

Droit fiscal – notes de cours

Chapitre cinq. – Procédure

1. Plan. – Nous examinerons tour à tour la naissance, l'exigibilité et l'extinction de la dette d'impôt (section 1), la déclaration (section 2), les procédures de taxation (section 3), les modes de preuve de l'administration (section 4), les pouvoirs d'investigation de l'administration (section 5), les délais d'imposition (section 6), les délais d'investigation (section 7), les sanctions administratives et les intérêts (section 8) et enfin les recours ouverts au contribuable (section 9).

Nous nous limiterons ici aux dispositions fédérales applicables en matière d'IPP, d'ISoc, de PrM et de PrPr – et ne traiterons donc pas du PrI, dont le service a été repris par les régions.

Section 1. – Naissance, exigibilité et extinction de la dette d'impôt

2. Naissance de la dette d'impôt. – IPP et ISoc. – En matière d'IPP et d'ISoc, la dette d'impôt naît en deux étapes.

A. La première étape consiste en la naissance – imparfaite – de la dette d'impôt à l'expiration de la période imposable.

C'est en effet l'instant où le revenu imposable du contribuable devient déterminé.

Il s'ensuit que la norme postérieure à la période imposable qui modifie l'impôt dû sur le revenu imposable de cette période est rétroactive¹. Ainsi, la loi publiée au *Moniteur belge* le 3 janvier 2026 qui modifierait le tarif d'imposition à l'IPP pour l'exercice d'imposition 2026 est rétroactive. En revanche, la même loi publiée au *Moniteur belge* le 31 décembre 2025 ne l'est pas.

B. Une seconde étape est cependant nécessaire pour que la dette d'impôt soit tout à fait formée : il faut un acte individuel d'établissement de l'impôt de la part de l'administration, à savoir l'enrôlement.

Le CIR prévoit que l'IPP et l'ISoc sont portés au rôle, en principal, additionnels (pour l'IPP) et accroissements, et « sont exigibles à la date à laquelle le rôle a été rendu exécutoire » (CIR, art. 298, § 1^{er}, 304, § 1^{er}, al. 3, et 413, al. 1^{er}, première phrase ; je souligne).

Ce mot « exigibles » a un sens particulier, qui provient du droit de la TVA². En effet, il faut distinguer entre l'« exigibilité de l'impôt », qui est propre au droit fiscal et vise le caractère

¹ Jurisprudence de la Cour constitutionnelle comme de la Cour de cassation : C.A., arrêts n^{os} 109/2004 et 111/2004 du 23 juin 2004, considérant B.11 à chaque fois ; C.A., arrêt n^o 72/2006 du 10 mai 2006, considérant B.6.3 ; C.C., arrêt n^o 59/2018 du 17 mai 2018, considérant B.7 ; Cass., 14 mars 2008, *Pas.*, 2008, n^o 184.

² Travaux préparatoires de la loi du 15 mars 1999, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n^{os} 1341/1-1342/1, p. 9, et p. 12 à 14. La directive TVA définit l'« exigibilité de la taxe » comme « le droit que le Trésor peut faire valoir aux termes de la loi, à partir d'un moment donné, auprès du redevable, pour le paiement de la taxe, même si le paiement peut être reporté » (directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au

« définitivement dû » de la dette d'impôt, et l'« exigibilité du paiement », qui désigne l'exigibilité au sens usuel du droit des obligations, à savoir que la dette est payable immédiatement. C'est dans la première de ces significations que le mot « exigibles » doit s'entendre ici.

A défaut d'enrôlement dans le délai requis, le contribuable peut se faire rembourser les versements anticipés et les précomptes (PrM et PrPr)³.

C. La Cour de cassation a caractérisé le rôle comme un « acte authentique par lequel l'administration [...] se crée un titre contre le contribuable et manifeste sa volonté d'exiger le paiement de l'impôt »⁴.

Les cotisations d'IPP et d'ISoc sont portées aux rôles au nom des contribuables (CIR, art. 300, § 1^{er}, et AR/CIR, art. 131 et 133, § 1^{er}).

L'enrôlement est notifié au contribuable en lui adressant un « avertissement-extrait de rôle » (CIR, art. 300, § 1^{er}, et AR/CIR, art. 136) (pour des exemples, voir *supra*, IPP-vue d'ensemble, annexes 2 et 3).

D. Le rôle est exécutoire (mise en œuvre du privilège de l'exécution forcée de l'administration) (voir CIR, art. 298, § 1^{er}).

3. Naissance de la dette d'impôt (suite). – Précomptes. – En matière de PrPr et de PrM en revanche, les deux moments sont condensés en un seul.

En effet, la mise à disposition fait naître, outre le revenu (voir *supra*), la dette d'impôt, et ce de manière définitive (voir CIR, art. 267, al. 1^{er}, et 273, 1^o, et la référence faite par ces deux dispositions au caractère « exigible » du précompte).

L'administration enrôle le PrPr et le PrM seulement lorsqu'elle a besoin d'un titre exécutoire à cause du défaut de paiement du contribuable (voir CIR, art. 298, § 1^{er}, 304, § 1^{er}, al. 2, et 412, al. 4).

4. Exigibilité (du paiement) de la dette d'impôt. – A. En ce qui concerne l'exigibilité (du paiement) de la dette d'impôt, l'IPP et l'ISoc doivent être payés dans les deux mois de l'envoi (format papier) ou de la mise à disposition (format électronique) de l'avertissement-extrait de rôle (CIR, art. 413, al. 1^{er}, seconde phrase, et al. 2), tandis que le PrPr et PrM doivent être payés dans les délais de l'article 412 du CIR que nous avons vus *supra*.

Par exception, l'IPP, l'ISoc, le PrPr et le PrM « doivent être acquittés sans délai pour leur totalité lorsque les droits du Trésor sont en péril » (CIR, art. 413, al. 3).

B. Les voies d'exécution sont suspendues lorsque la dette d'impôt est contestée, c'est-à-dire en cas de recours administratif ou d'action en justice, pendant les délais d'opposition, d'appel et de cassation et en cas d'opposition, d'appel ou de cassation (Code du recouvrement amiable

système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L.347, 11 décembre 2006, art. 62). Sur l'expression de cette distinction dans le droit belge de la TVA, voir *infra*.

³ Cass., 20 décembre 1985, deux arrêts, *Pas.*, 1985, I, n° 274 ; Cass., 17 mai 1985, *Pas.*, 1985, I, n° 561.

⁴ Cass., 17 juin 1929, *Pas.*, 1929, p. 246 ; voir aussi Com. IR, n° 298/1, qui se réfère à cet arrêt.

et forcé des créances fiscales et non fiscales (en abrégé « CRec »), art. 61, al. 1^{er} *a contrario*, et CIR, art. 377). Des mesures conservatoires demeurent cependant possibles (CRec, art. 60).

Cette suspension des voies d'exécution connaît trois exceptions.

- Elle ne vaut pas pour la partie de l'impôt correspondant aux revenus déclarés (CRec, art. 61, al. 1^{er}). Ainsi, si un contribuable soumis à l'IPP déclare un revenu imposable à ce impôt de 40.000 euros et puis considère que ce revenu s'élève en réalité à 30.000 euros, le recours administratif qu'il introduira contre la cotisation d'IPP établie conformément à sa déclaration ne suspendra pas les voies d'exécution.
- Elle ne vaut pas non plus, en cas de taxation d'office, pour la partie de l'impôt qui n'excède pas la dernière imposition définitivement établie à charge du redevable pour un exercice d'imposition antérieur (CRec., art. 61, al. 1^{er}).
- Elle ne vaut pas davantage pour les revenus sur lesquels le contribuable a marqué son accord, ceux-ci étant assimilés à des revenus déclarés (CRec, art. 61, al. 2).

5. Extinction de la dette d'impôt. – A. Dans l'immense majorité des cas, la dette d'impôt s'éteint à la suite de son paiement par le contribuable ou, en cas de contestation reconnue fondée, de son dégrèvement par l'administration ou le juge.

B. Le délai de prescription est de cinq ans à compter de la date d'exécutoire du rôle (CRec, art. 23, § 1^{er}).

C. La prescription est susceptible d'être interrompue soit par la plupart des modes interruptifs du droit civil, soit par la renonciation au temps couru de la prescription, soit par l'envoi, par courrier recommandé, d'une sommation de payer « contenant de manière complète et non équivoque les données relatives à la créance » (CRec, art. 24, al. 1^{er}).

