

Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "Évolution de la notion d'"indices de fraude fiscale" dans le C.I.R. 92 - étude de la jurisprudence de la Cour de cassation et impact de la loi du 20 novembre 2022 (modifiant l'art. 333 ...

Auteur : Liotta, Valerio

Promoteur(s) : 10699

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2023-2024

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/19765>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

**Évolution de la notion d' « indices de fraude fiscale » dans le C.I.R. 92 –
étude de la jurisprudence de la Cour de cassation et impact de la loi du 20
novembre 2022 (modifiant l'art. 333 alinéa 3 C.I.R. 92) : qu'est-ce qu'un
indice ? En faut-il un ou plusieurs ?**

Valerio LIOTTA

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2023–2024

Coordination :

Marc BOURGEOIS
Sabine GARROY

Promoteur :

Nathalie PIROTTE

REMERCIEMENTS

Mes remerciements vont pour commencer à Madame Nathalie PIROTTE pour son aide et ses conseils précieux tout au long de mon travail, elle a su me rediriger à un moment important de la rédaction, j'ai par ailleurs beaucoup apprécié ses encouragements lors de nos échanges d'e-mails, j'ai effectivement eu beaucoup de plaisir à rédiger la présente dissertation.

Je remercie également mes proches sans qui rien de tout ce qui a été réalisé au cours de ces dernières années n'aurait été possible, Marianne et Fleur, ma Maman et tout spécialement mon Papa qui m'a toujours et encouragé et qui plus que tout, m'a appris la valeur du travail.

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1. ANALYSE DE CERTAINS POUVOIRS D'INVESTIGATION DU FISC EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LES REVENUS	2
SECTION 1. LA NOTION D' « INDICE DE FRAUDE FISCALE »	2
A. REMARQUES PRÉLIMINAIRES	2
B. QU'EST-CE QU'UN INDICE ?	3
C. FAUT-IL UN OU PLUSIEURS INDICES ?	5
SECTION 2. LA RÉFORME DES DÉLAIS D'IMPOSITION ET D'INVESTIGATION	6
A. LES DÉLAIS D'IMPOSITION ET D'INVESTIGATION EN VIGUEUR AVANT LA LOI DU 20 NOVEMBRE 2022	6
B. NOUVEAUX DÉLAIS D'IMPOSITION ET D'INVESTIGATION DEPUIS LA LOI DU 20 NOVEMBRE 2022	9
CHAPITRE 2. <i>FOCUS</i> SUR LA NOTIFICATION PRÉALABLE D'INDICE DE FRAUDE	13
SECTION 1. LE CONTENU DE LA NOTIFICATION PRÉALABLE D'INDICE DE FRAUDE	13
SECTION 2. LA MISE EN ŒUVRE DE LA NOTIFICATION PRÉALABLE D'INDICE DE FRAUDE	16
CHAPITRE 3. ÉTAT DES LIEUX DE LA JURISPRUDENCE SUR LES CONTOURS DE LA NOTION D'INDICE DE FRAUDE FISCALE ET DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA NOTIFICATION PRÉALABLE	21
SECTION 1. LA NOTION D'INDICE DE FRAUDE FISCALE ET MISE EN ŒUVRE DE LA NOTIFICATION PRÉALABLE ; <i>QUID</i> D'UNE COTISATION SUBSIDIAIRE ?	21
SECTION 2. LA QUESTION DE L'EXTRAPOLATION D'UN OU DES INDICES DE FRAUDE DANS LA JURISPRUDENCE	24
SECTION 3. L'ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION DU 22 DÉCEMBRE 2023 ET LES CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL INGHELS	26
CONCLUSION	28
BIBLIOGRAPHIE	29

INTRODUCTION

L'année 2022 a été synonyme de bouleversements en matière de procédure fiscale. En effet, la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses¹ (entrée en vigueur le premier janvier 2023) est passée par là et a ainsi amené un important lot de modifications.

Parmi celles qui retiennent notre attention, nous relevons les nouveaux accroissements des pouvoirs du fisc, particulièrement lorsque nous abordons la question des délais d'imposition et d'investigation dont dispose l'administration fiscale.

L'exercice de ces pouvoirs repose sur un équilibre entre la nécessité que l'impôt dû soit établi correctement d'une part et d'autre part, le respect des droits fondamentaux du contribuable et, entre ces enjeux que constituent la respect des droits fondamentaux et le renforcement des pouvoirs de contrôle de l'administration justifié par la nécessité de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Au cours de notre analyse, nous tenterons de donner un aperçu du fait que nos gouvernements successifs ont souhaité mettre la priorité sur un accroissement des pouvoirs de l'administration vis-à-vis du contribuable, notamment en augmentant les délais d'imposition et d'investigations.

Les pouvoirs d'investigation et d'imposition dont dispose l'administration et leurs limites matérielles et temporelles sont des sujets prégnants, nous le verrons.

À propos de ces délais, nous verrons qu'ils sont quelques fois étroitement liés à certaines notions et plus spécifiquement à la notion d' « indice de fraude fiscale » que l'on retrouve aux articles 322, § 2, 333, alinéa 3 et 333/1 du Code des impôts sur les revenus de 1992.

L'objectif de notre analyse sera donc de déterminer les contours de la notion d' « indice de fraude fiscale » et des conséquences que cela peut avoir pour le contribuable ; nous tenterons ainsi de savoir s'il s'agit d'un fait démontré, connu, relevant du droit de la preuve ? Est-ce qu'un seul indice est suffisant ou est-il nécessaire d'en disposer de plusieurs afin d'accroître les délais d'investigations et d'imposition ?

Nous nous pencherons également sur les obligations qui pèsent sur l'administration fiscale lorsqu'elle conduit des investigations et notamment sur la notification d'indices de fraude qu'elle est tenue d'adresser au contribuable préalablement aux investigations qu'elle entend conduire dans les délais ainsi prolongés.

À l'issue de notre contribution, nous déterminerons avec davantage de précision les contours de la notion d' « indice de fraude » et si, lorsqu'il est question d'indice de fraude, il faut un ou plusieurs indices pour que les délais d'investigation et d'imposition soient prolongés.

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

CHAPITRE 1. ANALYSE DE CERTAINS POUVOIRS D'INVESTIGATION DU FISC EN MATIÈRE D'IMPÔTS SUR LES REVENUS

Dans ce premier chapitre nous allons présenter brièvement en guise de remarques préliminaires certains pouvoirs d'investigations dont l'administration fiscale dispose afin d'établir une juste imposition.

Nous définirons ensuite ce qui constitue un indice de fraude et plus loin, nous verrons si un indice est suffisant ou si plusieurs indices sont nécessaires pour prolonger les délais d'investigation et d'imposition.

SECTION 1. LA NOTION D' « INDICE DE FRAUDE FISCALE »

A. REMARQUES PRÉLIMINAIRES

Préalablement à l'analyse de la notion d'indice de fraude fiscale, il nous paraît intéressant de mentionner l'article 305 C.I.R. 92 qui impose aux assujettis à l'impôt des personnes physiques, des sociétés, des personnes morales et des non-résidents de déclarer et ce chaque année, leurs revenus à l'administration fiscale.

Ces déclarations sont revêtues d'une présomption réfragable d'exactitude lorsqu'elles sont rendues dans les formes et délais prescrits aux articles 307 à 311 C.I.R. 92² et, par le biais de cette obligation de déclarer, l'administration fiscale voit sa charge probatoire fortement diminuée, étant donné qu'il appartient au contribuable lui-même de déclarer ses revenus sans qu'il ne soit plus nécessaire à l'administration d'apporter la preuve d'indices de richesse pour pouvoir soumettre le contribuable à l'impôt.

C'est l'idée de l'obligation déclarative mise en place en 1919 et selon laquelle c'est au contribuable qu'il revient de faire « le premier pas », même si cela peut sembler *a priori* contre intuitif³ ; c'est par la suite à l'administration fiscale de « contrôler » cette déclaration et de mettre en œuvre si le besoin s'en fait sentir les « pouvoirs d'investigation » que la loi lui accorde (que l'on trouve aux articles 315 et suivants C.I.R. 92) dans les délais qu'elle prévoit (à l'article 333 C.I.R. 92) et d'apporter la preuve de ce en quoi la déclaration du contribuable était inexacte ou incomplète, éventuellement par le biais des « moyens de preuve » que la loi lui permet d'utiliser (aux articles 340 et suivants C.I.R. 92)⁴.

Ce scénario est celui qui s'applique lorsque le contribuable a joué le jeu de la déclaration qu'il est tenu de remettre à l'administration dans les formes et délais prescrits par la loi, cette déclaration étant ainsi revêtue d'une « présomption réfragable d'exactitude »⁵.

² C.I.R. 92, art. 314bis. Voy., R. WINAND et D. CHARLIER, « Les pouvoirs d'investigation », *Manuel de procédure fiscale*, F. STÉVENART MEEÛS (dir.), Limal, Anthemis, 2019, p. 135.

³ J.-P. BOURS, « Étendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge », in *Actualité en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure fiscale*, C.U.P., vol. 111, Liège, Anthemis, 2009, pp. 77 et s.

⁴ A. NOLLET, « Pouvoirs et délais d'investigation du fisc en matière d'impôt sur les revenus : état des lieux et nouveautés suite à la loi du 20 novembre 2022 », *R.G.C.F.*, 2023, p. 124.

⁵ S. SCARNÀ, « Preuve et pouvoirs exorbitants de la puissance publique en Belgique », *La preuve*, 1^e édition, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 324.

Ainsi, parmi les pouvoirs d'investigation dont dispose l'administration, citons les obligations du contribuable de communiquer ses livres et documents⁶, de communiquer les données enregistrées sur supports informatiques⁷, de fournir les renseignements qui lui sont réclamés⁸, de donner l'accès à ses locaux professionnels ou privés⁹ ou encore les obligations supplémentaires spécifiques pour certains contribuables¹⁰.

Parallèlement à ces pouvoirs d'investigation dirigés contre le contribuable lui-même, l'administration a également la possibilité de procéder à des investigations dirigées contre des tiers et notamment des établissements bancaires, de change, de crédit et d'épargne¹¹ ; elle est en revanche tenue au préalable de s'adresser au contribuable ; nous traitons davantage cette question *infra*.

B. QU'EST-CE QU'UN INDICE ?

La question sera justement de déterminer ce qu'il convient d'entendre par « indice ».

Bien qu'il y fasse référence dans plusieurs dispositions, le Code des impôts sur le revenu de 1992 ne définit pas la notion d' « indice de fraude », nous n'avons par conséquent d'autre choix que de devoir interpréter cette notion textuellement, c'est-à-dire dans son acception usuelle¹².

Ainsi entendu dans ce sens, le terme « indice » désigne un objet, un fait ou un signe qui met sur la trace de quelque chose, un signe apparent qui donne des indications sur l'existence de quelque chose avec une certaine probabilité.

La jurisprudence allant parfois même jusqu'à se référer à la définition du « Petit Larousse »¹³, qui parle de « signes apparents et probables », voire comme « tous les éléments en rapport avec l'infraction dont la preuve est recherchée et qui justifient d'approfondir l'existence d'une fraude éventuelle dont la démonstration pourra ou non être faite au terme des investigations »¹⁴.

Il s'agit dès lors d'un fait établi, un indice étant donc un élément qui a pu être constaté.

Par ailleurs nous retrouvons également la notion d' « indice » en droit civil, dans le livre 8 du (nouveau) Code civil¹⁵ qui prévoit la possibilité d'établir la preuve par présomption de fait ; ainsi l'article 8.29 du Code prévoit l'admissibilité et la valeur probante des présomptions de fait, celle-ci étant « *laissée à l'appréciation du juge, qui ne doit les retenir que si elles reposent sur un ou plusieurs indices sérieux et précis. Lorsque la présomption s'appuie sur plusieurs indices, ceux-ci doivent être concordants* »¹⁶ ».

⁶ C.I.R. 92, art. 315.

⁷ C.I.R. 92, art. 315bis.

⁸ C.I.R. 92, art. 316.

⁹ C.I.R. 92, art. 319.

¹⁰ C.I.R. 92, art. 320 et s.

¹¹ C.I.R. 92, art. 318.

¹² V. DE BRABANTER, S. PIERRÉE et G. VAEL, « Litige de prétaxation et extrapolation d'indice(s) de fraude », *Actualités fiscales*, semaine du 8 au 14 mars 2021, n° 2021/09-01, Bruxelles, Wolters Kluwer, 2021.

¹³ *Voy. Bruxelles*, 12 décembre 2007, n° 2003/AR/2315.

¹⁴ Mons, 13 mai 2009, n° 2006/RG/219.

¹⁵ Loi portant création d'un Code civil et y insérant un livre 8 « La preuve », *M.B.*, 14 mai 2019.

¹⁶ Code civil, art. 8.29.

La preuve en droit civil peut donc être établie par présomption, lorsque le juge déduit l'existence d'un ou plusieurs faits inconnus à partir d'un ou plusieurs faits connus¹⁷, cette présomption devant reposer sur un ou plusieurs indices sérieux et précis.

En matière fiscale, les travaux parlementaires de la loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses¹⁸ relèvent qu'il ne doit pas nécessairement y avoir une fraude avérée au stade où une présomption de fraude est suffisante et, les indices bien qu'ils ne doivent pas être prouvés, ne peuvent pas non plus reposer sur de « vagues et folles suppositions », ils doivent être suffisamment crédibles¹⁹.

Constituent par exemple des indices de fraude fiscale²⁰, le fait d'utiliser de fausses factures, détenir un compte bancaire à l'étranger non déclaré, le travail au noir ou encore – de manière moins évidente – le fait de constater une marge bénéficiaire supérieure aux années précédentes alors que les conditions d'exploitation n'ont pas changé voire la présence d'une « caisse négative »²¹.

La doctrine relève par ailleurs qu'au stade de la notification préalable, la notion d'indices ne doit « pas encore renfermer la preuve de la fraude fiscale²² » ; des indices ne constituent pas encore une preuve²³.

