige doelstelling⁵.

De bestrijding van belastingfraude, belastingontduiking en eventueel misbruik is een dergelijk doel van algemeen belang. Inzake btw wordt dat doel expliciet erkend door de Europese btw-richtlijn en wordt de bestrijding ervan zelfs expliciet gestimuleerd⁶. De indiener is van mening dat deze fiscale fraudebestrijding ook in de directe belastingen voldoet aan een dwingende maatschappelijke behoefte.

Uiteraard dient elke inmenging in het privéleven te worden omgeven met waarborgen tegen misbruik en willekeur. Zowel het Europese Hof van Justitie als het Europees Hof voor de Rechten van de Mens stellen dat minstens de mogelijkheid dient te bestaan om te verzoeken om een effectieve rechterlijke toetsing *a posteriori* van zowel de wettigheid als de noodzaak van fiscale onderzoeksverrichtingen⁷. Dit voorstel doet op geen enkele wijze afbreuk aan deze voorwaarde.

Ook de rechten van verdediging van de belastingplichtige zijn nog steeds gewaarborgd. Het Europese Hof van Justitie oordeelde in zijn arrest van 22 oktober 2013 dat er een terecht onderscheid kan worden gemaakt tussen het stadium van het onderzoek, waarin inlichtingen worden vergaard, en het stadium op tegenspraak, dat plaatsvindt tussen de belastingdienst en de betrokken belastingplichtige en aanvangt met de verzending aan deze belastingplichtige van een voorstel tot wijziging van de aanslag. Het Hof van Justitie stelt: "Wanneer een overheid inlichtingen vergaart, is zij niet verplicht de belastingplichtige hiervan in kennis te stellen en hem om zijn standpunt te vragen"⁸.

Ook alle door de wetgever voorziene waarborgen tegen willekeur en misbruik bij het aanwenden van de verlengde verjaringstermijn blijven in voege. Zo dienen

⁵ *ibid.*

⁶ *ibid.*

⁷ Hof van Justitie, derde kamer (2015). Webmindlicenses Kft. tegen Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság. *Zaak C-419/14*; EHRM (2007). Smirnov V. Russia.

⁸ Hof van Justitie, grote kamer (2013). Jiří Sabou tegen Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. *Zaak C-276/12*. Punten 40-41

exemple, les indices de fraude fiscale doivent encore être notifiés au contribuable de manière précise et par écrit, sous peine de nullité, préalablement à la réclamation. Le contribuable dispose également encore de voies de recours contre un titre exécutoire émis par l'administration fiscale. En signifiant son opposition, le contribuable peut toujours faire valoir tous les griefs devant un juge, y compris ceux concernant la phase d'investigation.⁹

L'objectif de la présente législation est de renforcer le pouvoir de l'administration fiscale d'enquêter sur la fraude fiscale au cours du délai supplémentaire, et de ne pas la laisser s'enliser dans d'interminables batailles de procédures sans que le contenu de la taxation ne soit jamais évalué. Compte tenu du maintien des garanties explicites en faveur du contribuable énumérées ci-dessus et de l'importance sociale de ce thème, nous sommes convaincus que la présente proposition de loi parvient à concilier équitablement les droits du contribuable, d'une part, et les pouvoirs dont doit nécessairement disposer l'administration pour mener une enquête adéquate sur la fraude fiscale, d'autre part.

de vermoedens van belastingontduiking nog steeds nauwkeurig en schriftelijk aan de belastingplichtige te worden meegedeeld, op straffe van nietigheid, voor de vordering ingesteld wordt. De belastingplichtige beschikt ook nog steeds over rechtsmiddelen tegen een uitvoerbare titel van de fiscale administratie. Bij het aantekenen van verzet kan de belastingplichtige nog steeds alle grieven, ook over de onderzoeksfase, bij een rechter aanvoeren⁹.

Het doel van deze wetgeving is de bevoegdheid van de belastingadministratie om belastingfraude te onderzoeken in de aanvullende termijn te versterken, en niet te laten verzanden in oeverloze procedureslagen zonder dat ooit de inhoud van de taxatie wordt beoordeeld. Gelet op de opgesomde expliciete waarborgen ten gunste van de belastingplichtige die blijven bestaan en het maatschappelijke belang van dit thema is de indiener ervan overtuigd dat dit wetsvoorstel een gerechtvaardigde afweging maakt tussen de rechten van de belastingplichtige enerzijds en de noodzakelijke bevoegdheden van de administratie om een adequaat fiscaal fraudeonderzoek voeren anderzijds.

Joris VANDENBROUCKE (Vooruit)

⁹ Cour constitutionnelle (2017): question préjudicielle relative à l'article 84ter du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, posée par la Cour d'appel de Gand. Arrêt n° 5/2017.

⁹ Grondwettelijk Hof (2017): de prejudiciële vraag betreffende artikel 84ter van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, gesteld door het Hof van beroep te Gent. Arrest nr. 5/2017.

PROPOSITION DE LOI**Article 1^{er}**

La présente loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution.

Art. 2

Dans l'article 333 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié en dernier lieu par la loi du 27 juin 2021, les modifications suivantes sont apportées:

1° dans l'alinéa 2, les mots "ainsi que dans le délai prévu à l'article 354, alinéas 1^{er} et 5 et dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 6" sont remplacés par les mots "ainsi que dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 1^{er}, dans le délai supplémentaire de respectivement quatre et sept ans prévu à l'article 354, alinéas 2 et 3, et dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 5";

2° l'alinéa 3 est abrogé.

Art. 3

L'article 354, alinéa 2, du même Code, modifié par la loi du 22 décembre 2008, est complété par ce qui suit:

"Lorsque l'administration se propose d'appliquer ce délai d'imposition supplémentaire, elle est tenue de notifier au préalable, au plus tard le dernier jour de l'établissement de l'impôt, par écrit et de manière précise, à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause."

10 juillet 2021

WETSVOORSTEL**Artikel 1**

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 74 van de grondwet.

Art. 2

In artikel 333 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 27 juni 2021, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1° in het tweede lid worden de woorden "evenals in de termijn bedoeld in artikel 354, eerste en vijfde lid en in de termijn bedoeld in artikel 354, zesde lid" vervangen door de woorden "evenals in de termijn bedoeld in artikel 354, eerste lid, de aanvullende termijn van respectievelijk vier en zeven jaar bedoeld in artikel 354, tweede en derde lid, en de termijn bedoeld in artikel 354, vijfde lid";

2° het derde lid wordt opgeheven.

Art. 3

Artikel 354, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij de wet van 22 december 2008, wordt aangevuld als volgt:

"Indien de administratie voornemens is deze aanvullende aanslagtermijn toe te passen, moet ze voorafgaandelijk, ten laatste de dag van de vestiging van de belasting, aan de betrokkene schriftelijk en nauwkeurig kennis geven van de vermoedens van belastingontduiking die te zijnen aanzien bestaan voor het bedoelde tijdperk."

10 juli 2021

Joris VANDENBROUCKE (Vooruit)