En cas d'interruption de la prescription, un nouveau délai de prescription de cinq ans commence à courir, lequel est susceptible d'être interrompu de la même manière (CRec, art. 24, al. 2).

D. La prescription est suspendue par l'introduction d'un recours administratif ou d'un recours en justice.

L'introduction d'un recours administratif suspend la prescription jusqu'à l'expiration du délai pour introduire un recours en justice contre la décision rendue par l'administration (CRec, art. 25, § 1^{er}). Ce délai est de trois mois (Code jud., art. 1385*undecies*, al. 2 – voir *infra*).

L'introduction d'un recours en justice suspend la prescription jusqu'au jour où la décision est coulée en force de chose jugée (CRec, art. 25, §§ 1^{er} et 2, 1^o).

E. Il existe une procédure de surséance indéfinie au recouvrement, organisée aux articles 63 à 69 du CRec.

La « surséance indéfinie au recouvrement » a pour le contribuable un effet pratique similaire à l'extinction de la dette d'impôt, même si formellement celle-ci ne s'éteint pas, car l'administration ne peut pas renoncer à sa créance en raison du caractère d'ordre public de la loi fiscale.

Cette procédure s'adresse au contribuable qui « n'a pas manifestement organisé son insolvabilité » et qui n'est pas en état, de manière durable, de payer ses dettes fiscales. Celui-ci doit introduire une demande auprès de l'administration (Administration générale de la perception et du recouvrement – voir la formule de requête établi par le SPF Finances en annexe 1⁵). S'il est fait droit à cette demande, le bénéfice de la mesure est subordonné au paiement d'une partie de l'impôt (montant et rythme fixés par l'administration).

Section 2. – La déclaration

6. Importance en matière d'impôts sur les revenus. – A. Le CIR cherche en général à atteindre un revenu réel plutôt que présumé. Cela suppose cependant que l'administration puisse prendre connaissance de ce revenu réel, ce qui explique l'importance de la déclaration en matière d'impôts sur les revenus.

A cet égard, l'article 339, alinéa 1^{er}, du CIR énonce ceci :

« La déclaration est vérifiée et la cotisation est établie par l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus. Celle-ci prend pour base de l'impôt les revenus et les autres éléments déclarés, à moins qu'elle ne les reconnaisse inexacts. ».

B. Cette disposition ne règle cependant pas la charge de la preuve, qui reste soumise au droit commun, à savoir :

- l'administration doit prouver les éléments positifs (assujettissement, revenus) ;
- le contribuable doit prouver les éléments négatifs (déduction, dépense donnant droit à une réduction d'impôt, exonération).

C. En cas d'absence de déclaration ou, plus généralement, en cas de manquement par le contribuable à son obligation de collaboration, celui-ci s'expose à une taxation d'office, qui est le remède prévu par le CIR en faveur de l'administration en pareille hypothèse (voir *infra*).

7. Obligation d'introduire une déclaration. – Le CIR impose au contribuable d'introduire une déclaration en matière d'IPP, d'ISoc, de PrM et de PrPr (CIR, art. 305, al. 1^{er}, et 312, al. 1^{er} ; AR/CIR, art. 85, al. 1^{er}, et 90, § 1^{er}).

Nous nous concentrerons ici sur les déclarations en matière d'IPP et d'ISoc (sur les déclarations en matière de PrM et de PrPr, voir *supra*).

8. Délai pour déposer la déclaration. – A. En matière d'IPP, le délai pour déposer la déclaration est, en règle générale :

⁵ Ce formulaire est disponible sur le site du SPF Finances (lien direct : <https://finances.belgium.be/fr/particuliers/payer-ou-%C3%AAtre-rembours%C3%A9/difficult%C3%A9s-de-paiement#q7>).

- en cas de déclaration papier, le 30 juin de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (CIR, art. 308, § 1^{er}, al. 1^{er}) et donc le 30 juin 2026 pour la déclaration de l'EI 2026 ;
- en cas de déclaration par voie électronique, le 15 juillet de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (CIR, art. 308, § 1^{er}, al. 1^{er}) et donc le 15 juillet 2026 pour la déclaration de l'EI 2026 ;
- en cas de déclaration par voie électronique contenant certains revenus spécifiques (exemples : bénéfices, profits, rémunérations de dirigeants d'entreprise, revenus professionnels de source étrangère), le 16 octobre de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition et donc le 16 octobre 2026 pour la déclaration de l'EI 2026 (CIR, art. 308/1, al. 1^{er})⁶.

B. En matière d'ISoc, le délai pour déposer la déclaration est de 7 mois après la clôture de l'exercice comptable (CIR, art. 310, al. 1^{er}, première phrase).

C. Cependant, l'administration « peut consentir des dérogations » de portée générale aux délais précités, ce qu'elle a d'ailleurs fait en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2025, en reportant notamment le délai pour déposer par voie électronique la déclaration à l'IPP contenant certains revenus spécifiques au 7 novembre 2025⁷.

D. En cas de motif grave ou de force majeure, le contribuable peut solliciter un report du délai qui lui est applicable (voir CIR, art. 311, al. 2). Le commentaire administratif du CIR mentionne à titre d'exemples la maladie grave du contribuable ou la disparition de documents à la suite d'un vol ou d'un incendie⁸.

L'administration doit justifier la décision qu'elle rend conformément à la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs. En effet, l'administration fiscale étant une autorité administrative, elle est soumise à l'obligation de motivation formelle prévue par cette loi pour les actes administratifs comme une telle décision (cette loi, art. 1^{er} et 2).

9. Formes de la déclaration. – Selon l'article 307, § 1^{er}, du CIR, « la déclaration est faite sur une formule dont le modèle est fixé par le Roi » (voir les formules de déclaration à l'IPP et de déclaration à l'ISoc pour l'exercice d'imposition 2025 reprises en annexes 2 et 3).

En vertu de l'article 307, § 2, du CIR, « la formule est remplie conformément aux indications qui y figurent, certifiée exacte, datée et signée ».

Le contribuable soumis à l'IPP peut déposer sa déclaration par voie électronique (CIR, art. 307bis, § 1^{er}), tandis que le contribuable soumis à l'ISoc doit le faire (CIR, art. 307bis, § 3, al. 1^{er}).

⁶ Selon une déclaration faite par le ministre des Finances lors des travaux préparatoires, « si le jour ultime de rentrée est un samedi, un dimanche ou un jour férié, le délai expirera en principe précisément ce jour-là » (travaux préparatoires de la loi du 28 décembre 2023 portant des dispositions fiscales diverses (1), rapport de la commission des Finances, *Doc. parl.*, Ch., n° 55-3607/5, p. 41).

⁷ Voir à cet égard les informations publiées sur le site internet du SPF Finances (lien direct : https://finances.belgium.be/fr/experts_partenaires/professions-%C3%A9conomiques/delais-rentree-declarations).

⁸ Voir Com.IR, n° 311/6 (exemples de « justes motifs » sous l'empire de l'ancienne version de l'article 311 du CIR).

10. Formes de la déclaration (suite). – Mentions particulières à l'IPP. – La déclaration à l'IPP doit comporter notamment les mentions particulières suivantes.

- Les comptes bancaires étrangers (CIR, art. 307, § 1^{er}/1, al. 1^{er}, a). Par ailleurs, le contribuable doit déclarer l'ouverture d'un tel compte au « Point de contact central des comptes et contrats financiers » (« PCC ») tenu par la BNB (CIR, art. 307, § 1^{er}/1, al. 2). Les comptes bancaires belges sont également déclarés au PCC, mais par les institutions financières elles-mêmes (loi du 8 juillet 2018 portant organisation du PCC⁹ et CIR, art. 322, § 3).
- Les « constructions juridiques » lorsque « le contribuable, son conjoint ou les enfants sur lesquels il exerce l'autorité parentale [...] est soit un fondateur de la construction juridique, soit a recueilli un dividende ou bénéficié d'une manière quelconque de tout autre avantage octroyé par une construction juridique pendant la période imposable » (sur la notion de « construction juridique », voir *supra*, à propos de la « taxe Caïman ») (CIR, art. 307, § 1^{er}/1, al. 1^{er}, c). Par ailleurs, le contribuable doit alors joindre à la déclaration une annexe reprenant une série d'informations (CIR, art. 307, § 1^{er}/4 ; voir la formule cette annexe en annexe 4).