En matière fiscale, la Cour de cassation a également souligné qu'un indice ne doit pas renfermer en lui-même la « preuve » de la fraude²⁴ ; la « preuve » à proprement parler doit être rapportée par l'administration uniquement si elle souhaite faire usage de la prolongation de la période d'imposition. Les indices à communiquer au stade de l'enquête ne doivent donc pas nécessairement être des faits ou des constatations établis. En effet, on ne peut raisonnablement pas exiger de l'administration qu'elle prouve déjà à l'avance ce qu'elle souhaite prouver par le biais de l'enquête complémentaire²⁵, cela reviendrait en effet à enfermer l'administration dans une sorte de « paradoxe de l'écrivain », une boucle causale dans laquelle un indice serait en partie la cause d'un autre indice, qui à son tour serait l'une des causes du premier indice de fraude mentionné, ce qui n'est ni tenable ni souhaitable.

Toutefois en droit commun (ainsi que nous venons de le voir), une preuve peut être établie par présomption pour autant qu'elle repose sur un ou plusieurs indices précis ; il en va de même en droit fiscal où du reste, une présomption représente bien davantage qu'un simple « indice », il s'agit d'un véritable « mode de preuve », en tant que déduction d'un fait inconnu à partir d'un fait connu, c'est-à-dire « établi »²⁶.

¹⁷ Code civil, art. 8.1, 9°.

¹⁸ Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 06 mai 2011.

¹⁹ Projet de loi portant des dispositions diverses, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2010-2011, n° 53-1208/007, p. 13 et s.

²⁰ T. AFSCHRIFT, « La loi du 20 novembre 2022, la seconde phase de l'accroissement des pouvoirs du fisc », *R.G.F.C.P.*, 2023/7, pp. 15–16.

²¹ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2010-2011, *op. cit.*, pp. 14–15.

²² J. VAN DYCK, « De quels « indices de fraude » le fisc doit-il disposer ? », *Le Fiscologue* 2009, n° 1167, p. 7.

²³ X. THIEBAUT, « La procédure fiscale après la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses », *Actualités fiscales*, n° 22/41-02.

²⁴ Cass., 8 mai 2009, AR F.07.0113.N, disponible sur www.fisconetplus.be

²⁵ I. DE TROYER, en L., VANDENBERGHE, « Hoofdstuk 2 – Onderzoekstermijnen », *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, 13e editie, Bruxelles, Intersentia, 2022, p. 79.

²⁶ T. AFSCHRIFT, « Les mesures prises et à prendre pour faciliter la lutte contre la fraude fiscale : la loi du 17 mars 2022 et le second plan de lutte contre la fraude », Séminaire *Vanham & Vanham*, novembre 2022, pp. 14–15/20.

Ceci est d'importance comme nous le verrons, lorsque nous aborderons la thématique de la notification préalable d'indices de fraude.

C. FAUT-IL UN OU PLUSIEURS INDICES ?

Une question est de savoir ce que constitue un indice, une autre est de savoir si un seul indice suffit ou s'il en faut plusieurs pour que les délais d'investigation et d'imposition puissent être prolongés.

Les dispositions du Code des impôts sur le revenu pertinentes en matière d'indice de fraude – les articles 322, § 2, 333, al. 3 et 333/1 – reprennent le terme « indice » au singulier et au pluriel, l'article 333, alinéa 3 n'utilisant quant à lui le terme qu'au pluriel uniquement²⁷.

Certains auteurs ont une interprétation littérale de ces dispositions et vont ainsi dans le sens du fait qu'un seul indice n'est pas suffisant²⁸ et qu'ainsi, l'administration serait tenue de notifier au contribuable « les indices de fraude fiscale qui existent » ; il s'agit là selon nous d'une approche erronée, le commentaire administratif de l'article 322 C.I.R. 92 étant clair sur cette question²⁹.

Les travaux parlementaires précisent en outre que « l'article 322, § 2, C.I.R. 92 énonce clairement qu'il doit y avoir « un indice ou des indices de fraude fiscale ». Cela ne signifie donc pas qu'une fraude fiscale concrète doit déjà être constatée, une présomption de fraude fiscale suffit. L' (les) indice(s) de fraude ne doi(ven)t pas être prouvé(s) mais il(s) ne peut(vent) pas non plus reposer sur de folles ou vagues suppositions. Il(s) doi(ven)t être suffisamment crédible(s) (...)»³⁰.

En outre il est fréquent que la jurisprudence ne retienne qu'un seul indice de fraude ; citons ainsi l'exemple de l'arrêt de la Cour de cassation (chambre néerlandophone) du 7 avril 2016 qui se fonde sur « un écart important entre les signes extérieurs de richesse ou le train de vie et les revenus connus ou déclarés » du contribuable tout en relevant par ailleurs plusieurs constatations de faits distinctes³¹.

Du reste certains auteurs admettent que les juridictions de fond ne retiennent qu'un seul indice de fraude³².

Par ailleurs ainsi que nous l'avons relevé, les textes eux-mêmes utilisent parfois la notion d'indices, voire parfois l'expression d'un ou des indices de fraude.

Nous noterons enfin qu'au cours des travaux préparatoires relatifs au projet de moderniser le droit de la preuve en droit civil, s'est posé la question de savoir si un seul indice était suffisant ou s'il en fallait plusieurs pour admettre une preuve par présomption ; ainsi dans la disposition en projet, il était écrit : « Lorsque la présomption s'appuie sur plusieurs indices, ceux-ci doivent

²⁷ C.I.R. 92, art. 322, § 2, 333, al. 2 et 333/1.

²⁸ F. KONING, *Le redressement fiscal à l'impôt sur les revenus*, 2015, Wolters Kluwer, p. 163.

²⁹ Com. I.R., n° 322/18, disponible sur www.fisconetplus.be

³⁰ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2010–2011, n° 53–1208/007, *op. cit.*

³¹ Cass., 7 avril 2016, R.G. n° F.14.0065.N, *Pas.* 2016, n° 241, avec concl. de M. THIJS, avocat général, publiées à leur date dans *A.C.*, disponible sur www.fisconetplus.be

³² R. WINNAND et D. CHARLIER, *Manuel de procédure fiscale*, 3^{ème} éd., F. STÉVENART MEEÛS (dir.), Limal, Anthemis, 2019, pp. 217 et s., qui indiquent ainsi qu'« il est assez fréquent qu'un seul et unique indice soit admis par les cours et tribunaux ».

être concordants » ; le commentaire a ainsi relevé que cette phrase laissait clairement entendre que les présomptions ne seraient retenues que si elles reposent sur « des » indices et dès lors, qu'allait-il donc advenir d'une présomption qui ne reposerait que sur un seul indice ?

À la lecture de la disposition en question, qui est devenue l'article 8.29 du Code civil, nous pouvons constater que le dispositif a bien été revu quant à cette question, afin de « lever cette ambiguïté³³ » et ainsi, le texte fait bien référence à « un ou plusieurs indices »³⁴ ; un seul indice peut donc tout-à-fait être suffisant.

SECTION 2. LA RÉFORME DES DÉLAIS D'IMPOSITION ET D'INVESTIGATION

La présente section a pour objet de présenter la réforme des délais d'imposition et d'investigation depuis la loi du 20 novembre 2022³⁵.

Nous avons vu que pour entraîner la prolongation de ces délais, l'administration devait notifier au contribuable *un* ou *plusieurs* indices de fraude fiscale, nous allons à présent nous pencher sur ces délais en présentant ceux-ci *avant* l'entrée en vigueur de la loi du 20 novembre 2022 dans un premier temps et *après* son entrée en vigueur dans un second.

A. LES DÉLAIS D'IMPOSITION ET D'INVESTIGATION EN VIGUEUR AVANT LA LOI DU 20 NOVEMBRE 2022

Indiquons pour commencer qu'il y a un délai n'a pas été modifié, c'est le délai familièrement appelé « lune de miel³⁶ », qui est d'application quand le contribuable a respecté ses obligations déclaratives en remettant sa déclaration dans les formes et délais prévus dans les articles 307 à 311 C.I.R. 92³⁷ et que celle-ci est au demeurant bien exacte et complète³⁸.

Ainsi, lorsque la déclaration est rendue dans ce cadre, l'impôt doit être établi dans le délai fixé à l'article 359 C.I.R. 92, soit « *jusqu'au 30 juin de l'année suivant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition* » (un délai de dix-huit mois donc, à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition) et, « *sans que ce délai puisse être inférieur à 6 mois à compter de la date à laquelle la déclaration est parvenue au service indiqué sur la formule de la déclaration* »³⁹.

Rappelons à présent quels étaient les délais d'imposition « extraordinaires », prévus à l'article 354 C.I.R. 92 *avant* l'entrée en vigueur de la loi du 20 novembre 2022⁴⁰.

Avant que cette disposition ne soit réécrite complètement par la loi 20 novembre 2022 (art. 354, al. 1 C.I.R. 92 ancienne mouture) donc, le délai « *ordinaire* » d'imposition est de trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci ou lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus

³³ Projet de loi portant insertion du Livre 8 intitulé « La preuve » dans le nouveau Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018–2019, n° 54–3349/001 du 31 octobre 2018, p. 95.

³⁴ Code civil, art. 8.29, *op. cit.*

³⁵ Loi du 20 novembre 2022, *op. cit.*

³⁶ Expression librement choisie.

³⁷ C.I.R. 92, art. 305.

³⁸ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 139.

³⁹ C.I.R. 92, art. 353, alinéa 1^{er}.

⁴⁰ Nous n'aborderons pas de manière détaillée dans notre étude les délais d'imposition spéciaux prévus aux articles 355 et 356 C.I.R. 92 (pour enrôler une cotisation « subsidiaire » après annulation sur réclamation ou par un juge) restés tels quels, ni ceux prévus à l'article 358 C.I.R. 92 (« délais exceptionnels »), nous donnons toutefois quelques mots à propos de la cotisation subsidiaire *infra*, dans les second et troisième chapitres ; voy. T. AFSCHRIFT, « La loi du 20 novembre 2022, la seconde phase de l'accroissement des pouvoirs du fisc », *op. cit.*, p. 3.

imposables et aux autres éléments mentionnés sous les rubriques d'une formule de déclaration régulière mais inexacte ou incomplète, qu'il s'agisse d'établir « l'impôt ou le supplément d'impôt »⁴¹.

Ce délai est toutefois prolongé de quatre ans dans l'hypothèse où des infractions au Code sont commises avec une intention frauduleuse ou avec une volonté de nuire, ce qui nous amène à sept ans au total⁴² (art. 354, al. 2 C.I.R. 92 ancien)⁴³ ;

Par ailleurs lorsqu'une construction juridique est utilisée dans un paradis fiscal, le délai d'investigation est alors prolongé de sept ans, donc dix ans au total⁴⁴ (art. 354, al. 3 C.I.R. 92 ancien⁴⁵).

Toujours pour suivre la logique de l'article 354 C.I.R. 92 (ancienne version), l'alinéa 4 indique que le délai visé aux alinéas 1 à 3 s'applique aux précomptes immobiliers, amendes administratives, ainsi qu'aux précomptes mobiliers et professionnels au cas où ils n'auraient pas été payés dans le délai prévu à l'article 412 C.I.R.⁴⁶.

Concernant le 5^{ème} alinéa de l'article 354⁴⁷ C.I.R. 92 (ancienne version), il prévoit que lorsque le contribuable tient une comptabilité « autrement que par année civile », le délai visé aux alinéas 1 à 3 est prolongé d'une « période égale à celle qui s'étend entre le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition et la date de clôture de l'exercice comptable au cours de cette même année », l'objectif étant de cette façon d'éviter que les délais de trois, sept ou dix ans prévus respectivement aux alinéas 1, 2 et 3 ne soient raccourcis en raison du fait que la comptabilité est tenue « à cheval »⁴⁸.

Quant à l'alinéa 6 de cette disposition, il prévoit que dans l'hypothèse d'une réclamation introduite (dans le délai prévu à l'alinéa 1^{er}), ce délai est prolongé d'une « période égale à celle qui s'étend entre la date de l'introduction de la réclamation et celle de la décision du conseiller général (...) sans que cette prolongation puisse être supérieure à six 6 mois »⁴⁹.

Concernant les délais d'investigation à présent, qui sont de manière logique en phase avec les délais d'imposition que nous venons d'évoquer⁵⁰, ceux-ci se retrouvent aux articles 333 et suivants Code des impôts sur le revenu.

L'article 333 prévoyait déjà à l'alinéa 1^{er} *avant* la loi du 20 novembre 2022 (et cela est toujours le cas après), que l'administration « *peut procéder aux investigations visées au présent*

⁴¹ Il ressort de cette disposition, dans l'interprétation qui lui est donnée par la Cour de cassation (*voy.* notamment Cass., 30 novembre 1989, *Pas.*, 1990, I, p. 401), que le délai de trois ans, qui peut donc s'ouvrir pour une inexactitude même mineure, s'applique pour tous les revenus de la période imposable, y compris ceux qui auraient été correctement déclarés.

⁴² Ce délai avait été augmenté de 5 à 7 ans par la loi-programme du 22 décembre 2008 (*M.B.*, 29 décembre 2008).

⁴³ M. BOURGEOIS et L. LOFFET, « Les modes de preuve en droit fiscal : cadre général », *La preuve et le faux*, Éd. du Jeune Barreau de Liège, Anthemis, 2017, spéc. p. 84.

⁴⁴ P. MAUFORT, « 6. – Les pouvoirs d'investigation du fisc » in CECI, E. (dir.), *Approche pratique de la fiscalité belge : entre évolution, révolution et questionnement*, 1^{ère} édition, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 229.

⁴⁵ Ce 3^{ème} alinéa avait été inséré par la loi du 11 février 2019, *M.B.*, 22 mars 2019.

⁴⁶ Ce 4^{ème} alinéa avait été ajouté par la loi du 13 avril 2019, *M.B.*, 30 avril 2021.

⁴⁷ Ce 5^{ème} alinéa a été inséré par la loi du 27 juin 2021, *M.B.*, 30 juin 2021.

⁴⁸ A. NOLLET, *op.cit.*, p. 140.

⁴⁹ C.I.R. 92, art. 354, al. 6.

⁵⁰ P. MAUFORT, *op. cit.*, p. 227.

chapitre⁵¹ et à l'établissement éventuel d'impôt ou de suppléments d'impôts même lorsque la déclaration du contribuable a déjà été admise et que les impôts y afférents ont été payés »⁵².