11. Formes de la déclaration (suite). – Mention dans une annexe à la déclaration ISoc des paiements vers des paradis fiscaux. – La déclaration ISoc doit reprendre dans une annexe les paiements effectués par le contribuable vers des « paradis fiscaux » (CIR, art. 307, § 1^{er}/2, al. 1^{er} à 4) (voir la formule de cette annexe en annexe 5).

A. Il existe cependant une règle *de minimis* : en substance, l'obligation de déclaration ne vaut que « si la totalité des paiements [concernés] effectués au cours de la période imposable [...] atteint un montant minimum de 100.000 euros » (CIR, art. 307, § 1^{er}/2, al. 4).

B. Ce sont les paiements au profit des bénéficiaires suivants qui font l'objet de l'obligation de déclaration (CIR, art. 307, § 1^{er}/2, al. 1^{er}) :

- le bénéficiaire établi dans un paradis fiscal ;
- le bénéficiaire qui a un établissement stable dans un paradis fiscal si le paiement est « effectué » à l'établissement stable ;
- le bénéficiaire qui reçoit un paiement sur un compte « géré ou détenu » auprès d'un établissement de crédit établi dans un paradis fiscal (ou de l'établissement stable dans un paradis fiscal d'un établissement de crédit établi ailleurs).

C. Le paradis fiscal est appréhendé ici comme un Etat repris dans l'une des trois listes suivantes, la première établie par l'OCDE, la deuxième par arrêté royal et la troisième par l'Union européenne (CIR, art. 307, § 1^{er}/2, al. 1^{er} et al. 3).

- La liste de l'OCDE reprend les Etats qui « [sont] considér[és] par le Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, comme [...] n'ayant pas mis

⁹ Loi du 8 juillet 2018 portant organisation d'un point de contact central des comptes et contrats financiers et portant extension de l'accès au fichier central des avis de saisie, de délégation, de cession, de règlement collectif de dettes et de protêt, *M.B.*, 16 juillet 2018.

effectivement ou substantiellement en œuvre le standard sur l'échange de renseignements sur demande » (CIR, art. 307, § 1^{er}/2, al. 1^{er}, a)¹⁰.

- La liste belge, à savoir celle établie par arrêté royal, est une « liste des Etats à fiscalité inexistante ou peu élevée » (CIR, art. 307, § 1^{er}/2, al. 1^{er}, b, et al. 3). La notion d'« Etat à fiscalité inexistante ou peu élevée » vise l'Etat situé en dehors de l'Espace économique européen qui (i) soit n'assujettit pas les sociétés à un impôt sur les sociétés qui frappe tant les revenus d'origine domestique que les revenus d'origine étrangère (ii) soit est considéré comme imposant trop faiblement les sociétés, à savoir que le taux nominal de l'impôt sur les sociétés est inférieur à 10 % ou que la charge fiscale effective sur les revenus d'origine étrangère est inférieure à 15 % (CIR, art. 307, § 1^{er}/2, al. 2). Cette liste figure à l'article 179 de l'AR/CIR.

- La liste de l'Union européenne est la « liste de l'UE des juridictions non coopératives » (CIR, art. 307, § 1^{er}/2, al. 1^{er}, c). Nous avons déjà évoqué cette liste *supra* et elle est d'ailleurs reprise en annexe 5 du chapitre consacré à l'ISoc.

D. Le non-respect de cette obligation de déclaration, outre qu'il expose la société à des sanctions (voir *infra*), entraîne la non-déductibilité des paiements (voir *supra*).

Section 3. – Procédures de taxation

12. Rectification de la déclaration. – A. La procédure de rectification de la déclaration est organisée à l'article 346 du CIR. Elle s'applique « lorsque l'administration estime devoir rectifier les revenus que le contribuable a soit mentionnés dans une déclaration [...] soit admis par écrit » (CIR, art. 346, al. 1^{er}). En cas de manquement du contribuable à son obligation de collaboration, l'administration peut cependant recourir plutôt à la procédure de taxation d'office (voir numéro suivant).

Supposons que, selon l'administration, le revenu imposable à l'IPP d'un contribuable soumis à cet impôt soit de 40.000 euros plutôt que de 30.000 euros, parce celui-ci a omis de déclarer des revenus professionnels bruts de 7.500 euros et a exagéré ses frais professionnels à concurrence de 2.500 euros. Avant d'enrôler une cotisation à l'IPP sur ce revenu supplémentaire, l'administration doit suivre la procédure de rectification de la déclaration.

B. La procédure de rectification de la déclaration se résume comme suit.

Dans un premier temps, l'administration doit adresser un avis de rectification au contribuable (CIR, art. 346, al. 1^{er}). Cet avis doit mentionner « les revenus et les autres éléments qu'elle se propose de substituer à ceux qui ont été déclarés ou admis par écrit » et doit être motivé (*idem*).

Dans un deuxième temps, le contribuable doit répondre dans un délai d'un mois « à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de cet avis » (CIR, art. 346, al. 3).

Dans un troisième temps, l'administration doit fait connaître au contribuable, « au plus tard le jour de l'établissement de la cotisation », « les observations que celui-ci a formulées [...] et dont elle n'a pas tenu compte, en indiquant les motifs qui justifient sa décision » (CIR, art. 346,

¹⁰ Cette liste est disponible sur le site de l'OCDE (lien direct : www.oecd.org/fr/fiscalite/transparence/documents/echange-de-renseignements-sur-demande-notations.htm).

al. 5). Le document que l'administration lui envoie à cette fin est dénommé, de manière usuelle, la « décision de taxation ».

13. Taxation d'office. – A. La procédure de taxation d'office est organisée quant à elle aux articles 351 à 352*bis* du CIR. Elle s'applique en cas de manquement du contribuable à son obligation de collaboration et, plus précisément, dans les circonstances suivantes :

- absence de déclaration, remise tardive, ou défaut d'éliminer les vices de forme dont serait entachée la déclaration dans le délai consenti à cette fin par l'administration (CIR, art. 351, al. 1^{er}, premier et deuxième tirets) ;
- défaut de communication des livres et documents (CIR, art. 351, al. 1^{er}, troisième tiret) ;
- défaut de réponse à une demande de renseignements (CIR, art. 351, al. 1^{er}, quatrième tiret) ;
- défaut de réponse à un avis de rectification (CIR, art. 351, al. 1^{er}, cinquième tiret).

B. La taxation d'office implique le renversement de la charge de la preuve en faveur de l'administration. En effet, le contribuable est taxé d'office « en raison du montant des revenus imposables [que l'administration] peut présumer eu égard aux éléments dont elle dispose » (CIR, art. 351, al. 1^{er}, *in limine*).

Le contribuable taxé d'office dispose de deux moyens de défense : soit rapporter « la preuve du chiffre exact de ses revenus imposables et des autres éléments à envisager dans son chef » (CIR, art. 352, al. 1^{er}) soit démontrer le caractère arbitraire de l'imposition¹¹.

C. La procédure de taxation d'office se résume comme suit.

Dans un premier temps, l'administration doit adresser une notification d'imposition d'office au contribuable. Cette notification doit mentionner : (i) « les motifs du recours à cette procédure » ; (ii) « les montants des revenus et autres éléments qui fondent la taxation ; et (iii) « le mode de détermination de ces revenus et éléments » (CIR, art. 351, al. 2).

Dans un deuxième temps, le contribuable doit répondre dans un délai d'un mois « à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de cette notification » (CIR, art. 351, al. 3).

Dans un troisième temps, l'administration doit fait connaître au contribuable, « au plus tard le jour de l'établissement de la cotisation », « les observations que celui-ci a formulées [...] et dont elle n'a pas tenu compte, en indiquant les motifs qui justifient sa décision » (CIR, art. 352*bis*).

D. Il existe des minima imposables en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci (CIR, art. 342, §§ 2 à 4).

Ainsi, la société soumise à l'ISoc est imposable sur un minimum absolu de 49.300 euros de bénéfices (CIR, art. 342, § 4, al. 1^{er} et 3 ; montant indexé pour exercice d'imposition 2026 (voir avis d'indexation, annexe, tableau X)).

¹¹ Voir C.C., arrêt n° 47/2016 du 24 mars 2016, considérant B.7.

Section 4. – Modes de preuve de l'administration

14. Introduction. – L'administration dispose tout d'abord des modes de preuve de droit commun, à l'exception du serment (CIR, art. 340, al. 1^{er}). Parmi ces modes de preuve, l'administration recourt surtout en pratique à la preuve par présomptions de fait.

Outre les modes de preuve de droit commun, l'administration dispose de modes de preuve spécifiques : procès-verbaux des agents du SPF Finances (CIR, art. 340), preuve par signes ou indices d'aisance (CIR, art. 341) et taxation par comparaison (CIR, art. 342).

Ce sont ces modes de preuve spécifiques qui vous retiennent notre attention dans cette section.

15. Procès-verbaux des agents du SPF Finances. – Les procès-verbaux des agents du SPF Finances ont force probante jusqu'à preuve du contraire (CIR, art. 340, al. 2).

Cette force probante particulière ne s'attache qu'aux seules constatations personnelles de l'agent du SPF Finances (exemple : la constatation par l'agent du SPF Finances de l'existence d'un stock non repris dans la comptabilité du contribuable lors d'une visite des locaux de celui-ci – voir *infra* sur ce pouvoir d'investigation). Elle ne s'applique donc pas aux déductions faites à titre de présomptions de fait par l'agent du SPF Finances que celui-ci reprendrait dans le procès-verbal (exemple : la déduction, sur la base de l'existence de ce stock non comptabilisé, que le contribuable réaliserait un chiffre d'affaires non déclaré de 10.000 euros par an). Elle ne s'applique pas non plus aux faits relatés par un tiers que l'agent du SPF Finances reprendrait dans le procès-verbal (exemple : la déclaration d'un tiers, plutôt que la constatation faite personnellement par l'agent du SPF Finances, que le contribuable a un stock non repris dans la comptabilité).

Ce mode de preuve se rencontre également dans d'autres matières fiscales, notamment en TVA et en droits d'enregistrement.

16. Preuve par signes ou indices d'aisance. – Aux termes de l'article 341 du CIR, « sauf preuve contraire, l'évaluation de la base imposable peut être faite, pour les personnes morales comme pour les personnes physiques, d'après des signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés ».

A. Ce mode de preuve ne concerne en pratique que les personnes physiques, même si l'article 341 du CIR vise également les personnes morales.

B. Le fait connu est l'insuffisance indiciaire (les « signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés »).

Exemples : achat d'une voiture de luxe, vacances chères, loisirs coûteux, apport d'un montant élevé dans une société... par un contribuable qui ne déclare que de faibles revenus.

C. Il est difficile, pour l'administration, de prouver par simple présomptions de fait l'existence de revenus imposables non déclarés à partir de cette seule insuffisance indiciaire, car celle-ci peut s'expliquer autrement comme l'indique l'exposé des motifs de la loi du 28 juillet 1938 à l'origine de la preuve par signes ou indices d'aisance :

« Des [contribuables] affirment qu'ils vivent sur leur capital ou celui de leur conjoint, qu'ils ont emprunté ou encore qu'ils jouissent de revenus exonérés [...]. Dorénavant, le contribuable devra fournir la preuve de ces affirmations »¹².

D'où la double présomption légale instaurée par le législateur en faveur de l'administration.

- D'une part, l'insuffisance indiciaire est présumée provenir de revenus imposables non déclarés.
- D'autre part, les revenus imposables sont présumés avoir été recueillis pendant la période imposable.

D. La présomption est réfragable en ses deux aspects (cf. CIR, art. 341, al. 1^{er}, *in limine* : « sauf preuve contraire »).

- D'une part, le contribuable peut prouver que l'insuffisance indiciaire ne provient pas de revenus imposables (fonds empruntés, donation ou héritage, plus-value sur actions réalisée dans le cadre de la gestion normale du patrimoine privé, etc.) ou provient de revenus imposables qu'il ne devait pas déclarer (dividendes ou intérêts ayant subi le précompte mobilier)
- D'autre part, le contribuable peut prouver l'existence d'une épargne au dernier jour de la période imposable précédente.

17. Taxation par comparaison. – A. La taxation par comparaison, prévue à l'article 342, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR, concerne la détermination des bénéfices et des profits.

B. L'administration doit prouver au préalable que la comptabilité du contribuable et donc sa déclaration ne sont pas fiables pour recourir à ce mode de preuve (voir CIR, art. 342, § 1^{er}, al. 1^{er} : « à défaut d'éléments probants »).

Si l'administration rapporte cette preuve, la taxation par comparaison n'est alors pour elle qu'une simple faculté : elle peut tout aussi bien reconstituer les bénéfices ou profits du contribuable par présomptions de fait.

C. La taxation par comparaison peut s'analyser en une double présomption légale irréfragable, à partir d'un fait connu qui est ici l'exercice d'une activité professionnelle génératrice de bénéfices ou de profits.

- D'une part, les bénéfices ou profits générés par l'activité correspondent à ceux déterminés en ayant égard aux bénéfices ou profits normaux d'au moins trois contribuables similaires.
- D'autre part, les données relatives aux trois contribuables que l'administration prend comme points de comparaison sont exactes (corollaire du secret professionnel auquel l'administration est tenue en vertu de l'article 337, alinéa 1^{er}, du CIR).

¹² Travaux préparatoires de la loi du 28 juillet 1938 tendant à assurer l'exacte perception des impôts, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1937-1938, n° 263, p. 9.

Section 5. – Les pouvoirs d’investigation de l’administration

18. Plan. – Nous allons examiner d’abord les pouvoirs d’investigation à l’égard du contribuable (sous-section 1) et ensuite les pouvoirs d’investigation à l’égard des tiers (sous-section 2).

Sous-section 1. – Les pouvoirs d’investigation à l’égard du contribuable

19. Examen des livres et documents. – L’administration peut examiner les livres et documents du contribuable qui sont « nécessaires à la détermination du montant [des] revenus imposables » (CIR, art. 315, al. 1^{er}). Cela va donc au-delà de la simple comptabilité du contribuable.

B. En principe, cet examen se fait « sans déplacement » du contribuable (CIR, art. 315, al. 1^{er}). Le contribuable ne peut donc pas être contraint de se rendre au bureau de son contrôleur avec ses livres et documents.

Par exception, lorsque le contribuable recourt « à un système informatisé ou à tout autre appareil électronique » – ce qui est en général le cas aujourd’hui pour la comptabilité –, l’administration peut demander la communication « via une plateforme électronique sécurisée du SPF Finances » (CIR, art. 315*bis*, al. 1^{er} et al. 4).

C. Ces livres et documents doivent être conservés « dans le bureau, l’agence, la succursale ou tout autre local professionnel ou privé du contribuable où ces livres et documents ont été tenus, établis ou adressés », et ce « jusqu’à l’expiration de la dixième année ou du dixième exercice comptable qui suit la période imposable » – ou, si le projet de loi portant des dispositions diverses dont il a déjà été question est adopté¹³, « jusqu’à l’expiration de la septième année ou du septième exercice comptable qui suit la période imposable » (CIR, art. 315, al. 3).

D. L’administration a un droit de rétention (CIR, art. 315*ter*).

20. Demande de renseignements. – L’administration peut également demander des renseignements au contribuable aux fins de vérifier la situation fiscale de celui-ci (CIR, art. 316).

Le contribuable doit fournir les renseignements demandés par écrit, dans un délai d’un mois (*idem*). Il peut solliciter une prolongation de ce délai « pour de justes motifs » (*idem*). L’administration doit justifier la décision qu’elle rend conformément à la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs (voir déjà *supra*, à propos de la prolongation du délai de dépôt de la déclaration).

21. Remarque : possibilité d’invoquer pour l’imposition des tiers les renseignements recueillis. – L’administration peut invoquer pour l’imposition des tiers les renseignements

¹³ Projet de loi portant des dispositions diverses adopté en première lecture par la commission des Finances et du Budget, *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 963/20, p. 32, art. 87/1.

recueillis auprès du contribuable, que ce soit en examinant les livres et documents ou à la suite de demande de renseignements (CIR, art. 317).

Il existe toutefois une exception en ce qui concerne les institutions financières : l'administration n'est pas autorisée à recueillir auprès d'une institution financière des renseignements pour imposer les clients de cette dernière (CIR, art. 318, al. 1). Exception de l'exception : la mise en lumière, lors du contrôle de l'institution financière, d'« éléments concrets permettant de présumer l'existence ou la préparation d'un mécanisme de fraude fiscale » (CIR, art. 318, al. 2).