En outre, l'article 333 ancienne version prévoyait – précédemment aux modifications amenées par la loi du 20 novembre 2022 – à l'alinéa 2, des délais d'investigation « classiques », « sans préavis » :

– « dans le courant de la période imposable » (donc même avant le dépôt de la déclaration qui s'y rapporte) ;

– « dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 1^{er} », donc trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition ;

– « dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 5 », donc le délai de trois ans mentionné plus haut, auquel est ajouté une « période égale à celle qui s'étend entre le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition et la date de clôture de l'exercice comptable au cours de cette même année » lorsque le contribuable tient une comptabilité d'une autre façon que par année civile ;

– « dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 6 », soit le délai de trois ans précité auquel on ajoute une période égale à celle qui s'étend entre l'introduction de la réclamation et la notification de la décision du Conseiller général, sans que cela ne puisse être supérieur six mois, dans l'hypothèse d'une réclamation⁵³.

L'administration a donc la possibilité de lancer des investigations sans préavis, quand bien même le contribuable aura déjà fait l'objet d'un contrôle voire aura déjà subi une rectification pendant la période imposable, au cours de la période de rectification de trois ans ainsi qu'au cours de la période de réclamation (sans toutefois pouvoir être supérieure à six mois)⁵⁴.

Dans l'ancienne version de l'article 333 C.I.R. 92 encore, l'alinéa 3 prévoit quant à lui des délais « spéciaux », moyennant cette fois une notification préalable au contribuable :

– « dans le délai supplémentaire de respectivement quatre et sept ans prévus à 354, alinéas 2 et 3 »⁵⁵ (ce qui amène donc à un total de sept ou dix ans à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition), « à condition que l'administration ait notifié préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée » ;

– Il était de plus expressément prévu que « cette notification préalable est prescrite à peine de nullité de l'imposition »⁵⁶.

⁵¹ C.I.R. 92, art. 315 et s.

⁵² C.I.R. 92, art. 333 et s.

⁵³ A. NOLLET, *op.cit.*, p. 141.

⁵⁴ S. SCARNÀ, *op.cit.*, pp. 332–333.

⁵⁵ L'article 333, alinéa 3, C.I.R. 92 a été modifié par la loi du 11 février 2019 pour l'adapter au nouveau délai extraordinaire d'imposition de 10 ans de l'article 354, alinéa 3, dans le cas où il « est fait usage de constructions juridiques visant à dissimuler l'origine ou l'existence du patrimoine ».

⁵⁶ Concernant la notification préalable d'indices de fraude, nous la développerons davantage dans le second chapitre de notre analyse.

B. NOUVEAUX DÉLAIS D'IMPOSITION ET D'INVESTIGATION DEPUIS LA LOI DU 20 NOVEMBRE 2022

Ainsi que nous l'avons mentionné au point précédent, la loi du 20 novembre 2022 est venue complètement réécrire l'article 354 du Code des impôts sur le revenu, avec pour finalité de prolonger les délais « extraordinaires » qu'il prévoyait déjà, voire d'en instaurer de nouveaux⁵⁷.

L'article 354 C.I.R. 92 nouvelle version reprend ainsi à l'alinéa 1^{er} du premier paragraphe, le premier délai de trois ans (à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû) de l'*ancien* article 354, al. 1^{er}, mais il ne vaut à présent que pour la seule hypothèse d'une déclaration rendue dans le bon délai, qui serait toutefois inexacte ou incomplète, soit « *lorsque l'impôt dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus imposables et aux autres éléments mentionnés dans la déclaration répondant aux conditions de forme et de délais (...)* ».

L'alinéa 2, prévoit désormais un délai de quatre ans (à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition) « *en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci (...)* ».

Toujours au paragraphe premier, l'alinéa 3 prévoit désormais quant à lui un délai de six ans (à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû) si aucune déclaration n'est rendue, ou de manière tardive ou inexacte ou incomplète, dans des situations reprises au troisième alinéa⁵⁸.

Enfin l'alinéa 4 du paragraphe premier prévoit désormais un délai de dix ans (à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû) dans l'hypothèse où il n'y a pas de déclaration, ou si elle est remise tardivement ou est inexacte ou incomplète, « *lorsque la déclaration est complexe* » ; le cinquième alinéa de ce même premier paragraphe du nouvel article 354 énumère les cas où une déclaration est considérée comme « complexe »⁵⁹.

La liste de l'alinéa 5 du paragraphe premier est limitative ! Cela implique que des déclarations faites dans d'autres situations ne pourraient donc pas être considérées comme complexes⁶⁰.

Nous retrouvons ce délai de dix ans (à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition pour lequel l'impôt est dû) au second paragraphe de l'article 354 nouvelle version, dans l'hypothèse d'une fraude fiscale (« *infraction aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution, commise dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire* »)⁶¹.

La situation est identique à celle prévue par l'article 354 ancienne version, dans la même hypothèse à la seule différence que le délai de sept ans prévu auparavant est passé à dix ans à partir de l'entrée en vigueur du nouveau texte de l'article 354 C.I.R. 92, le premier janvier 2023.

⁵⁷ A. NOLLET, *op.cit.*, p. 141 ; voy. également T. MARTENS, « De nieuwe proceduretermijnen in de inkomstenbelastingen en btw ontleed », *T.F.R.*, 2023/15, p. 772–796.

⁵⁸ *Ibidem*.

⁵⁹ Une déclaration « complexe » concerne ainsi 1., un dispositif hybride ou 2., un bénéfice non distribué provenant d'un montage ou d'une série de montages non authentiques mis en place essentiellement dans le but d'obtenir un avantage fiscal ou 3., lorsque la déclaration doit faire mention de l'existence de constructions juridiques dans un autre État.

⁶⁰ X., THIEBAUT, *op. cit.*, pp. 5–10.

⁶¹ Les 3^{ème}, 4^{ème} et 5^{ème} paragraphes du nouvel article 354 C.I.R. 92 reprennent les hypothèses qui étaient visées aux alinéas 4, 5 et 6 de l'ancien article 354 que nous avons énumérés précédemment.

À propos de ce délai d'imposition étendu pour fraude, il est intéressant de s'interroger quant au fait de savoir si ce délai s'applique à tous les revenus imposables, ou uniquement à ceux qui concernent le motif pour lequel le délai a été étendu⁶².

Ainsi si le délai d'imposition est étendu à dix ans en raison d'une fraude, l'administration dispose-t-elle d'un délai de dix ans pour imposer les revenus du contribuable dans leur totalité ou uniquement les revenus pour lesquels il a agi avec une intention frauduleuse ?

La réponse à cette question ressort du texte de l'article 354, qui indique que « *l'impôt ou le supplément d'impôt peut, par dérogation à l'article 359 être établi pendant (...)* » ; l'administration peut donc faire usage du délai élargi pour imposer n'importe quel revenu imposable du contribuable.

Implicite mais de façon claire, le texte de l'article 354 indique que l'impôt dans sa totalité et pas seulement la partie du supplément d'impôt issue des circonstances qui ont justifié l'augmentation du délai, est imposable dans le délai étendu⁶³.

C'est en outre ce que la jurisprudence a retenu concernant le délai « classique » de trois ans où le revenu imposable ou l'impôt est supérieur à celui qui figure sur la déclaration ; ce délai permet en effet de taxer non-seulement les revenus issus de la rectification effectuée par l'administration mais également ceux qui avaient été déclarés initialement et qui en principe, auraient dû être taxés dans le délai prenant fin le 30 juin de l'année suivant la fin de l'exercice d'imposition⁶⁴.

La Cour de cassation retenait cette interprétation aussi bien pour le délai extraordinaire de **trois** ans⁶⁵ que pour le délai d'application en cas d'intention frauduleuse ou à dessein de nuire de cinq et puis de sept ans⁶⁶ ; cette interprétation était donc celle retenue, toutefois jusqu'à l'arrêt de la Cour du 24 mars 2023⁶⁷.

Explicitement⁶⁸, la plus haute juridiction a opéré un revirement de jurisprudence, elle considère ici en effet que, concernant le délai prévu dans l'hypothèse d'une intention frauduleuse ou d'un dessein de nuire, lorsque des revenus sont dissimulés, que seulement cette partie des revenus peut être remise en question et non la totalité de ces revenus, concernée par la déclaration initiale⁶⁹.

Notons par ailleurs que cet arrêt concerne uniquement le second paragraphe de l'article 354 ancienne version, aucune certitude n'est donc permise quant à un éventuel revirement de jurisprudence de la part de la Cour de cassation en ce qui concerne le premier paragraphe de

⁶² T. AFSCHRIFT, « La loi du 20 novembre 2022, la seconde phase de l'accroissement des pouvoirs du fisc », *op. cit.*, p. 11.

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ Cass., 3 octobre 2003, *F.J.F.*, 2003/292, www.fisconetplus.be

⁶⁵ Cass., 9 septembre 2011, *Fiscologue* 2011, n° 1267, p. 7.

⁶⁶ Cass., 3 septembre 2004, *Fiscologue* 2004, n° 955, 29 novembre 2004, p. 4.

⁶⁷ Cass., 24 mars 2023, AR F.21.0126.N, disponible sur www.juportal.be

⁶⁸ « *Het Hof komt hiermee terug op zijn eerdere rechtspraak.* », traduction libre : « La Cour revient donc à sa jurisprudence antérieure ».

⁶⁹ P. DE VOS, « Portée des délais extraordinaires d'imposition de l'article 354 du C.I.R. 1992 : clôture ou réouverture des débats ? », *R.G.C.F.*, 2023/6, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 507.

l'article 354 (ancienne version), dont la teneur est similaire. Il convient dès lors de faire preuve de prudence dans l'interprétation de cet arrêt⁷⁰.

Concernant ces délais en eux-mêmes à présent, quelles ont été les motivations sous-jacentes concernant leur extension ?

L'exposé des motifs de la loi du 20 novembre 2022 apporte une justification générale à tous ces nouveaux délais étendus, il est ainsi indiqué que ces nouveaux délais seront plus « *en adéquation avec les missions de plus en plus complexes qui sont actuellement dévolues à l'administration fiscale* » et cela permettra à la Belgique (en s'alignant sur les délais prévus dans des pays voisins) de « *respecter ses engagements pris en termes d'échange de renseignement internationaux* »⁷¹.

Ce même exposé des motifs donne encore davantage d'explications à propos du nouveau de dix ans (outre le nouveau délai de six ans) :

– « *Le délai de 10 ans proposé n'est d'ailleurs pas nouveau, ce dernier existe déjà dans le C.I.R. 92 bien qu'à l'origine, il concerne uniquement les contribuables qui font usage de constructions juridiques visant à dissimuler leur patrimoine dans un État figurant sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée* »⁷².

– « *Une déclaration est complexe si conformément à l'article 307, § 1^{er}/1, la déclaration doit faire mention de l'existence de constructions juridiques dans un autre État. Auparavant, il existait déjà également un délai de dix ans pour la recherche et l'imposition des constructions juridiques. Les éléments de dispositif hybride et l'application de la règle CFC sont également considérés comme complexes* »⁷³.

Selon nous, des griefs peuvent être formulés et notamment le fait qu'un contribuable qui remet une déclaration considérée comme « complexe » (ouvrant le délai de dix ans) et qui commettrait une erreur d'importance moindre dans sa déclaration, se verra ainsi traité aussi durement qu'un contribuable qui commettrait quant à lui une fraude fiscale ; ceci sans même considérer qu'il serait traité *encore plus durement* que celui qui aurait commis une fraude fiscale pour les exercices d'imposition 2022 et antérieurs, et qui se verrait ainsi appliquer encore un délai d'imposition de seulement sept ans⁷⁴!

Citons encore le cas d'un contribuable dont l'unique tort serait d'avoir rendu une déclaration comportant un élément d'extranéité (ouvrant ici le délai de six ans), et qui aurait éventuellement commis une erreur, sera ainsi traité plus durement que le contribuable qui serait dans une situation purement interne et qui aurait lui complètement omis de rendre sa déclaration (à temps ou tout court) et qui ne risquerait dès lors de se voir appliquer un délai d'imposition que de quatre ans seulement⁷⁵.

⁷⁰ J. VAN DYCK, « Délai de fraude : la Cour de cassation change son fusil d'épaule », *Fiscologue*, 2023, n° 1787, p. 2 ; W. DEFOOR, « Cassatie maakt bocht van 180 graden en legt de toepassing van de aanslagtermijn wegens fraude aan banden », *Fiscale Koerier*, 2023, n° 7, pp. 172 à 176.

⁷¹ Ceci pour passer les différents « examens de conformité » menés par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales... ; *Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, n° 2899/001, pp. 68-70 ; voy. A. NOLLET, *op.cit.*, p. 142.

⁷² *Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, n° 2899/001, p. 69.

⁷³ *Doc. parl.*, Chambre, 2021-2022, n° 2899/001, p. 78.

⁷⁴ A. NOLLET, *op.cit.*, pp. 143-144.

⁷⁵ *Ibidem*.

En ce qui concerne les délais d'investigation à présent, nous l'avons déjà indiqué, ces délais sont repris aux articles 333 et suivants C.I.R. 92 et, conséquence immédiate et logique, ces délais ont également été étendus à la suite de l'extension des délais d'imposition visés à l'article 354 C.I.R. 92.

Suivant le nouveau régime donc, l'article 333, alinéa 2 C.I.R. 92 précise désormais que les investigations auxquelles l'administration fiscale peut procéder peuvent être effectuées « *sans préavis, dans le courant de la période imposable ainsi que dans les délais prévus à l'article 354* ».

Ces investigations peuvent ainsi être menées au cours des nouveaux délais de trois ans (le délai ordinaire), quatre ans (en cas de déclaration tardive ou en cas d'absence de déclaration), six ans (dans des situations où l'on retrouve un élément d'extranéité) et dix ans (dans l'hypothèse d'une déclaration complexe)⁷⁶.

Une seule exception a néanmoins été maintenue, c'est celle qui concerne le délai de dix ans d'application dans l'hypothèse d'une intention frauduleuse. Dans pareille situation en effet, une notification préalable d'indices de fraude a été maintenue, obligatoirement et ce préalablement aux investigations, le contenu de cette notification a toutefois été modifié (ainsi que nous le verrons au second chapitre de notre analyse)⁷⁷.

En outre, il nous paraît intéressant d'indiquer brièvement que les délais d'application en matière de T.V.A. ont également fait l'objet des mêmes accroissements, ainsi :

- le délai de recouvrement de la T.V.A. (et ses accessoires) est passé de trois à quatre ans dans l'hypothèse où il n'y a pas de déclaration ou si elle est tardive (article 81*bis*, al. 2, C.T.V.A.) ; ce délai est par ailleurs passé de sept à dix ans en cas de fraude (article 81*bis*, al. 4) ;
- le délai de conservation des livres et documents du contribuable est passé lui aussi en conséquence de sept à dix ans (article 60 C.T.V.A.)⁷⁸.