22. Visite des locaux où l'activité professionnelle s'exerce ou est présumée s'exercer.

– L'administration peut effectuer une visite des locaux où l'activité professionnelle s'exerce ou est présumée s'exercer (CIR, art. 319).

A. Pareille visite a une double finalité.

- D'une part, « constater la nature et l'importance de [l'] activité et [...] vérifier l'existence, la nature et la quantité de marchandises et objets de toute espèce que [le contribuable] possèd[e] [dans les locaux] ou y détien[t] à quelque titre que ce soit, en ce compris les moyens de production et de transport » (CIR, art. 319, al. 1^{er}).

- D'autre part, « examiner tous les livres et documents qui se trouvent dans les locaux » et, lorsque le contribuable recourt « à un système informatisé ou à tout autre appareil électronique », vérifier « la fiabilité des informations, données et traitements informatiques » (CIR, art. 319, al. 1^{er} et 3).

B. Il ne s'agit pas d'un droit de perquisition. En effet, si l'article 319 du CIR « impos[e] au contribuable au contribuable ou à son mandataire de donner libre accès aux locaux professionnels et de collaborer ainsi à la visite fiscale », il « n'autoris[e] cependant pas les agents compétents à se procurer par la contrainte un accès aux locaux professionnels lorsque cette coopération obligatoire est refusée »¹⁴.

Cela dit, s'il refuse de coopérer à la visite et viole ainsi l'article 319 du CIR, le contribuable peut se voir infliger une sanction (voir *infra*).

C. Les agents de l'administration « ne peuvent pénétrer dans les bâtiments ou locaux habités que de cinq heures du matin à neuf heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police » (CIR, art. 319, al. 2, seconde phrase). L'autorisation donnée par le juge de police doit être expressément motivée¹⁵.

Sous-section 2. – Les pouvoirs d'investigation à l'égard des tiers

23. Demande de renseignements. – A. L'administration peut également demander des renseignements à des tiers, tant « en ce qui concerne un contribuable déterminé » (CIR, art. 322, § 1^{er}, al. 1^{er}) que « sur toute personne ou ensemble de personnes, même non nominativement

¹⁴ Voir C.C., arrêt n° 116/2017 du 12 octobre 2017, considérant B.10.2.

¹⁵ Voir C.C., arrêt n° 104/2019 du 27 juin 2019.

désignées, avec qui [ceux à qui les renseignements sont demandés] ont été directement ou indirectement en relation en raison de ces opérations ou activités » (CIR, art. 323).

B. Les demandes de renseignements adressées à des institutions financières ne sont cependant autorisées que dans certains cas et à certaines conditions, les deux cas principaux étant les suivants :

- l'existence d'indices de fraude fiscale dans le chef du client (CIR, art. 322, § 2, al. 1^{er}) ;
- la détermination de la base imposable du client sur la base de signes ou indices d'aisance (*idem*).

Dans l'un et l'autre cas, l'administration doit alors notifier au contribuable, simultanément à l'envoi de la demande de renseignements, les indices de fraude fiscale ou « [l]es éléments sur la base desquels elle estime que les investigations menées peuvent éventuellement conduire à une application de l'article 341 et qui justifient une demande de renseignements auprès d'un établissement financier » (CIR, art. 333/1, § 1^{er}, al. 1^{er}).

Le cas échéant, l'administration peut demander au Point de contact central tenu par la BNB les données disponibles relatives au contribuable (CIR, art. 322, § 3, al. 4, et 322, § 5, al. 1^{er} ; pour les comptes bancaires en Belgique : seulement en cas d'indices de fraude fiscale ; sur la manière dont ces données sont collectées par le Point de contact central tenu par la BNB, voir *supra*).

24. Echange d'informations au sein du SPF Finances. – L'article 335, alinéa 1^{er}, du CIR prévoit l'échange d'informations au sein du SPF Finances, entre les différentes administrations qui le composent.

25. Echange d'informations avec d'autres organismes publics belges. – L'administration peut obtenir des informations d'autres organismes publics belges.

A. Sur demande, l'administration peut obtenir des informations des « services administratifs de l'Etat, y compris les parquets et les greffes des Cours et de toutes les juridictions, les administrations des Communautés, des Régions, des provinces, des agglomérations, des fédérations de communes et des communes » (CIR, art. 327, § 1^{er}, al. 1^{er} et 2).

L'administration ne peut toutefois obtenir des documents ou renseignements relatifs à des procédures judiciaires qu'avec l'autorisation expresse du ministère public (CIR, art. 327, § 1^{er}, al. 2).

B. L'administration reçoit par ailleurs spontanément certaines informations.

Ainsi, en vertu de l'article 29*bis* du Code d'instruction criminelle, « si une enquête pénale révèle des indices de fraude en matière d'impôts directs ou indirects, le procureur du Roi en informe le ministre des Finances ou le service qu'il désigne et accorde consultation et copie sauf si l'accès au dossier et la prise de copie du dossier risquent de compromettre des enquêtes pénales en cours ».

De même, la CTIF (Cellule de traitement des informations financières) transmet également au ministre des Finances les informations transmises au ministère public « relatives au blanchiment de capitaux provenant d'infractions pouvant avoir des répercussions en matière de

fraude fiscale grave, organisée ou non » (loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces, art. 83, § 2, al. 5).

26. Echange d'informations avec des autorités fiscales étrangères. – L'administration échange également des informations avec les autorités fiscales étrangères, des instruments assez nombreux existant à ce sujet.

Un cas d'application est l'échange automatique d'informations entre les pays de l'Union européenne notamment à propos de certains revenus professionnels (revenus d'emploi, tantièmes et jetons de présence, pensions) ainsi que de la propriété et des revenus des biens immobiliers (voir directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal¹⁶, art. 8, § 1^{er}, al. 1^{er}, a et b, et d et e). Si un contribuable soumis à l'IPP est propriétaire d'une maison en France, l'administration en sera donc informée.

Un autre cas d'application est celui de l'échange automatique d'informations financières à la suite des différents instruments adoptés ces dernières années en la matière, notamment par l'Union européenne (voir directive relative la coopération administrative dans le domaine fiscal, art. 8, § 3*bis*, et accords bilatéraux avec certains pays comme la Suisse) ou sous l'égide de l'OCDE (accord multilatéral entre autorités compétentes pour l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers¹⁷, par lequel les pays signataires s'engagent à appliquer la « norme commune de déclaration » ou « Common reporting standard » (en abrégé « CRS ») ; voir liste des pays signataires en annexe 6).

Section 6. – Les délais d'imposition

27. Délai ordinaire de 18 mois des articles 353 et 359 du CIR. – Le délai ordinaire d'imposition dont l'administration dispose pour enrôler l'impôt est de 18 mois (CIR, art. 353, al. 1^{er}, et 359). Il résulte *a contrario* des autres délais que nous allons voir que ce délai ordinaire suppose une déclaration irréprochable sur le fond et la forme.

A. Ce délai s'applique à l'IPP et à l'ISoc.

En revanche, il ne vaut pas pour les précomptes, le délai d'imposition étant de minimum 3 ans en matière de PrM et de PrPr (CIR, art. 354, § 3 ; l'administration n'enrôle cependant ces précomptes qu'à défaut de paiement du débiteur dans le délai imparti : voir *supra*).

B. Le délai commence à courir le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition. Ainsi, en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2026, l'administration pourra établir l'impôt à charge d'un

¹⁶ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE, *J.O.U.E.*, L.64, 11 mars 2011. Cette directive a été modifiée à de nombreuses reprises depuis lors.

¹⁷ Accord multilatéral entre autorités compétentes pour l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, signé à Berlin le 29 octobre 2014, approuvé par le décret flamand du 7 juillet 2017 (*M.B.*, 18 juillet 2017), par l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 13 juillet 2017 (*M.B.*, 18 juillet 2017), par la loi du 30 août 2017 (*M.B.*, 10 janvier 2018) et par le décret wallon du 7 septembre 2017 (*M.B.*, 29 septembre 2017).

contribuable soumis à l'IPP ou, si celui-ci tient sa comptabilité par année civile, d'un contribuable soumis à l'ISoc jusqu'au 30 juin 2027.