Ces nouveaux délais sont entrés en vigueur en ce qui concerne les taxes devenues exigibles, au 1^{er} janvier 2023⁷⁹.

⁷⁶ C.I.R. 92, art. 354.

⁷⁷ P. MAUFORT, *op. cit.*, p. 230.

⁷⁸ X. THIEBAUT, *op. cit.*, p. 6.

⁷⁹ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 146.

CHAPITRE 2. FOCUS SUR LA NOTIFICATION PRÉALABLE D'INDICE DE FRAUDE

Ce second chapitre de notre analyse se focalisera sur la « notification préalable » faite au contribuable d'indices de fraude fiscale et que, ce faisant, les délais d'investigation et d'imposition s'en trouveront allongés en ce qui le concerne.

La première section se penchera sur le contenu de la notification d'indices de fraude, la seconde s'attardera sur la mise en œuvre de cette notification au contribuable.

SECTION 1. LE CONTENU DE LA NOTIFICATION PRÉALABLE D'INDICE DE FRAUDE

La question ici va donc être de déterminer quel doit être le contenu de la notification préalable d'indice de fraude.

Sous l'*ancien régime* (avant la loi du 20 novembre 2022 donc), l'administration a l'obligation de notifier « les indices de fraude fiscale » qu'elle possède et qui lui permettent de lancer le délai complémentaire d'investigation pour des exercices fiscaux déterminés⁸⁰ à défaut de quoi l'imposition qui s'en suivrait serait nulle⁸¹.

Attention, nous notons qu'il n'est toutefois pas question d'une nullité d'office, mais d'une nullité que le contribuable devra solliciter en exerçant contre l'imposition qu'il souhaite dénoncer les voies de recours légales ; dans un premier temps introduire une réclamation fiscale auprès du Directeur des contributions puis éventuellement dans un second temps, une action intentée auprès du Tribunal de première instance avec encore la possibilité d'interjeter appel⁸².

De manière constante, la jurisprudence souligne que l'article 333, alinéa 3 C.I.R. 92 (ancienne version) « n'exige de la part de l'administration fiscale qu'une notification précise et préalable des indices de fraude dans le chef du contribuable et n'impose pas au fisc, à ce stade de la procédure, la charge de la preuve de l'intention frauduleuse »⁸³.

Dans le cadre du *nouveau régime*, elle est tenue de notifier « sur la base d'indices de fraude, dans ce même délai, la présomption de fraude et son intention d'appliquer ce délai étendu, pour un ou plusieurs exercices d'imposition, suite à cette présomption de fraude »⁸⁴.

Ce que nous constatons, c'est que le législateur a remplacé la « notification préalable, faite par écrit et de manière précise des indices de fraude », par une « notification préalable sur la base d'indices de fraude, de la présomption de fraude » dont l'administration dispose et de l'intention qu'elle a de faire application du délai étendu.

À cet égard, les travaux parlementaires précisent que la notification faite par l'administration qu'elle a dans l'intention d'appliquer le délai étendu doit être justifiée par la *présomption* de fraude dont elle dispose⁸⁵.

⁸⁰ Cass., 27 juin 2019, AR F.18.0100.F, disponible sur www.juridat.be ; voy. également E. VAN BRUSTEM, « [Conditions d'application de l'article 333, al. 3 CIR92], Note sous Cass. (1re ch.), 27 juin 2019, F.18.0100.F », *R.G.C.F.*, 2019/5, p. 369–370.

⁸¹ A. TIBERGHIE (dir.), *Manuel de droit fiscal 2015–2016*, Waterloo, Kluwer, 2016, p. 48 ; voy. également, Mons, 1^{er} octobre 2004, *Cour. fisc.*, 2004, p. 661.

⁸² F. KONING, « 5. – La PME face au contrôle fiscal » in F. COLLON (dir.), *La fiscalité des PME et de leurs dirigeants*, 1^e édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 251.

⁸³ Mons, 13 mai 2009, *op. cit.*

⁸⁴ P. MAUFORT, *op. cit.*, p. 230.

⁸⁵ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2021–2022, n° 55–2899/001, p. 73.

Le fait de notifier le contribuable préalablement subsiste donc dans le nouveau régime et ce toujours à peine de nullité, mais seulement toutefois afin de préciser que l'administration souhaite appliquer pour un exercice d'imposition en particulier le délai dont il est question à l'article 354, § 2, soit celui d'application dans l'hypothèse d'une intention frauduleuse⁸⁶.

A contrario, nous pouvons déduire du nouvel alinéa 3 de l'article 333 et du nouveau paragraphe 2 de l'article 354 qu'il n'est pas exigé qu'il y ait une notification préalable d'indices de fraude pour que l'administration puisse utiliser les nouveaux délais « généraux » de quatre, six ou dix ans (hors hypothèse de fraude) et, *a fortiori* pour le délai « ordinaire » de trois ans (pour lequel ce n'était déjà pas requis selon l'ancien article 333, al. 2)⁸⁷.

Plus que probablement en modifiant l'article 333, l'intention du législateur était de rendre plus simple la tâche de l'administration en allégeant les obligations des contrôleurs fiscaux, en ne les obligeant plus à renseigner par écrit et de manière précise, les indices de fraude dont ils disposent et qui leur permettent de *supposer* (et non pas de *présumer* (!)) qu'une fraude fiscale a bien été commise⁸⁸.

Nous relevons par ailleurs que le texte néerlandophone des travaux parlementaires, utilise quant à lui l'expression « *een vermoeden van fraude* » en remplacement de l'expression « *aanwijzingen van fraude* »⁸⁹ ; ainsi la version en néerlandais a également remplacé le terme « indice » par « présomption »⁹⁰.

Toutefois le texte de l'article 333, alinéa 3 nouvelle version qui continue de faire référence à des « indices de fraude » que l'administration doit produire et ajoute par ailleurs qu'il faut à présent notifier une « présomption de fraude » (ainsi que « l'intention d'appliquer le délai étendu », bien que ceci était déjà *a fortiori* expliqué dans les anciennes notifications d'indices de fraude...), l'on se demande si le législateur n'a pas alourdi ainsi la tâche de l'administration avec une notification plus exigeante encore, puisqu'ainsi que nous l'avions déjà indiqué précédemment, tant en droit commun qu'en droit fiscal, une « présomption » est un véritable mode de preuve, en ce que cela consiste en une déduction d'un fait inconnu à partir d'un fait connu, c'est-à-dire « établi »⁹¹.

La présomption est en effet un mode de preuve et si dans l'ancien régime l'administration ne voyait pas peser sur elle la charge de la preuve de l'intention frauduleuse, le nouveau texte semble bien imposer celle-ci⁹²...

Une telle formulation est ainsi justifiée dans l'exposé introductif du rapport fait au nom de la Commission des Finances et du Budget et dans lequel il était indiqué qu'il était proposé (par M. VINCENT VAN PETEGHEM, vice-premier ministre et ministre des Finances notamment), « *une série de modifications législatives de nature technique, dans le but d'améliorer, de clarifier ou de rectifier la législation. Les modifications proposées concernent*

⁸⁶ T. AFSCHRIFT, *op. cit.*, p. 13.

⁸⁷ P. MAUFORT, *op. cit.*, p. 230.

⁸⁸ *Ibidem*.

⁸⁹ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord., *op. cit.*, p. 73.

⁹⁰ W.I.B. 92, art. 333, 3^e lid.

⁹¹ T. AFSCHRIFT, « Les mesures prises et à prendre pour faciliter la lutte contre la fraude fiscale : la loi du 17 mars 2022 et le second plan de lutte contre la fraude », *op. cit.*, pp. 14–15/20.

⁹² P. MAUFORT, *op. cit.*, p. 231.

les impôts sur les revenus, la T.V.A., les douanes et accises, la procédure fiscale et la lutte contre la fraude »⁹³.

Certains auteurs n'ont pas manqué de relever le caractère abscons de cette nouvelle formulation, selon qui « le texte en définitive adopté est d'une merveilleuse incongruité puisqu'il conduit, à le prendre au pied de la lettre, à l'effet inverse de l'effet escompté »⁹⁴.

Par ailleurs, ainsi que nous l'avons abordé précédemment⁹⁵, l'article 8.29 du (nouveau) Code Civil⁹⁶ relève à propos des indices, que « *leur valeur probante est laissée à l'appréciation du juge, qui ne doit les retenir que si elles reposent sur un ou plusieurs indices sérieux et précis. Lorsque la présomption s'appuie sur plusieurs indices, ceux-ci doivent être concordants* ».

En tout état de cause, si l'administration souhaite ouvrir ce délai d'investigation de dix ans (en cas d'intention frauduleuse), elle sera tenue de mentionner les indices de fraude (les faits) sur lesquels sa *présomption* se fonde, sans quoi un contribuable bien avisé tenterait une action en référé⁹⁷ afin de contester cette notification et, de cette façon, forcer la main de l'administration en la poussant à justifier la valeur probante de sa présomption et donc, non seulement les faits connus dont elle dispose, mais également leur caractère sérieux, précis et concordant⁹⁸.

En définitive, il nous apparaît que le résultat pourrait bien être tout-à-fait contraire à ce qui était initialement souhaité, le risque étant bien de voir l'administration tomber de Charybde en Scylla avec une formulation nouvelle qui certes se voulait facilitatrice mais qui *in fine* risque de complexifier les choses.

Le législateur a en effet d'une part rendu les obligations des contrôleurs de l'administration plus lourdes et, d'autre part potentiellement ouvert la porte à un contentieux conséquent devant le Président du tribunal de première instance⁹⁹, ce qui n'est bien entendu pas sans poser de problèmes compte-tenu de l'arriéré judiciaire important que connaissent déjà nos juridictions¹⁰⁰.

Nous relevons encore que selon la nouvelle formulation de l'article 333, alinéa 3, nous pourrions être confrontés à des situations anachroniques dans lesquelles l'administration, dans un même dossier relatif à une fraude fiscale s'étalant sur plusieurs années, serait soumise à une obligation de notification « deux poids deux mesures »¹⁰¹ ; nous aurions en effet d'une part une notification précise d'indices de fraude pour l'exercice d'imposition 2022 et pour les exercices antérieurs, une notification de « simple » présomption (et d'intention) concernant les exercices 2023 et ultérieurs d'autre part¹⁰².

⁹³ *Doc. parl.*, Ch., 2021–2022, n° 2899/004, p. 3.

⁹⁴ X. THIEBAUT, *op. cit.*, p. 8.

⁹⁵ *Voy. supra*, Section 1, B. « Qu'est-ce qu'un indice ? ».

⁹⁶ Code civil, art. 8.29, *op. cit.*

⁹⁷ Code judiciaire, art. 1035 et s.

⁹⁸ P. MAUFORT, *op. cit.*, p. 231.

⁹⁹ C'est en effet le Président du tribunal de première instance qui connaît des actions en référé ; Code judiciaire, art. 1035, alinéa 1 : « La demande en référé est portée à l'audience tenue par le président du tribunal ou par le juge qui le remplace, aux jour et heure indiqués par le règlement du tribunal. »

¹⁰⁰ V. DE BRABANTER, S., PIERRÉE et G., VAEL, *op. cit.*, p. 5.

¹⁰¹ A. NOLLET, *op. cit.*, p. 146.

¹⁰² F. SMET et J. BOURGUIGNON, « Délai d'imposition : allongement radical pour certaines déclarations », *Fiscologue*, n° 1763, 26 octobre 2022, pp. 1 et s. ; *voy.* également E. MAES en S. PEETERS, « Fiscale proceduretermijnen worden langer, maar alleen voor de toekomst », *Fisc. Act.*, n° 2022/33, pp. 1–5 et J. VAN

SECTION 2. LA MISE EN ŒUVRE DE LA NOTIFICATION PRÉALABLE D'INDICE DE FRAUDE

L'article 333, alinéa 2 (*avant* la loi du 20 novembre 2022), précise que l'administration peut mener ses investigations sans préavis au cours de la période imposable ainsi que dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 1^{er} et dans le délai prévu à l'article 354, alinéa 5.

Toutefois comme nous l'avons mentionné, l'article 333, alinéa 2 impose à *peine de nullité de l'imposition*, « que l'administration ait notifié préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, *les indices de fraude fiscale* qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée », de respectivement quatre et sept ans prévus à l'article 354, alinéas 2 et 3¹⁰³.

Ainsi, lorsque l'administration souhaite lancer des investigations au cours du délai extraordinaire, deux conditions doivent être remplies :

- d'une part disposer d'indices de fraude fiscale à l'encontre du contribuable,
- d'autre part informer le contribuable de l'existence de ces indices.

Une jurisprudence de la Cour de cassation (du reste très critiquée), disposait que la notification écrite, préalable et précise adressée au contribuable et relative aux indices de fraude fiscale qui le concernent, ne valait que pour les investigations à l'encontre du contribuable lui-même¹⁰⁴.

Selon cette jurisprudence en effet, la notification n'était pas nécessaire dans les cas où l'administration disposait d'éléments lui permettant d'établir l'impôt sans pour autant devoir mener d'enquête auprès du contribuable lui-même¹⁰⁵.

Toutefois l'obligation d'adresser au contribuable une notification d'indices de fraude avant de mener les investigations dans le délai extraordinaire de taxation a connu une importante évolution jurisprudentielle¹⁰⁶.

Concernant l'obligation de notification, tant le texte ancien que le nouveau imposent que cette notification doit être préalable aux investigations à peine de nullité de l'imposition¹⁰⁷, il est par ailleurs bien admis désormais que, peu importe la personne auprès de laquelle les investigations envisagées par l'administration dans le délai supplémentaire doivent avoir lieu et qui visent la situation d'un contribuable, l'administration doit notifier à celui-ci les indices de fraude fiscale dont elle dispose et cela de manière claire depuis deux arrêts de la Cour de cassation du 12 février¹⁰⁸ et du 20 mai 2016¹⁰⁹.

DYCK, « Réforme de la procédure et délais d'imposition allongés : c'est parti ! », *Fiscologue*, n° 1770, 9 décembre 2022, p. 9.

¹⁰³ C.I.R. 92, art. 333, al. 2 (ancienne version).

¹⁰⁴ *Voy.* Cass., 14 octobre 1999, AR F.98.0102.N et Cass., 18 novembre 2010, AR F.09.0078.F, disponibles sur www.juridat.be

¹⁰⁵ C. BINNEMANS, « Notification préalable des indices de fraude fiscale en cas d'investigation quelle que soit la personne chez qui les investigations doivent avoir lieu », *Sem. Fisc.*, 2016/42, n° 261, p. 3–4.

¹⁰⁶ E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, « Section 6 – La prescription des infractions pénales fiscales et les délais d'investigation », *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, 1e édition, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 322.

¹⁰⁷ A. TIBERGHIEN (dir.), *Manuel de droit fiscal 2015–2016*, *op. cit.* p. 48.

¹⁰⁸ Cass., 12 février 2016, R.G. n° F.14.0216.F, www.taxwin.be

¹⁰⁹ Cass., 20 mai 2016, *J.L.M.B.*, 2016, pp. 1904–1905.

Ainsi dans son arrêt du 12 février 2016, la Cour a consacré un élargissement du champ d'application de l'obligation de notification préalable, en énonçant que les investigations dont il est question à l'article 333, alinéa 3 C.I.R. 92 (et donc qui imposent une notification préalable), « sont celles qui impliquent, pour le contribuable, pour le tiers ou pour le service, établissement ou organisme public chez qui elles ont lieu, l'obligation de communiquer, à la demande de l'administration, des livres, documents ou renseignements conformément aux dispositions formant le chapitre III du livre VII dudit Code »¹¹⁰.

Puis, dans son arrêt du 20 mai 2016, la Cour a confirmé sa nouvelle jurisprudence en soulignant que « si les investigations envisagées dans le délai supplémentaire de quatre ans portent sur la situation d'un contribuable, l'administration doit lui notifier au préalable les indices de fraude fiscale qui le concernent, quelle que soit la personne chez qui ces investigations doivent avoir lieu »¹¹¹.

La Cour a ainsi justifié sa nouvelle position en rappelant que « les dispositions formant le chapitre III du titre VII du CIR 92 visent les investigations effectuées chez le contribuable mais également celles qui ont lieu chez un tiers ou encore dans un service, établissement ou organisme public ».

Par ailleurs la circulaire administrative 2017/C/34 qui commente les deux arrêts de la Cour de cassation de 2016 précités, apporte des précisions à propos de ceux qui doivent être considérés comme des tiers par rapport au contribuable ; sont notamment visés, les personnes physiques ou morales ainsi que les associations sans personnalité juridique avec lesquelles le contribuable entretient des relations directes ou indirectes, également les établissements de banque, de change, de crédit ou d'épargne ainsi que les administrations fiscales étrangères¹¹².

La Cour d'appel de Mons a suivi cette approche expressément dans un arrêt original du 15 novembre 2017 ; dans cette affaire il était question d'investigations menées par l'administration entre 2010 et 2013 concernant les exercices d'imposition 2007 à 2009 et l'impôt avait été enrôlé finalement le 24 octobre 2013.

La Cour a relevé que « si les investigations envisagées dans le délai supplémentaire de deux ans portent sur la situation d'un contribuable, l'administration fiscale doit lui notifier au préalable les indices de fraude fiscale qui le concernent, quelle que soit la personne chez qui ces investigations doivent avoir lieu (Cass. 20 mai 2016, *J.L.M.B.*, 2016, pp. 1904 à 1905).

Que les demandes de renseignements précitées adressées à des tiers n'ont pas été précédées d'une notification écrite préalable d'indices de fraude fiscale au contribuable ; Que, partant et sans préjudice de l'application éventuelle de l'article 356 C.I.R. 92, les cotisations relatives aux exercices d'imposition 2007 à 2009 doivent être annulées pour violation de l'article 333, al. 3 du C.I.R. 92 »¹¹³.

¹¹⁰ M. BOURGEOIS et L. LOFFET, *op. cit.*, p. 85.

¹¹¹ *Ibidem*.

¹¹² Pour une liste plus détaillée, voy. Circulaire 2017/C/34 du 8 juin 2017 concernant la notification préalable d'indices de fraude, www.fisconetplus.be

¹¹³ Mons (fisc.) (18e ch.), 15 novembre 2017, n° 2016/666.

Cet arrêt répond aux objectifs de la loi, la notification préalable du ou des indices de fraude permet au contribuable de prendre connaissance des investigations menées à son encontre et cela lui permet en outre de préparer sa défense¹¹⁴.

Nous relevons toutefois que la Cour d'appel mentionne l'article 356 C.I.R. 92¹¹⁵ ; l'administration fiscale aurait-elle donc encore une possibilité d'enrôler les cotisations annulées par une décision de justice en raison de la violation des règles de procédure de l'article 333 C.I.R. 92¹¹⁶ ?

Ainsi que nous l'avons indiqué en outre, la notification préalable doit parvenir au contribuable avant de poser les actes d'investigation et ce à peine de nullité, bien que la Cour de cassation ait limité le caractère absolu de cette nullité dans son arrêt du 12 février 2016 précité ; selon la Cour en effet, si dans le cadre de ses investigations, l'administration ne notifie pas au contribuable qu'elle enquête sur sa situation et que partant les actes d'investigation sont irréguliers, cela ne pouvait pas entraîner la nullité de la cotisation¹¹⁷.

Cette jurisprudence est ainsi régulièrement invoquée par l'administration afin de soutenir le caractère valide des cotisations enrôlées, alors que des investigations ont été conduites sans notification préalable, au motif que les informations qu'elle a reçues n'auraient pas été utilisées¹¹⁸.

Du reste, la fraude ne peut pas être simplement présumée ; dès lors que l'administration dispose d'indices de fraude pour une année en particulier, elle ne peut *de facto* en conclure que ces mêmes indices de fraude sont également valables pour les années antérieures si elle ne dispose pas d'éléments complémentaires qui corroboreraient cette circonstance¹¹⁹.

Le contribuable doit par ailleurs pouvoir avoir connaissance des exercices à propos desquels des investigations sont menées à son encontre, la Cour de cassation a à cet égard relevé que « *la condition légale que l'administration notifie au contribuable, de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent, en ce qui le concerne, pour la période considérée, implique que la notification permette d'identifier les exercices susceptibles de faire l'objet d'investigations à la suite d'un tel préavis*¹²⁰. »

Notons enfin que concernant la notification d'indices de fraude en matière de T.V.A., il y a des différences avec la matière des impôts directs et ces différences peuvent conduire à des situations très discutables du point de vue des droits du contribuable.

En effet, l'administration déduit de la lecture combinée des articles 81*bis* et 84*ter* C.T.V.A., que la notification d'indices de fraude ne doit pas intervenir préalablement aux investigations, mais uniquement pour le recouvrement de la dette T.V.A. dans le délai allongé¹²¹ ; pour pouvoir appliquer ce délai, l'administration qui a la charge de la T.V.A. est tenue, « *à peine de nullité*

¹¹⁴ E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.* p. 325.

¹¹⁵ C.I.R., art. 356, cette disposition prévoit la possibilité pour l'administration d'établir une cotisation subsidiaire.

¹¹⁶ Nous aborderons cette question de manière plus détaillée au troisième chapitre.

¹¹⁷ Cass., 12 février 2016, *op. cit.*

¹¹⁸ *Voy.* Liège, 20 octobre 2021, n° 2019/RG/1062.

¹¹⁹ E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.* p. 331.

¹²⁰ Cass., 27 juin 2019, *op. cit.*

¹²¹ C.T.V.A., art. 81*bis*, § 1^{er}, alinéa 3 ; le délai de prescription dont il y est question est de sept ans.

*du redressement, de notifier au préalable, par écrit et de manière précise, à la personne concernée, les indices de fraude qui existent, à son endroit, pour la période de cause*¹²² ».

En matière de procédure, l'impact de ces différences peut ainsi occasionner des répercussions et non des moindres.

Ainsi qu'il est indiqué sur le site Internet du S.P.F. Finances, l'Inspection spéciale des Impôts a pour mission de combattre la fraude fiscale grave et organisée, « *c'est ainsi que l'I.S.I. est habilitée à effectuer la vérification de la situation fiscale de tous les contribuables et ce pour tous les impôts, droits et taxes dont l'Etat fédéral assure l'établissement, le contrôle ou le recouvrement.* » ; dans ce cadre, l'I.S.I. a déjà réalisé des contrôles auprès de sociétés, se gardant bien de faire mention sur les avis de contrôles des articles provenant du Code des impôts sur le revenu et n'indiquant que les dispositions du Code de la T.V.A.¹²³ où il n'est pas question de notification préalable d'indices de fraude pour faire usage du délai extraordinaire de sept ans¹²⁴.

Durant ce contrôle toutefois (en principe circonscrit à la T.V.A.), surviennent de manière pour le moins cavalière des questions et demandes de renseignements relatives à l'établissement de l'impôt des sociétés¹²⁵ et, au terme de ce contrôle, l'I.S.I. enrôle des cotisations tant pour ce qui concerne la T.V.A. que pour l'impôt des sociétés, après le délai « ordinaire » de trois ans, alors qu'aucun indice de fraude n'aura été notifié au contribuable, comme l'impose l'article 333, alinéa 2 C.I.R. 92 (en matière d'impôt des sociétés)¹²⁶.

En agissant ainsi, l'administration fiscale fait en quelque sorte une sélection à son avantage des règles de procédures, en méconnaissant volontairement certaines règles et en choisissant d'appliquer d'autres, ce qui lui permet d'enrôler des impôts qu'elle n'aurait en principe plus eu la possibilité d'enrôler, ce qui est tout-à-fait contraire aux principes de bonne administration ; citons ainsi par exemple une décision du Tribunal de première instance de Louvain qui a annulé la cotisation d'impôt sur les sociétés qui avait été établie en violation des règles de procédures en matière d'impôts sur le revenu¹²⁷.

Dans le cadre de la réforme et donc à la suite de l'entrée en vigueur de la loi du 20 novembre 2022, l'article 333 C.I.R. 92 a également été modifié. Ainsi l'alinéa 2, précise désormais que les investigations que l'administration fiscale peut mener peuvent l'être sans préavis, dans le courant de la période imposable ainsi que dans les délais prévus à l'article 354 C.I.R. 92.

L'on pose donc le principe que les investigations peuvent intervenir, sans préavis, *a priori*, au cours de toutes les périodes susceptibles de rectification sur la base des nouveaux délais.

Ainsi que nous l'avons déjà indiqué par ailleurs, l'exigence de notification préalable des indices de fraude a été remplacée par une notification préalable de la présomption de fraude et de l'intention d'appliquer le délai étendu, ainsi qu'il est précisé par les travaux parlementaires¹²⁸.

¹²² C.T.V.A., art. 84ter.

¹²³ E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.* p. 333.

¹²⁴ Rappelons que depuis la loi du 20 novembre 2022, le délai en question est passé à dix ans (*cfr. supra*).

¹²⁵ E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.* p. 333.

¹²⁶ *Ibidem*.

¹²⁷ Civ. Louvain (12e ch.), 10 mai 2019, R.G. n° 17/1136/A, www.taxwin.be

¹²⁸ *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2021–2022, n° 55–2899/001, p. 73.

Il est donc toujours requis qu'une notification intervienne préalablement mais uniquement dans le but de préciser que l'administration souhaite pour un ou plusieurs exercices d'imposition, utiliser le délai applicable en cas d'intention frauduleuse dont il est question à l'article 354, § 2.

Bien que cette notification préalable (prescrite à peine de nullité) doive être justifiée par des présomptions de fraude, il n'en reste pas moins que l'administration fiscale ne devra plus notifier les *indices de fraude* dont elle dispose, ce qui nous pouvons le supposer, ouvrira très probablement la porte à des enquêtes fiscales très générales connues également sous le nom de *fishing expeditions*¹²⁹, alors que la notification préalable *ante* réforme avait justement pour objectif de prévenir ce type d'enquête¹³⁰.

Compte-tenu de la jurisprudence de la Cour cassation dans le cadre des anciennes versions des textes et qui avaient déjà fortement érodé cette obligation, nous pouvons être presque certains que l'administration fiscale souhaitera tirer parti de cet assouplissement avec le risque que les droits du contribuable seront ainsi encore davantage réduits¹³¹.

Reste toutefois à déterminer si la notification préalable s'en trouvera ainsi allégée ? Rien n'est moins sûr, gageons que cela ne sera pas nécessairement le cas, une présomption ayant valeur de preuve ainsi que nous l'avons indiqué précédemment.

¹²⁹ N. VAN GILS, B. CARDOEN et J. DEPRINCE, « Nouveau bazooka fiscal pour lutter contre la fraude fiscale », *Actualités fiscales*, n° 2022/25, semaine du 18 au 24 juillet 2022, p. 3.

¹³⁰ E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit.* pp. 334 et s.

¹³¹ F. SMET, « Strijd tegen fiscale fraude : schiet de wetgever met scherp ? », *T.F.R.*, 2022/15, p. 781.

CHAPITRE 3. ÉTAT DES LIEUX DE LA JURISPRUDENCE SUR LES CONTOURS DE LA NOTION D'INDICE DE FRAUDE FISCALE ET DE LA MISE EN ŒUVRE DE LA NOTIFICATION PRÉALABLE

Dans ce troisième et dernier chapitre, notre objectif sera de présenter un état des lieux de la jurisprudence de la Cour de cassation en matière d'indices de fraude fiscale et de la notification préalable de ces indices faite au contribuable, nous aborderons également la question d'une éventuelle cotisation subsidiaire dans l'hypothèse de l'annulation de la cotisation initiale en raison d'une violation d'une règle de procédure, nous donnerons également un mot de la jurisprudence Antigone en matière fiscale.

Dans la seconde section, nous aborderons la question délicate de l'extrapolation d'un ou des indices de fraude dans la jurisprudence.

Nous terminerons enfin par une analyse de l'arrêt de la Cour de cassation du 22 décembre 2023 et des conclusions de l'avocat général Inghels et de la lumière qu'elles apportent sur la notion d'indice de fraude fiscale.

SECTION 1. LA NOTION D'INDICE DE FRAUDE FISCALE ET MISE EN ŒUVRE DE LA NOTIFICATION PRÉALABLE ; *QUID* D'UNE COTISATION SUBSIDIAIRE ?