Toutefois, le délai d'imposition ne peut pas être inférieur à six mois « à compter de la date à laquelle la déclaration est parvenue au service indiqué sur la formule » (CIR, art. 353, al. 1^{er}, *in fine*)

Cette précision vise les sociétés tenant leur comptabilité autrement que par année civile.

Prenons le cas de la société qui clôture son exercice comptable le 30 novembre. En ce qui concerne l'exercice d'imposition 2025, le délai de 18 mois expire le 30 juin 2026. Or, telle est précisément la date limite pour l'introduction de la déclaration ISoc relative à l'exercice d'imposition 2025 (sept mois après la date de la clôture de l'exercice comptable – voir *supra*). En vertu de la disposition précitée, l'administration pourra établir l'impôt au-delà de cette date, à savoir dans un délai de six mois à compter de l'introduction de la déclaration par le contribuable. Ainsi, si la société introduit sa déclaration le 30 juin 2026, l'administration pourra établir l'impôt jusqu'au 31 décembre 2026.

28. Délais généraux de l'article 354 du CIR. – Les différents délais. – L'article 354 du CIR comporte plusieurs délais d'imposition, dérogatoires au délai ordinaire mais de portée générale.

Ces délais généraux commencent à courir à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition (voir les différentes dispositions citées ci-dessous). Nous reviendrons au point suivant sur le cas du contribuable soumis à l'ISoc qui ne tient pas sa comptabilité par année civile.

A. Le premier délai général est le délai de 3 ans (CIR, art. 354, § 1^{er}, al. 1^{er}).

A l'IPP et à l'ISoc, ce délai s'applique lorsque l'impôt est supérieur à celui qui résulte de la déclaration. En ce qui concerne l'exercice d'imposition 2026, l'administration pourra en pareille hypothèse établir l'impôt à charge d'un contribuable soumis à l'IPP ou, si celui-ci tient sa comptabilité par année civile, d'un contribuable soumis à l'ISoc jusqu'au 31 décembre 2028.

Il constitue par ailleurs, comme on l'a vu *supra*, le délai minimum en matière de PrM et de PrPr (CIR, art. 354, § 3).

B. Vient ensuite le délai général de 4 ans, qui s'applique en cas d'absence de déclaration ou remise tardive de celle-ci (CIR, art. 354, § 1^{er}, al. 2). En ce qui concerne l'exercice d'imposition 2026, l'administration pourra en pareille hypothèse établir l'impôt à charge d'un contribuable soumis à l'IPP ou, si celui-ci tient sa comptabilité par année civile, d'un contribuable soumis à l'ISoc jusqu'au 31 décembre 2029.

Si le projet de loi portant des dispositions diverses dont il a déjà été question est adopté¹⁸, ce délai de 4 ans s'appliquera également en cas de déclaration complexe (CIR, art. 354, § 1^{er}, al. 2 nouveau), à savoir lorsqu'on est en présence, pour ce qui intéresse le cours :

- d'une déclaration ISoc qui doit faire mention, dans l'annexe prévue à cet effet, de paiements vers des paradis fiscaux ;

¹⁸ Projet de loi portant des dispositions diverses adopté en première lecture par la commission des Finances et du Budget, *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 963/20, p. 33 et 34, art. 89.

- d'une déclaration au PrM lorsqu'une exonération ou une réduction est revendiquée sur la base d'une CPDI ou des dispositions prises en transposition de la directive mère-filiale ;

- d'une déclaration IPP qui doit faire mention d'une « construction juridique » (CIR, art. 354, § 1^{er}, al. 3 nouveau).

C. Enfin, toujours si le projet de loi portant des dispositions diverses est adopté¹⁹, le délai général applicable en cas de fraude fiscale sera ramené à sept ans (CIR, art. 354, § 2 nouveau).

En ce qui concerne l'exercice d'imposition 2026, l'administration pourra en pareille hypothèse établir l'impôt à charge d'un contribuable soumis à l'IPP ou, si celui-ci tient sa comptabilité par année civile, d'un contribuable soumis à l'ISoc jusqu'au 31 décembre 2032.

29. Délais généraux de l'article 354 du CIR (suite). – Précisions concernant leur application. – A. Les délais généraux sont prolongés dans le cas de la société qui ne tient pas sa comptabilité par année civile, et ce, « d'une période égale à celle qui s'étend entre le 1^{er} janvier de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition et la date de clôture de l'exercice comptable au cours de cette même année » (CIR, art. 354, § 4). Cela permet d'avoir un délai effectif, selon le cas, de 3, 4 ou 7 ans à partir de la clôture de l'exercice comptable.

Reprenons le cas de la société qui clôture son exercice comptable le 30 novembre. En ce qui concerne l'exercice d'imposition 2025, le délai de 3 ans, à le supposer applicable ici, expire en principe au 31 décembre 2027... à savoir 2 ans et un mois après la clôture de l'exercice comptable au 30 novembre 2025. En vertu de la disposition précitée, ce délai est prolongé d'une période de onze mois, de sorte que l'administration pourra établir l'impôt jusqu'au 30 novembre 2028.

B. Les délais généraux sont prolongés lorsque le contribuable introduit un recours administratif (réclamation ou demande de dégrèvement d'office) à concurrence de la période entre l'introduction du recours administratif et la décision de l'administration, avec un maximum de 6 mois (CIR, art. 354, § 5, al. 1^{er}).

C. Si le projet de loi portant des dispositions diverses est adopté²⁰, l'administration ne pourra pas faire usage du délai de 4 ans applicable dans le cas de la déclaration complexe pour établir un impôt sur certains frais professionnels non déductibles que le contribuable aurait déduits à tort dans sa déclaration (CIR, art. 354/1 nouveau).

Les frais en question sont les suivants : amendes, frais de voiture non déductibles, quotité non déductible des frais de réception ou des cadeaux d'affaires, quotité non déductible des frais de restaurant, frais de vêtements professionnels non spécifiques, avantages sociaux.

30. Délais spécifiques de l'article 358 du CIR. – Le régime des délais d'imposition est encore complété de délais relatifs à certains cas spécifiques.

A. Premier cas spécifique : un contrôle fait apparaître du PrM ou du PrPr non ou mal déclaré au cours d'une des cinq années précédentes (CIR, art. 358, § 1^{er}, 1^o).

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ *Ibid.*, p. 34 et 35, art. 89/1.

A partir de ce moment, l'administration dispose d'un délai de 12 mois pour établir l'impôt ou le supplément d'impôt (CIR, art. 358, § 2, 1°).

B. Deuxième cas spécifique : des informations obtenues dans le cadre de l'échange d'informations avec des autorités fiscales étrangères font apparaître que des revenus imposables, le PrM ou le PrPr n'ont pas été déclarés au cours des cinq années précédentes (sept années précédentes en cas de fraude) (CIR, art. 358, § 1^{er}, 2°). Exemple : les autorités fiscales françaises, dans le cadre de l'échange automatique d'informations (voir *supra*), informent l'administration qu'un contribuable, soumis à l'IPP et n'ayant déclaré aucun revenu immobilier, est propriétaire d'un bien immobilier en France.

A partir de la date où elle a connaissance de ces informations, l'administration dispose d'un délai de 24 mois pour établir l'impôt ou le supplément d'impôt (CIR, art. 358, § 3).

C. Troisième cas spécifique : une action judiciaire fait apparaître que des revenus imposables, le PrM ou le PrPr n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action (CIR, art. 358, § 1^{er}, 3°).

A partir du moment où la décision sur l'action judiciaire n'est plus susceptible d'opposition ou de recours, l'administration dispose d'un délai de 12 mois pour établir l'impôt ou le supplément d'impôt (CIR, art. 358, § 2, 2°).

Supposons qu'une action judiciaire soit intentée en 2019 dans le cadre d'un divorce houleux, que le montant des revenus de l'un des conjoints au cours des périodes imposables précédentes soit contesté, l'autre conjoint soutenant que ces revenus sont supérieurs aux revenus mentionnés dans la déclaration, et que selon l'arrêt d'appel, coulé en force de juge chosée le 10 novembre 2025, les revenus soient en effet supérieurs aux revenus déclarés.

L'action judiciaire fait apparaître que le contribuable n'a pas déclaré des revenus imposables au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action, à savoir qu'il ne les a pas repris dans les déclarations des exercices d'imposition 2014 à 2018 (périodes imposables 2013 à 2017).