Comme nous avons pu en donner quelques mots au cours de la progression de notre analyse, la Cour de cassation est régulièrement venue apporter ça et là des précisions quant à la question de la notion d'indice de fraude fiscale et de la notification préalable.

Nous l'avons vu, l'article 333 C.I.R. 92 relève clairement que l'absence de notification préalable, ou encore si celle-ci est irrégulière (par exemple annoncée oralement et non par écrit, ou sans indiquer de manière suffisamment précise les indices de fraude fiscale allégués, ou si les indices précis indiqués concernent un tiers et non le contribuable en cause), cela a donc un impact sur l'imposition qui serait enrôlée sur le fondement de renseignements obtenus durant le délai d'investigation supplémentaire de quatre ans¹³².

La Cour de cassation a toutefois dans plusieurs arrêts, fortement réduit la portée de cette condition de notification préalable des indices de fraude au contribuable, elle a en effet longtemps estimé que cela ne serait pas nécessaire dans le cas où les investigations sont conduites chez des tiers et non pas auprès du contribuable directement (par exemple envers son employeur ou encore auprès de l'un de ses clients)¹³³ ; cette jurisprudence était par ailleurs très critiquée¹³⁴.

Elle est par la suite revenue sur cette jurisprudence et c'est ainsi qu'elle impose désormais que, peu importe vers qui les investigations que l'administration souhaite conduire dans le délai supplémentaire seraient dirigées, celle-ci est tenue de notifier au contribuable les indices de fraude fiscale en sa possession et cela de manière claire depuis les deux arrêts de la Cour de

¹³² Voy. not., Bruxelles, 13 février 2008, *F.J.F.*, 2009, n° 2009/76 ; Mons, 1^{er} octobre 2004, *F.J.F.*, 2005, n° 2005/45.

¹³³ Cass., 18 novembre 2010, www.cass.be, *Le Fiscologue*, 2011, n° 1254, p. 1 ; Cass., 14 octobre 1999, *Pas.*, 1999, I, p. 532 ; Cass., 1^{er} mars 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 94.

¹³⁴ C. BINNEMANS, *op. cit.*

cassation (que nous avons déjà évoqué dans le second chapitre) des 12 février¹³⁵ et 20 mai 2016¹³⁶.

C'est l'approche qui a été suivie par la Cour d'appel de Mons dans un arrêt du 15 novembre 2017 (déjà évoqué également)¹³⁷.

Dans cet arrêt, la Cour d'appel a précisé qu'aucune cotisation subsidiaire n'était possible étant donné que par hypothèse, les éléments sur lesquels la cotisation initiale s'appuyait n'étaient pas probants et donc inutilisables (puisque'il n'y avait pas eu de notification préalable des indices de fraude) ce que la Cour de cassation a confirmé en soulignant qu'une cotisation subsidiaire sur pied de l'article 356 C.I.R. 92 n'était pas possible dans le cas où les éléments ne sont pas probants et donc inexploitable¹³⁸.

Cela signifie-t-il que l'administration fiscale aurait donc encore une possibilité d'enrôler les cotisations annulées à la suite d'une décision de justice, en raison de la violation des règles de procédure de l'article 333 C.I.R. 92 ? Le risque serait que l'on en arrive ainsi à vider l'article 333, alinéa 3 de sa *ratio legis* : cela donnerait l'opportunité à l'administration de conduire des investigations prolongées sur un contribuable, sans que celui-ci ne soit informé des possibles poursuites¹³⁹.

Le non-respect des dispositions qui concernent les pouvoirs d'investigation de l'administration conduit en principe à un dégrèvement, c'est-à-dire à une annulation définitive¹⁴⁰. Il en va plus précisément de la sorte lorsque ce non-respect concerne les délais d'investigation visés aux articles 333 et suivants C.I.R. 92 ; en toute hypothèse, ces délais sont expirés et le vice ne peut plus être purgé.

Pourrait-on supposer que, parce que l'article 356 C.I.R. 92 n'impose plus que le vice soit réparé¹⁴¹, la violation des délais d'investigation passerait à la trappe dans le cadre d'un contentieux judiciaire ? Ce n'est à notre sens pas souhaitable, cette position semble du reste être celle qui prévaut en jurisprudence¹⁴², bien que dans un arrêt de 2003¹⁴³, la Cour d'appel d'Anvers ait considéré que la violation de l'obligation de notifier préalablement les indices de fraude afin de faire usage du délai d'investigation complémentaire dans le cadre de l'établissement de la cotisation initiale, ne fait pas obstacle à l'application ultérieure de l'article 355 C.I.R. 92¹⁴⁴.

¹³⁵ Cass., 12 février 2016, R.G. n° F.14.0216.F, www.taxwin.be

¹³⁶ Cass., 20 mai 2016, *op. cit* ; voy. F. LEDAIN, « La Cour de cassation confirme qu'est requise une notification préalable, même en cas d'investigations auprès d'un tiers », *Sem. Fisc.*, 2016/41, n° 260, p. 2-3.

¹³⁷ Mons (fisc.) (18e ch.), 15 novembre 2017, *op. cit*.

¹³⁸ Cass. (1^{ère} ch.), R.G. n° F.19.0090.F, 29 mai 2020.

¹³⁹ E. CECI, P. MAUFORT, et S. SCARNÀ, *op. cit*. p. 326.

¹⁴⁰ P. SEUTIN, « De Sisyphe à Pyrrhus : plaider pour une simplification de la procédure contentieuse en matière d'impôts sur les revenus », *R.G.C.F.*, 2017/3, pp. 189-190.

¹⁴¹ L'article 356, tel qu'il a été remplacé par l'article 2 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses, *M.B.* 31 décembre 2009.

¹⁴² Civ. Mons, 18 octobre 2010, non publié, commenté par J. VAN DYCK, « Faire apporter les livres au bureau : aucune cotisation subsidiaire possible », le *Fiscologue*, n° 1224, p. 7 ; Civ. Liège, 11 mars 2009, R.G. n° 06/2702/A, www.fiscalnet.be

¹⁴³ Anvers, 30 septembre 2003, *F.J.F.*, n° 2004/18.

¹⁴⁴ J.-P. MAGREMANNE, « L'impossibilité d'établir d'une cotisation subsidiaire lorsqu'une imposition est annulée pour absence de notification préalable des indices de fraude au contribuable », *J.D.F.*, 2019/9-10, p. 312-317.

La même Cour d'appel d'Anvers a en revanche jugé dans un arrêt précédent que lorsque la cotisation initiale a été annulée pour une raison autre que l'écoulement du délai d'imposition (en l'occurrence il s'agissait de la violation de l'article 333, alinéa 3 C.I.R. 92), l'administration ne peut pas enrôler une cotisation nouvelle si les délais de l'article 354, alinéas 1^{er} et 2 étaient écoulés au moment de l'enrôlement de la cotisation initiale, ou si ces délais étaient inapplicables¹⁴⁵.

La Cour de cassation semble pourtant aller dans le sens d'une cotisation subsidiaire possible, même dans l'hypothèse d'une violation l'article 333, alinéa 3 C.I.R. 92 ; dans son arrêté de 2020 évoqué ci plus-haut, elle a cassé un arrêt d'appel selon lequel en cas de nullité de l'imposition en raison d'une violation de l'article 333, alinéa 3 C.I.R. 92, il ne pouvait être question d'aucune cotisation subsidiaire étant donné que par hypothèse, les éléments sur lesquels la cotisation initiale s'était fondée n'étaient pas probants et donc inutilisables, puisqu'il n'y avait pas eu de notification préalable des indices de fraude, mais posant toutefois comme condition stricte que l'administration devra soumettre au juge une cotisation subsidiaire « *en raison de tout ou partie de ces éléments dont elle prouverait l'existence autrement* »¹⁴⁶.

Il s'agit là d'une victoire pour l'administration dont la style et la manière ne seraient pas reniés par Pyrrhus lui-même¹⁴⁷, bien que cela nous paraisse difficile en pratique, il faudrait en effet nécessairement conduire de nouvelles investigations à propos des mêmes éléments.

Précisons encore que l'article 356 ne peut s'appliquer s'il n'y a pas eu de décision rendue concernant la réclamation administrative au préalable que par ailleurs le contribuable introduit un recours judiciaire, recevable dans les six mois de l'introduction de la réclamation qui n'a pas été traitée ; ceci est pour le moins singulier voire paradoxal, en effet il se pourrait que le contribuable ait un intérêt stratégique à ne pas faire mention de vices de procédure dans sa réclamation administrative et de ne les invoquer qu'au stade judiciaire, ce qui laisserait l'administration sans plus aucune chance possible¹⁴⁸.

Il est en outre de notoriété publique que l'administration fiscale se trouve régulièrement confrontée à des difficultés lorsqu'elle ne peut identifier avec suffisamment de précision les indices de fraude fiscale. Or il s'agit d'une obligation dont le respect est prescrit par la loi à peine de nullité de l'imposition et, nous le savons, la jurisprudence Antigone appliquée en matière fiscale¹⁴⁹ imposerait en principe d'écarter les preuves récoltées en violation de cette obligation de notification préalable et d'annuler l'imposition établie en raison des résultats des investigations illégalement menées¹⁵⁰.

¹⁴⁵ Anvers, 16 novembre 1999, *F.J.F.*, n° 2000/203.

¹⁴⁶ Cass. (1^{ère} ch.), 29 mai 2020, *op. cit.* ; attention, en respectant les délais d'investigation imposés par l'article 333 C.I.R. 92, étant donné que les articles 355 et 356 du C.I.R. 1992 n'ouvrent pas de nouveaux délais d'investigation ; voy. sur cette question H. VANDEBERGH, « Vernietiging van een aanslag wegens onwettige bewijsmiddelen — kan een nieuwe aanslag gevestigd worden ? », *T.F.R.*, 1988, p. 201.

¹⁴⁷ P. SEUTIN, *op. cit.*, p. 185.

¹⁴⁸ Le juge étant en effet tenu par le principe dispositif ; sur cette question, voy. notamment G. DE LEVAL et J.-F. VAN DROOGENBROECK, « Principe dispositif et droit judiciaire fiscal », *R.G.C.F.*, 2004/6, pp. 7 et s., spéc. pp. 28 et 29, n° 20 et 21.

¹⁴⁹ Voy. les arrêts de principe de la Cour de cassation rendus en matière pénale (Cass., 14 octobre 2003, P.03.0762.N, *Pas.*, 2003, liv. 9–10, 1607) et en matière fiscale (Cass., 22 mai 2015, F.13.0077.N., *Pas.*, 2015, liv. 5, 1343). La violation d'une règle dont le respect est prescrit à peine de nullité est la première exception au principe selon lequel une preuve recueillie de manière illégale ne doit pas forcément être écartée ; voy. également G. VAEL et S. PIERRÉE, « Les actions judiciaires en droit fiscal avant l'établissement de l'impôt », *R.G.C.F.*, 2023/6, p. 4–21.

¹⁵⁰ Cass., 12 février 2016, *op. cit.*

Notons toutefois que dans son arrêt du 12 février 2016, la Cour a limité le caractère absolu de cette nullité en soulignant que, si dans le cadre de ses investigations, l'administration ne notifie pas au contribuable qu'elle enquête sur sa situation et que partant les actes d'investigation sont irréguliers, cela ne pouvait pas entraîner la nullité de la cotisation¹⁵¹, ce qui a ensuite été confirmé par la Cour de cassation dans son arrêt du 20 mai 2016¹⁵².

C'est notamment la raison pour laquelle le législateur a voulu d'une certaine manière faciliter la tâche de l'administration et diminuer les difficultés rencontrées dans la pratique dans le cadre de la mise en œuvre de cette obligation de notification préalable, tout en la maintenant dans son principe¹⁵³ ; si la modification apportée et l'objectif sous-jacent sont relativement évidents, il n'en n'est pas moins presque certain que de nombreuses questions pratiques se poseront lors des premières applications¹⁵⁴.

SECTION 2. LA QUESTION DE L'EXTRAPOLATION D'UN OU DES INDICES DE FRAUDE DANS LA JURISPRUDENCE

La question de savoir s'il suffit à l'administration fiscale de notifier un ou des indices de fraude à un contribuable pour pouvoir étendre la période d'investigation à sept ans (dix ans, depuis le premier janvier 2023) se pose depuis un certain nombre d'années déjà, ou encore si à l'inverse, elle doit également apporter des éléments démontrant que ce ou ces indices existent également pour les années antérieures¹⁵⁵.

La jurisprudence retient généralement que, tenant compte des circonstances factuelles propres au cas d'espèce, l'administration fiscale peut se fonder sur des indices de fraude relevés au cours d'un exercice d'imposition et, en arriver à la conclusion que ces indices existent aussi pour d'autres exercices d'imposition¹⁵⁶.

Notons également que le commentaire administratif indique aussi que des pratiques délictueuses constatées lors d'un contrôle et qui permettent à l'administration de supposer que les mêmes pratiques ou d'autres similaires ont été utilisées par le contribuable depuis plus longtemps, peuvent constituer un indice de fraude¹⁵⁷.

Dans cet esprit, la Cour de cassation a admis la possibilité d'une extrapolation d'indices de fraude dans un arrêt de 2018¹⁵⁸, dans lequel elle estime que la circonstance qu'il doit exister des indices de fraude « pour la période considérée » n'entraîne pas que ces indices doivent reposer exclusivement ou partiellement sur des faits ou des constatations situés au cours de la période considérée. De ce fait, des éléments relatifs aux années d'imposition ultérieures peuvent donc constituer des éléments pouvant aller dans le sens du fait qu'il existerait une fraude pour les années d'imposition antérieures¹⁵⁹.

¹⁵¹ *Ibidem*.

¹⁵² Cass., 20 mai 2016, *op. cit.*

¹⁵³ J. VAN DYCK, « Notification préalable : le fisc dispensé de toute obligation de motivation ? », *Fiscologue*, n° 1764, 28 octobre 2022, pp. 5–6.

¹⁵⁴ M., TAVERNE, « Les nouvelles « règles du jeu » de la procédure fiscale », *R.G.C.F.*, 2023/11, p. 29.

¹⁵⁵ V. DE BRABANTER, S. PIERRÉE et G. VAEL, *op. cit.*, p. 3.