L'administration peut établir un supplément d'impôt pour ces exercices d'imposition jusqu'au 10 novembre 2026.

Remarquons que, selon la jurisprudence de la Cour de cassation, l'administration peut aussi imposer sur cette base les revenus qui n'ont pas été déclarés après l'intentement de l'action judiciaire et dont l'existence a été révélée par cette action (voir : Cass., 18 octobre 2007, RG n° F.06.0086.N ; Cass., 11 février 2010, RG n° F.08.0095.N ; Cass., 17 octobre 2013, RG n° F.12.0086.N).

D. Quatrième cas spécifique : des éléments probants venus à la connaissance de l'administration font apparaître que des revenus imposables, le PrM ou le PrPr n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années précédentes (CIR, art. 358, § 1^{er}, 4°).

A partir de la date où elle a connaissance de ces éléments probants, l'administration dispose d'un délai de 12 mois pour établir l'impôt ou le supplément d'impôt (CIR, art. 358, § 2, 3°).

Supposons que les explications données par le contribuable lors d'un contrôle mené le 10 novembre 2025 fassent apparaître que celui-ci n'a pas déclaré certains revenus imposables chaque année depuis de très nombreuses années, sans qu'il n'y ait pour autant de fraude fiscale.

A l'IPP (et à l'ISoc si le contribuable tient sa comptabilité par année civile), des éléments probants font donc apparaître que le contribuable n'a pas déclaré des revenus imposables au cours des cinq années précédentes, à savoir qu'il ne les a pas repris dans ses déclarations relatives aux exercices d'imposition 2020 à 2024 (périodes imposables 2019 à 2023).

L'administration peut établir un supplément d'impôt pour ces exercices d'imposition jusqu'au 10 novembre 2026.

31. Faculté de réimposition des articles 355 et 356 du CIR. – Lorsque la cotisation d'impôt est annulée, l'administration dispose d'une faculté de réimposition, que ce soit au stade administratif ou au stade judiciaire.

Cela concerne notamment la cotisation viciée par un problème de procédure autre que le non-respect des délais d'imposition (exemple : l'administration établit un supplément d'IPP en raison de revenus non repris dans la déclaration du contribuable mais ne lui envoie pas au préalable un avis de rectification ou n'attend pas l'expiration du délai de réponse).

A. La faculté de réimposition au stade administratif fait l'objet de l'article 355 du CIR.

Elle s'applique lorsque le conseiller général, accueillant le recours administratif du contribuable, annule l'imposition parce que celle-ci n'a « pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription » (CIR, art. 355, al. 1^{er}).

En effet, en pareille hypothèse, l'administration peut, « même si le délai fixé pour l'établissement de la cotisation est alors écoulé, établir à charge du même redevable, une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition » (*idem*).

L'administration doit établir la cotisation subsidiaire dans un délai de trois mois à partir « de la date à laquelle la décision du conseiller général [...] n'est plus susceptible de recours en justice » (*idem*).

B. La faculté de réimposition au stade judiciaire fait l'objet de l'article 356 du CIR.

Elle s'applique lorsque le juge « prononce la nullité totale ou partielle de l'imposition pour une cause autre que la prescription » (CIR, art. 356, al. 1^{er}, première phrase)

La cause reste alors inscrite au rôle pendant six mois à dater de cette décision (*idem*).

Pendant ce délai de six mois « qui suspend les délais d'opposition, d'appel ou de cassation », « l'administration peut soumettre à l'appréciation du juge par voie de conclusions, une cotisation subsidiaire à charge du même redevable et en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition que la cotisation primitive » (CIR, art. 356, al. 1^{er}, seconde phrase).

Section 7. – Délais d'investigation

32. Principes. – A. L'établissement d'une première cotisation, conforme à la déclaration, ne fait pas obstacle aux investigations (voir CIR, art. 333, al. 1^{er} : « même lorsque la déclaration du contribuable a déjà été admise et que les impôts y afférents ont été payés »).

De fait, en règle générale, l'administration taxe d'abord et contrôle ensuite.

B. Les investigations peuvent être effectuées dans le courant de la période imposable (CIR, art. 333, al. 2).

Les investigations peuvent également être effectuées dans les délais d'imposition généraux de l'article 354 (CIR, art. 333, al. 2). Toutefois, en ce qui concerne le délai d'imposition général de 7 ans en cas de fraude fiscale, l'administration doit « avoir 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 », et ce à peine de nullité de l'imposition (CIR, art. 333, al. 3 nouveau) (délai et formulation tel qu'adaptés par le projet de loi portant des dispositions diverses dont il a déjà été question²¹ – je vous informerai de ce qu'il adviendra de ce projet de loi).

Les investigations peuvent encore être effectuées dans deux cas qui se rapportent aux délais d'imposition spécifiques de l'article 358 du CIR :

- informations en provenance d'une autorité fiscale étrangère : investigations possibles dans le délai de 24 mois dont l'administration dispose pour établir l'impôt ou le supplément d'impôt (CIR, art. 333/2) ;
- contrôle qui fait apparaître du PrM ou du PrPr non ou mal déclaré : investigations possibles dans le délai de 12 mois dont l'administration dispose pour établir l'impôt ou le supplément d'impôt (CIR, art. 333/3).

Section 8. – Sanctions administratives et intérêts

33. Remarque préalable sur la fraude fiscale et la fraude fiscale grave. – A. La fraude fiscale et la fraude fiscale grave peuvent donner lieu à des poursuites pénales.

En effet, la fraude fiscale et la fraude fiscale grave constituent des infractions pénales, incriminées en matière d'impôts sur les revenus par les deux premiers alinéas de l'article 449 du CIR :

« Sera puni d'un emprisonnement de huit jours à deux ans et d'une amende de 250 euros à 500.000 euros, ou de l'une de ces peines seulement, celui qui, dans une intention frauduleuse ou à dessein de nuire, contrevient aux dispositions du présent Code ou des arrêtés pris pour son exécution.

²¹ Projet de loi portant des dispositions diverses adopté en première lecture par la commission des Finances et du Budget, *Doc. parl.*, Chambre, 2024-2025, n° 963/20, p. 32 et 33, art. 88.

Si les infractions visées à l'alinéa 1^{er} ont été commises dans le cadre de la fraude fiscale grave, organisée ou non, le coupable est puni d'un emprisonnement de huit jours à 5 ans et d'une amende de 250 euros à 500.000 euros ou de l'une de ces peines seulement. ».

B. Il existe des mécanismes de concertation entre l'administration et le parquet.

C. En cas de régularisation fiscale, le contribuable bénéficie d'une immunité pénale (loi-programme du 18 juillet 2025, art. 48, § 1^{er}).

34. Sanctions administratives. – Les sanctions administratives peuvent prendre la forme d'accroissements ou d'amendes.

35. Sanctions administratives (suite). – Accroissements. – **A.** Aux termes de l'article 444, alinéa 1^{er}, du CIR, lorsque le contribuable ne remet pas de déclaration dans le délai imparti ou remet une déclaration incomplète ou inexacte, l'administration peut lui infliger un accroissement d'impôt selon une échelle allant de 10 % à 200 % sur la portion des revenus non déclarés ou déclarés tardivement, le Roi recevant la mission de déterminer les graduations de cette échelle :

« En cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci ou en cas de déclaration incomplète ou inexacte, les impôts dus sur la portion des revenus non déclarés ou déclarés tardivement, déterminés avant toute imputation de précomptes, de crédits d'impôt, de quotité forfaitaire d'impôt étranger et de versements anticipés, sont majorés d'un accroissement d'impôt fixé d'après la nature et la gravité de l'infraction, selon une échelle dont les graduations sont déterminées par le Roi et allant de 10 p.c. à 200 p.c. des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés ».

Les articles 225 à 229 de l'AR/CIR exécutent cette délégation de pouvoir.

B. Il est renoncé à l'accroissement d'impôt pour la première infraction de bonne foi (CIR, art. 444, al. 3). La bonne foi est, jusqu'à preuve du contraire, présumée exister dans le chef du contribuable qui a commis une première infraction (CIR, art. 444, al. 4).