¹⁵⁶ *Voy.* notamment : Bruxelles, 20 mars 2019, 2018/AF/242 ; Anvers, 9 avril 2019, 2017/AR/1993 ; Mons 17 novembre 2017, 2015/RG/901 ; Civ. Louvain, 29 juin 2017, 15/2389/A.

¹⁵⁷ Com. I.R., n° 333/12, disponible sur www.fisconetplus.be

¹⁵⁸ Cass., 17 mai 2018, AR F.16.0116.N, disponible sur www.juportal.be

¹⁵⁹ V. DE BRABANTER, S. PIERRÉE et G. VAEL, *op. cit.*, p. 3.

La question de savoir dans quelle mesure et quelles hypothèses l'administration fiscale pourrait extrapoler un ou plusieurs indices de fraude à d'autres années reste en suspens. En pratique, l'extrapolation n'est pas toujours admise, cela varie en fonction des circonstances factuelles du cas d'espèce ; c'est ainsi que la jurisprudence ces derniers temps, a souligné que l'administration ne peut pas automatiquement tirer sur des indices à la manière d'un élastique et les rattacher ainsi à une ou plusieurs années antérieures, il faudrait pour ce faire que ces indices soient corroborés par d'autres éléments concrets¹⁶⁰.

Dans un arrêt rendu en 2020, la Cour d'appel de Gand a apporté une nuance intéressante en soulignant que l'administration fiscale ne peut se fonder sur des indices de fraude relatifs à une année en particulier et les extrapoler automatiquement à des années antérieures dans le but de conduire des investigations dans le délai extraordinaire de sept ans sans éléments concrets et sérieux à propos du contribuable concerné et, c'est ainsi que la Cour d'appel rappelle que lorsque des indices de fraude existent pour une année déterminée, l'administration fiscale ne peut pas simplement soupçonner que ces indices sont également présents pour d'autres années¹⁶¹.

La Cour d'appel a par ailleurs précisé à propos du cas d'espèce, que l'administration est tenue de faire la démonstration concrète que les indices de fraude fiscale qui existent pour une année déterminée existeraient également pour les autres et par conséquent, si elle procède à l'extension du délai d'investigation sur le fondement d'indices de fraude relatifs à une année considérée, il faut examiner *in concreto* la notification d'indices de fraude afin de déterminer si les indices relatifs à l'année considérée permettent à l'administration fiscale de supposer raisonnablement qu'ils sont également valables pour les années précédentes¹⁶². Cette preuve pourrait par exemple être déduite du fait que des opérations d'achat ont été effectuées par le contribuable de la même manière pendant plusieurs années.

Bien que la Cour d'appel de Mons eût indiqué dans un arrêt de 2011 qu'il ne pouvait être question d'extrapoler les indices de fraude fiscale à une ou plusieurs années antérieures sur la base de faits découverts pour une année déterminée¹⁶³, la Cour de cassation a néanmoins validé une extrapolation d'indices de fraude à des années antérieures, dû au caractère vraisemblablement systématique d'infractions en lien avec la comptabilité dans la notification préalable¹⁶⁴.

Dans un arrêt rendu en 2021, la Cour de cassation a également souligné que l'article 333, alinéa 3 C.I.R. 92 n'exige pas que les indices de fraude fiscale soient fondés sur des faits et des constatations qui ont eu lieu au cours de la période considérée, ainsi des faits se rapportant à des exercices d'imposition ultérieurs peuvent constituer des indices de fraude fiscale pour des exercices d'imposition antérieurs. Elle ajoute que l'administration n'est pas non plus tenue de mentionner explicitement les raisons sous-jacentes pour lesquelles elle considère une certaine donnée ou un élément comme étant un indice de fraude fiscale pour la période considérée, l'indication précise des indices de fraude fiscale et l'indication de la période considérée sont suffisants¹⁶⁵.

¹⁶⁰ Voy. notamment : Civ. Hasselt, 1^{er} mars 2017, 15/2099/A ; Anvers, 12 avril 2016, 2014/AR/2528.

¹⁶¹ Gand, 5 mai 2020, R.G. 2019/AR/808, disponible sur www.taxwin.be

¹⁶² M. LOOCKX, *op. cit.*, p.15, renvoyant à Civ. Bruxelles, 28 janvier 2009, 2004/13177/A.

¹⁶³ Mons, 16 décembre 2011, R.G.C.F., 2012, p.88 ; voy. F. LEDAIN, « Vers une interprétation plus large de la notion d' « indices de fraude fiscale » ? », *Sem. Fisc.*, 2016/21, n° 240, p. 8.

¹⁶⁴ Cass., 23 novembre 2018, AR F.17.0115.N, disponible sur www.juportal.be ; sur l'hypothèse d'une infraction constatée dans la comptabilité, voy. également Civ. Anvers, 15 décembre 2004, R.G. n° 02/3301/A.

¹⁶⁵ Cass., 4 juin 2021, AR F.16.0105.N, disponible sur www.fisconetplus.be

En revanche, dans l'hypothèse où comme dans le cadre de l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 5 mai 2020 précité, les indices de fraude sont extrapolés de manière automatique, sans aucune motivation concrète et sans d'ailleurs aucun élément probant et sérieux permettant une extrapolation, l'extension du délai d'investigation n'est pas autorisée¹⁶⁶.

SECTION 3. L'ARRÊT DE LA COUR DE CASSATION DU 22 DÉCEMBRE 2023 ET LES CONCLUSIONS DE L'AVOCAT GÉNÉRAL INGHELIS

L'arrêt du 22 décembre 2023¹⁶⁷ récemment rendu par la Cour de cassation a apporté des précisions très importantes concernant le contenu de la notification préalable d'indice de fraude.

Dans cette affaire, il était notamment fait grief à l'administration fiscale par le demandeur, le fait qu'un unique indice avait été retenu par celle-ci pour justifier l'extension des délais d'investigation et d'imposition à son égard pour les années 2014 et 2015, or le contribuable relevait que le texte légal, tant de l'article 333, alinéa 3 C.I.R. 92 que de l'article 84^{ter} du Code de la T.V.A. font référence à « des indices », donc le terme écrit au pluriel et que partant, un seul indice notifié au contribuable n'était pas suffisant.

Suivant les conclusions de l'avocat général Bénédicte Inghels déposées le 30 novembre 2023¹⁶⁸, la Cour a rejeté le pourvoi intenté par le demandeur.

Madame l'avocat général Inghels relève ainsi qu'en effet, certains auteurs font une interprétation bien trop textuelle des articles 333, alinéa 3 C.I.R. 92 et 84^{ter} C.T.V.A. applicables au cas d'espèce, en appuyant qu'un seul indice n'est pas suffisant¹⁶⁹ et que partant l'administration serait tenue de notifier au contribuable « les indices de fraude fiscale qui existent ».

Elle indique par ailleurs que la Cour de cassation, lorsqu'elle a à se prononcer sur la notion d'indice de fraude fiscale, a toujours eu une approche large, estimant que les dispositions légales n'imposent pas à l'administration de prouver l'existence d'une fraude ni de faire état de l'existence d'une intention frauduleuse de la part du contribuable mais uniquement de notifier des indices de fraude suffisamment précis, graves et sérieux¹⁷⁰.

Elle souligne en outre que la jurisprudence de la Cour de cassation mais également la jurisprudence de fond (comme le relève la doctrine), retiennent régulièrement un seul indice de fraude, citant notamment l'arrêt déjà évoqué précédemment de la Cour de cassation du 7 avril 2016¹⁷¹.

Nous notons encore que le Code des impôts sur le revenu reprend l'expression « *d'un ou des indices de fraude* » notamment dans la cadre des informations sollicitées auprès des banques et de la levée du secret bancaire ; ainsi il faut différencier les délais d'investigation et d'imposition¹⁷², la notion d'indice doit s'analyser tenant compte de l'objet de l'investigation et de l'équilibre recherché entre la légitimité de la mesure d'investigation et les droits du contribuable.

¹⁶⁶ V. DE BRABANTER, S. PIERRÉE et G. VAEL, *op. cit.*, p. 4.

¹⁶⁷ Cass., 22 décembre 2023, AR F.22.0053.F/1, disponible sur www.juportal.be

¹⁶⁸ Cass., 22 décembre 2023, *op. cit.*, et les conclusions de l'av. gén. INGHELIS.

¹⁶⁹ F. KONING, *op. cit.*, p. 163 ; R. WINAND et D. CHARLIER, *op. cit.*, pp. 217 et s.

¹⁷⁰ *Voy.* Cass., 8 mai 2009, AR F.07.0113.N, *op. cit.*

¹⁷¹ Cass., 7 avril 2016, R.G. n° F.14.0065.N, *op. cit.*

¹⁷² J.-P. MAGREMANNE, « Le délai d'investigation de l'article 333, al. 3 du CIR 92 et la notification préalable des indices de fraude », *R.G.C.F.*, 1997, p. 178.

Dans le cadre de l'adoption de la loi relative à la levée du secret bancaire, les travaux préparatoires ont relevé que pour le législateur, la notion retenue concernait pourtant *des indices de fraude fiscale*¹⁷³.

Nous constatons ainsi que le législateur utilise aussi les termes *indice* et *indices*. Or, selon le texte, il est évident que la levée du secret bancaire est admise sur la base d'un seul *indice*¹⁷⁴.

Ainsi, au cours de l'examen des comptes bancaires qui ont été sollicités auprès du contribuable par l'agent en charge de l'enquête, les indices *peuvent* mais ne doivent pas forcément être apparus au cours de cet examen, ils peuvent être issus de l'ensemble des investigations qui ont été conduites par l'agent ou de renseignements qui auront été fournis par des tiers au service chargé de la vérification¹⁷⁵ et, dans l'hypothèse où l'administration souhaite prolonger les délais d'imposition, celle-ci doit pouvoir être capable de notifier plusieurs indices de fraude, il suffit, dans le cadre des investigations qu'elle mène qu'elle dispose d'un seul un indice de fraude¹⁷⁶.

Deux arguments en faveur du fait qu'un seul indice peut être suffisant sont mis en évidence par Madame l'avocat général Inghels : d'une part il ressort des travaux préparatoires de la loi relative à la levée du secret bancaire¹⁷⁷ que la notion d'indice reprise à l'article 333/1 C.I.R. 92 doit être interprétée de la même manière que celle reprise à l'article 333 C.I.R. 92 et, d'autre part, le terme *indices* ou *indice* est toujours utilisé indifféremment : ce qui est important, souligne ici Madame l'avocat général, c'est « *l'existence de fait(s) connu(s) sur base du/desquels un juge peut, en raisonnant, déduire des faits qui doivent encore être prouvés. Il serait incohérent d'admettre une mesure d'investigation plus lourde, telle que la levée du secret bancaire, sur la base d'un seul indice alors qu'une telle possibilité ne serait pas admise pour les investigations de base* » et c'est en cela que l'argument de cohérence est fondamental.

La Cour constitutionnelle a du reste admis cette approche selon laquelle un seul indice peut être suffisant lorsque, invitée à se prononcer sur la nouvelle formulation de l'article 333/1 C.I.R. 92 dans le cadre de la loi du 14 avril 2011¹⁷⁸, rédigé en retenant l'expression « *un ou des indices de fraude* »¹⁷⁹.

Ce n'est pas l'utilisation de la notion d' « indice » au singulier ou au pluriel qui est déterminante, mais bien le contrôle effectué par le juge *a posteriori*, qui permettra de déterminer si *le* ou *les indices* recueillis peuvent suffire à justifier l'ingérence dans la vie privée du contribuable.

C'est par conséquent à la lumière de pareille exigence que doit être analysée la notion d'indices contenue à l'article 333, alinéa 3 C.I.R. 92 à savoir qu'un seul indice peut être suffisant¹⁸⁰.

¹⁷³ Doc. Parl., Chambre, 2010–2011, Doc 53–1208/007, pp. 11–14 : « *Cela ne signifie donc pas qu'il doit déjà y avoir une fraude fiscale concrètement établie, une présomption de fraude fiscale suffit. Les indices ne doivent pas être prouvés, mais ne peuvent pas non plus reposer sur de vagues et folles suppositions. Ils doivent être suffisamment crédibles* ».

¹⁷⁴ F. COLLON, « La deuxième mort du « secret bancaire » », *J.T.*, 2022/4, n° 6884, p. 59.

¹⁷⁵ Com. I.R., n° 333/1/9, disponible sur www.fisconetplus.be

¹⁷⁶ Com. I.R., n° 333/1/10, disponible sur www.fisconetplus.be

¹⁷⁷ Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, *op. cit.*

¹⁷⁸ *Ibidem.*

¹⁷⁹ C. Const., arrêt n° 39/2013 du 14 mars 2013, cons. B.8.3.

¹⁸⁰ Cass., 22 décembre 2023, AR F.22.0053.F/1 (disponible sur www.juportal.be) et les conclusions de l'av. gén. INGHELS, *op. cit.*

CONCLUSION

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale a ces dernières années permis un renforcement considérable des pouvoirs de l'administration ; nous partageons certes l'idée qu'il s'agit là d'un objectif noble, recherché par les pouvoirs exécutif, judiciaire voire encore par la société civile.

Ainsi que nous avons pu en rendre compte au travers de notre analyse, la notion d'indice et *a fortiori* d'indice de fraude n'est pas toujours aisée à appréhender, c'est pourquoi les précisions apportées par les travaux parlementaires, mais également les définitions usuelles du terme en lui-même, sans oublier les interventions de la jurisprudence sont plus que bienvenues.

Par ailleurs la question de la nécessité d'une pluralité d'indices de fraude pour pouvoir étendre les délais d'investigation et d'imposition s'est posée également et n'a pas manqué de susciter la controverse ; ainsi que nous l'avons vu, l'arrêt de la Cour de cassation du 22 décembre 2023 (suivant les conclusions de l'avocat général Inghels déposées dans le cadre de l'arrêt) soulignant qu'un seul indice de fraude est suffisant est à cet égard très intéressant, cela permet de clore les débats sur le libellé des dispositions du Code des impôts sur le revenu.

En ce qui nous concerne, nous rejoignons la position de la Cour de cassation.

Subsistent malgré tout encore des inconnues ; avec la loi du 20 novembre 2022, le législateur a très clairement souhaité alléger la tâche de l'administration en supprimant la notification préalable et précise d'indices de fraude fiscale, il nous paraît regrettable en revanche de s'être dirigée vers une notification préalable de présomption de fraude ; une présomption ainsi que nous l'avons souligné constitue un véritable mode de preuve, ce qui nous le craignons, risque fort bien d'ouvrir une boîte de Pandore.

En outre en raison de la complexification de la législation fiscale actuelle et l'introduction de nouveaux délais d'investigation et d'imposition, le contribuable se retrouve dans un environnement fiscal très incertain.

En effet ce nouveau renforcement des pouvoirs de l'administration vise parfois de manière injuste une des contribuables ayant des activités à l'étranger or, la petite taille du territoire du Royaume implique que des contribuables soient tournés vers l'international sans qu'il ne soit nécessairement question d'une quelconque fraude fiscale.

Par ailleurs, il est regrettable selon nous d'avoir prévu le même délai pour un contribuable qui présentera une déclaration « complexe » que pour un contribuable dont la situation présente des indices de fraude, avec le risque que cela ne creuse davantage le fossé entre les contribuables et l'administration.

En raison du manque d'effectifs au sein de l'administration et de l'arriéré judiciaire que connaissent les cours et tribunaux, il est certain que la procédure fiscale sera bien plus longue à l'avenir, sans doute aurait-il été préférable de procéder à une augmentation du budget de l'administration et de la justice.

BIBLIOGRAPHIE

I. LÉGISLATION

- . Code des impôts sur le revenu 1992, *M.B.*, 10 avril 1992
- . Loi-programme du 22 décembre 2008, *M.B.*, 29 décembre 2008
- . Loi du 11 février 2019, *M.B.*, 22 mars 2019
- . Loi du 13 avril 2019, *M.B.*, 30 avril 2021
- . Loi du 14 avril 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 06 mai 2011
- . Code civil, *M.B.*, 14 mai 2019
- . Loi du 27 juin 2021, *M.B.*, 30 juin 2021.
- . Loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses, *M.B.*, 30 novembre 2022

II. TRAVAUX PARLEMENTAIRES

- . Projet de loi portant des dispositions diverses, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2010–2011, n° 53–1208/007 du 2 mars 2011, pp. 13–15
- . Projet de loi portant des dispositions diverses, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2010–2011, n° 53–1208/12 du 14 mars 2011, p. 33
- . Projet de loi portant insertion du Livre 8 « La preuve » dans le nouveau Code civil, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2018–2019, n° 54–3349/001 du 31 octobre 2018, p. 95
- . Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2021–2022, n° 55–2899/001 du 3 octobre 2022, p. 73
- . Projet de loi portant des dispositions fiscales et financières diverses, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 2021–2022, n° 55–2899/004 du 25 octobre 2022, p. 3

III. JURISPRUDENCE

- . Cass., 30 novembre 1989, *Pas.*, 1990, I, p. 401
- . Cass., 1^{er} mars 1996, *Pas.*, 1996, I, p. 94
- . Cass., 14 octobre 1999, AR F.98.0102.N, disponible sur www.juridat.be
- . Anvers, 16 novembre 1999, *F.J.F.*, n° 2000/203
- . Anvers, 30 septembre 2003, *F.J.F.*, n° 2004/18
- . Cass., 3 octobre 2003, *F.J.F.*, 2003/292, disponible sur www.fisconetplus.be
- . Cass., 3 septembre 2004, *Fiscologue*, n° 955, 29 novembre 2004, p. 4
- . Mons, 1^{er} octobre 2004, *Cour. fisc.*, 2004, p. 661
- . Civ. Anvers, 15 décembre 2004, R.G. n° 02/3301/A

- . Bruxelles, 12 décembre 2007, n° 2003/AR/2315
- . Civ. Bruxelles, 28 janvier 2009, 2004/13177/A
- . Cass., 8 mai 2009, AR F.07.0113.N, disponible sur www.fisconetplus.be
- . Mons, 13 mai 2009, n° 2006/RG/219
- . Civ. Liège, 11 mars 2009, R.G. n° 06/2702/A, www.fiscalnet.be
- . Civ. Mons, 18 octobre 2010, commenté dans le *Fiscologue*, n° 1224, p. 7
- . Cass., 18 novembre 2010, AR F.09.0078.F, disponible sur www.juridat.be
- . C. Const., arrêt n° 39/2013 du 14 mars 2013, cons. B.8.3
- . Cass., 9 septembre 2011, *Fiscologue*, 2011, n° 1267, p. 7
- . Mons, 16 décembre 2011, *R.G.C.F.*, 2012, p.88
- . Cass., 12 février 2016, R.G. n° F.14.0216.F, www.taxwin.be
- . Cass., 7 avril 2016, R.G. n° F.14.0097.N, disponible sur www.fisconetplus.be
- . Anvers, 12 avril 2016, 2014/AR/2528
- . Cass., 20 mai 2016, *J.L.M.B.*, 2016, pp. 1904-1905
- . Civ. Hasselt, 1^{er} mars 2017, 15/2099/A
- . Civ. Louvain, 29 juin 2017, 15/2389/A
- . Mons (fisc.) (18e ch.), 15 novembre 2017, n° 2016/666
- . Mons, 17 novembre 2017, 2015/RG/901
- . Cass., 17 mai 2018, AR F.16.0116.N, disponible sur www.juportal.be
- . Cass., 23 novembre 2018, AR F.17.0115.N, disponible sur www.juportal.be
- . Bruxelles, 20 mars 2019, 2018/AF/242
- . Anvers, 9 avril 2019, 2017/AR/1993
- . Civ. Louvain (12e ch.), 10 mai 2019, R.G. n° 17/1136/A, www.taxwin.be
- . Cass., 27 juin 2019, AR F.18.0100.F, disponible sur www.juridat.be
- . Cass., 29 mai 2020, AR F.19.0090.F, disponible sur www.juridat.be
- . Gand, 5 mai 2020, R.G. 2019/AR/808, disponible sur www.taxwin.be
- . Cass., 4 juin 2021, AR F.16.0105.N, disponible sur www.fisconetplus.be
- . Liège, 20 octobre 2021, n° 2019/RG/1062
- . Cass., 24 mars 2023, AR F.21.0126.N, disponible sur www.juportal.be
- . Cass., 22 décembre 2023, AR F.22.0053.F/1, disponible sur www.juportal.be

IV. DOCTRINE

- . AFSCHRIFT, T., « Les mesures prises et à prendre pour faciliter la lutte contre la fraude fiscale : la loi du 17 mars 2022 et le second plan de lutte contre la fraude », *Séminaire Vanham & Vanham*, novembre 2022, pp. 14–15/20
- . AFSCHRIFT, T., « La loi du 20 novembre 2022, la seconde phase de l'accroissement des pouvoirs du fisc », *R.G.F.C.P.*, 2023/7, p. 2-3
- . BINNEMANS, C., « Notification préalable des indices de fraude fiscale en cas d'investigation quelle que soit la personne chez qui les investigations doivent avoir lieu », *Sem. Fisc.*, 2016/42, n° 261, p. 3–4
- . BOURGEOIS, M. et LOFFET, L., « Les modes de preuve en droit fiscal : cadre général », *La preuve et le faux*, Éd. du Jeune Barreau de Liège, Anthemis, 2017, spéc. pp. 73–119
- . BOURS, J.-P., « Étendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge », in *Actualité en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure fiscale*, C.U.P., vol. 111, Liège, Anthemis, 2009, pp. 77 et s
- . CECI, E., MAUFORT, P. et SCARNÀ, S., « Section 6 – La prescription des infractions pénales fiscales et les délais d'investigation », *Droit pénal fiscal en (r)évolution*, 1e édition, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 300–350
- . COLLON, F., « La deuxième mort du « secret bancaire » », *J.T.*, 2022/4, n° 6884, p. 58–60
- . DE BRABANTER, V., PIERRÉE, S., VAEL, G., « Litige de prétaxation et extrapolation d'indice(s) de fraude », *Actualités fiscales*, semaine du 8 au 14 mars 2021, n° 2021/09–01, Bruxelles, Wolters Kluwer, 2021
- . DE LEVAL G., et J.-F. VAN DROOGENBROECK, J.-F., « Principe dispositif et droit judiciaire fiscal », *R.G.C.F.*, 2004/6
- . DEFOOR, W., « Cassatie maakt bocht van 180 graden en legt de toepassing van de aanslagtermijn wegens fraude aan banden », *Fiscale Koerier*, 2023, n° 7, pp. 172–176
- . DE TROYER, I. en VANDENBERGHE, L., « Hoofdstuk 2 - Onderzoekstermijnen », *Handboek fiscale procedure inkomstenbelastingen*, 13e editie, Bruxelles, Intersentia, 2022, p. 77-90
- . DE VOS, P., « Portée des délais extraordinaires d'imposition de l'article 354 du C.I.R. 1992 : clôture ou réouverture des débats ? », *R.G.C.F.*, 2023/6, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 505–513
- . KONING, F., « 5. – La PME face au contrôle fiscal » in COLLON, F. (dir.), *La fiscalité des PME et de leurs dirigeants*, 1e édition, Bruxelles, Larcier, 2016, p. 211–257
- . LEDAIN, F., « Vers une interprétation plus large de la notion d' « indices de fraude fiscale » ? », *Sem. Fisc.*, 2016/21, n° 240, p. 8
- . LEDAIN, F., « La Cour de cassation confirme qu'est requise une notification préalable, même en cas d'investigations auprès d'un tiers », *Sem. Fisc.*, 2016/41, n° 260, p. 2–3

- . LOOCKX, M., « Les délais d’investigation et de contrôle et la notification préalable d’indices de fraude en matière d’impôts sur les revenus et en matière de TVA », *R.G.F.*, 2013/4, p. 9
- . MAES, E. en PEETERS, S., « Fiscale proceduretermijnen worden langer, maar alleen voor de toekomst », *Fisc. Act.*, n° 2022/33, pp. 1–5
- . MAGREMANNE, J.-P., « Le délai d’investigation de l’article 333, al. 3 du CIR 92 et la notification préalable des indices de fraude », *R.G.C.F.*, 1997, p. 178
- . MAGREMANNE, J.-P., « L’impossibilité d’établir d’une cotisation subsidiaire lorsqu’une imposition est annulée pour absence de notification préalable des indices de fraude au contribuable », *J.D.F.*, 2019/9-10, p. 312–317
- . MARTENS, T., « De nieuwe proceduretermijnen in de inkomstenbelastingen en btw ontleed », *T.F.R.*, 2023/15, p. 772–796
- . MAUFORT, P., « 6. – Les pouvoirs d’investigation du fisc » in CECI, E. (dir.), *Approche pratique de la fiscalité belge : entre évolution, révolution et questionnement*, 1e édition, Bruxelles, Larcier, 2023, p. 225–262
- . NOLLET, A., « Pouvoirs et délais d’investigation du fisc en matière d’impôts sur les revenus : état des lieux et nouveautés suite à la loi du 20 novembre 2022 », *R.G.C.F.*, 2023/2, p. 123–147
- . SCARNÀ, S., « Preuve et pouvoirs exorbitants de la puissance publique en Belgique », *La preuve*, 1e édition, Bruxelles, Bruylant, 2015, p. 323–373
- . SEUTIN, P., « De Sisyphe à Pyrrhus : plaidoyer pour une simplification de la procédure contentieuse en matière d’impôts sur les revenus », *R.G.C.F.*, 2017/3, p. 185–208
- . SMET, F., « Strijd tegen fiscale fraude : schiet de wetgever met scherp ? », *T.F.R.*, 2022/15, p. 779–782
- . SMET, F. et J. BOURGUIGNON, J., « Délai d’imposition : allongement radical pour certaines déclarations », *Fiscologue*, n° 1763, 26 octobre 2022, p. 1
- . TAVERNE, M., « Les nouvelles « règles du jeu » de la procédure fiscale », *R.G.C.F.*, 2023/11, p. 21–34
- . TIBERGHIE, A., (dir.), *Manuel de droit fiscal 2015–2016*, Waterloo, Kluwer, 2016, p. 48
- . THIEBAUT, X., « La procédure fiscale après la loi du 20 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses », *Act. fisc.*, 2022/41, p. 5–10
- . VAEL, G. et PIERRÉE, S., « Les actions judiciaires en droit fiscal avant l’établissement de l’impôt », *R.G.C.F.*, 2023/6, p. 4–21
- . VAN BRUSTEM, E., « [Conditions d’application de l’article 333, al. 3 CIR92], Note sous Cass. (1re ch.), 27 juin 2019, F.18.0100.F », *R.G.C.F.*, 2019/5, p. 369–370
- . VAN GILS, N., CARDOEN, B., et J. DEPRINCE, « Nouveau bazooka fiscal pour lutter contre la fraude fiscale », *Actualités fiscales*, n° 2022/25, semaine du 18 au 24 juillet 2022, p. 3

. VAN DYCK, J., « De quels « indices de fraude » le fisc doit-il disposer ? », *Fiscologue*, n° 1167, 3 juillet 2009, pp. 7–8

. VAN DYCK, J., « Faire apporter les livres au bureau : aucune cotisation subsidiaire possible », *Fiscologue*, n° 1224, 29 octobre 2010, p. 7

. VAN DYCK, J., « Investigation à l'égard de tiers : pas de « notification préalable », *Fiscologue*, n° 1254, 10 juin 2011, pp. 1 et s.

. VAN DYCK, J., « Procédure. La « notification préalable » restera requise en cas de fraude », *Fiscologue*, n° 1754, 12 août 2022, p. 3–5

. VAN DYCK, J., « Notification préalable : le fisc dispensé de toute obligation de motivation ? », *Fiscologue*, n° 1764, 28 octobre 2022, pp. 5–6

. VAN DYCK, J., « Réforme de la procédure et délais d'imposition allongés : c'est parti ! », *Fiscologue*, n° 1770, 9 décembre 2022, p. 9

. VAN DYCK, J., « Délai de fraude : la Cour de cassation change son fusil d'épaule », *Fiscologue*, 2023, n° 1787, p. 2

V. CIRCULAIRES ADMINISTRATIVES

. Circulaire 2017/C/34 du 8 juin 2017 concernant la notification préalable d'indices de fraude, www.fisconetplus.be

VI. COMMENTAIRES ADMINISTRATIFS

. Com. I.R., n° 322/18, disponible sur www.fisconetplus.be

. Com. I.R., n° 333/1/9, disponible sur www.fisconetplus.be

. Com. I.R., n° 333/1/10, disponible sur www.fisconetplus.be

. Com. I.R., n° 333/12, disponible sur www.fisconetplus.be