Selon l'article 444, alinéa 5, du CIR, « le total des impôts dus sur la portion des revenus non déclarés ou déclarés tardivement et de l'accroissement d'impôt ne peut dépasser le montant des revenus non déclarés ou déclarés tardivement ». Ainsi, si un contribuable soumis à l'IPP n'a pas déclaré un revenu de 10.000 euros dans des circonstances où le supplément d'IPP sur ce revenu est de 5.000 euros et l'accroissement d'impôt de 200 % en principe (à savoir 10.000 euros en principe), l'accroissement d'impôt sera limité à 5.000 euros, parce que le total du supplément d'IPP de 5.000 euros et de l'accroissement d'impôt ne peut pas dépasser le montant des revenus non déclarés de 10.000 euros.

Il existe une règle *de minimis* : l'accroissement d'impôt n'est infligé que si les revenus non déclarés ou déclarés tardivement atteignent 2.500 euros (CIR, art. 444, al. 6).

C. L'accroissement d'impôt est enrôlé avec l'impôt en principal auquel il se rapporte (CIR, art. 298, § 1^{er}).

36. Sanctions administratives (suite). – Amendes. – A. L'administration peut par ailleurs infliger une amende administrative au contribuable.

En effet, en vertu de l'article 445, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR, « le fonctionnaire délégué par le conseiller général peut appliquer pour toute infraction aux dispositions du présent Code, ainsi que des arrêtés pris pour leur exécution, une amende de 50 EUR à 1250 EUR ».

L'article 445, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR précise que « le Roi fixe l'échelle des amendes administratives et règle les modalités d'application de celles-ci », les articles 229/1 à 229/4 de l'AR/CIR exécutant cette délégation de pouvoir.

B. Dans certains cas, l'amende administrative est supérieure au seuil précité de 1.250 euros.

Ainsi, l'amende administrative est portée à 6.250 euros en cas d'absence de déclaration, par un contribuable soumis à l'IPP, d'une construction juridique (CIR, art. 445, § 2).

De même, l'amende administrative est susceptible d'être supérieure à 1.250 euros en cas de non-respect des obligations de déclaration en matière de revenu cadastral (CIR, art. 445, § 5).

37. Sanctions administratives (suite). – Règles communes. – A. De manière générale, le ministre des Finances a le droit de remettre totalement ou partiellement les sanctions administratives, et ce, en vertu de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831 organique de l'administration des finances.

Dans le domaine des impôts sur les revenus, cette compétence a cependant été transférée à la « Cellule sanctions administratives » du Service de conciliation fiscale (loi du 29 mars 2018 visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du service de conciliation fiscale, art. 2, al. 1^{er}, 3 et 5 – voir également *supra*).

B. Par ailleurs, les sanctions administratives sont soumises au contrôle du juge.

En effet, si les accroissements et les amendes sont des sanctions administratives en droit interne, ils ont un caractère pénal au regard de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, qui garantit le droit d'accès à un juge²².

38. Intérêts. – Le CIR établit une distinction terminologique entre les intérêts dus par le contribuable et ceux dus par l'administration : les premiers sont dénommés « intérêts de retard », tandis que les seconds sont dénommés « intérêts moratoires ».

39. Intérêts (suite). – Intérêts de retard. – A. Le taux des intérêts de retard est fixé par référence à celui des obligations à 10 ans de l'Etat belge, avec un plancher de 4 % et un plafond de 10 % (CIR, art. 414, § 1^{er}, al. 1^{er}, et loi du 5 mai 1865 relative au prêt à intérêt, art. 2, § 2/1, al. 1^{er}, 1^o).

Par application du plancher, il est de 4 % pour l'année 2025.

B. Les intérêts de retard courent de plein droit et se calculent à partir du premier jour du mois qui suit l'échéance (CIR, art. 414, § 1^{er}, al. 1^{er} et 2). Le cours des intérêts de retard est suspendu

²² Sur l'étendue de ce contrôle, voir Cass. (aud. plén.), 25 avril 2025, aff. jointes RG nos F.22.0102.N et F.22.0166.N, concl. contraires du MP.

six mois après l'introduction d'une réclamation lorsque l'administration ne s'est toujours pas prononcée (CIR, art. 414, § 2).

Toutefois, si l'impôt est majoré d'un accroissement d'au moins 50 %, les intérêts de retard commenceront à courir rétroactivement au 1^{er} juillet de l'année qui suit l'exercice d'imposition (CIR, art. 415, § 1^{er}, al. 1^{er}, 3^o, *a contrario* ; pareil accroissement est applicable en cas de déclaration incomplète ou inexacte avec intention d'éluder l'impôt : voir AR/CIR, art. 226).

Supposons que l'administration établisse une cotisation supplémentaire d'IPP, avec application d'un accroissement de 50 %, pour l'exercice d'imposition 2020 et qu'elle envoie l'avertissement-extrait de rôle le 10 novembre 2025. Les intérêts de retard courent, dans cet exemple, à partir du 1^{er} juillet 2021 plutôt qu'à partir du 1^{er} février 2026.

C. L'administration peut accorder la remise des intérêts de retard « dans les cas spéciaux » (CRec., art. 70).

40. Intérêts (suite). – Intérêts moratoires. – A. Le taux des intérêts moratoires est déterminé à partir du taux des intérêts de retard, lequel est diminué de 2 % (CIR, art. 418, al. 1^{er}, et loi du 5 mai 1865 relative au prêt à intérêt, art. 2, § 2/1, al. 1^{er}, 1^o et 2^o).

Ce taux est donc de 2 % pour l'année 2025.

B. Les intérêts moratoires ne courent pas de plein droit ; une mise en demeure est nécessaire (CIR, art. 418, al. 1^{er}).

41. Intérêts (suite). – Différence de régime. – Discrimination ? – On le voit, le régime des intérêts moratoires est moins favorable que celui des intérêts de retard. Cette différence de traitement entre le Trésor et le contribuable n'est pas pour autant discriminatoire selon la Cour constitutionnelle²³.

Section 9. – Recours

42. Recours administratifs. – Il existe deux recours administratifs : la réclamation, de portée générale, et le dégrèvement d'office, qui s'applique dans des cas particuliers.

43. Recours administratifs (suite). – Réclamation. – A. La réclamation doit être faite par écrit et être motivée (CIR, art. 366, al. 1^{er}, et 371, al. 1^{er}).

Elle doit être introduite auprès du conseiller général compétent (CIR, art. 366, al. 1^{er}). Toutefois, elle est également recevable si elle est adressée à « un [autre] fonctionnaire de l'administration chargé de l'établissement des impôts sur les revenus, à un agent de l'administration chargée de la perception et du recouvrement des impôts sur les revenus, ou au Service de conciliation fiscale [...] » (CIR, art. 366, al. 2).

Le contribuable dispose pour réclamer d'un délai d'un an à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle (CIR, art. 371, al. 1^{er}).

²³ C.C., arrêt n°168/2018 du 29 novembre 2018.

B. Dans la phase d'instruction de la réclamation, le contribuable a le droit d'être entendu (CIR, art. 374, al. 3).

Il a également le droit de prendre connaissance du dossier et d'en recevoir copie (loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, art. 1, al. 2, 2^o, et art. 4, al. 1^{er} et 2).

C. La décision de l'administration sur la réclamation est notifiée au contribuable par envoi recommandé (CIR, art. 375, § 1^{er}, al. 3).

44. Recours administratifs (suite). – Dégrèvement d'office. – A. Le dégrèvement d'office, organisé à l'article 376 du CIR, s'applique seulement dans les cas particuliers visés à cet article.

Il en va ainsi (i) des surtaxes résultant d'erreurs matérielles (exemple : un contribuable soumis à l'IPP mentionne dans sa déclaration relative à l'exercice d'imposition 2025 des revenus professionnels d'un montant d'un million d'euros alors que leur montant réel est de 10.000 euros, car il a ajouté par inadvertance deux zéros) ; (ii) des surtaxes résultant de doubles emplois ; et (iii) des surtaxes qui apparaîtraient à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs (CIR, art. 376, § 1^{er}, *in limine*).

Il faut en outre, dans ces trois cas, que le contribuable n'ait pas déjà introduit une réclamation ayant donné lieu à une décision sur le fond (CIR, art. 376, § 1^{er}, 2^o).

B. La surtaxe doit être constatée par l'administration ou signalée par le contribuable dans les cinq ans à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi (CIR, art. 376, § 1^{er}, 1^o). Ainsi, dans l'exemple précédent du contribuable ayant mentionné par inadvertance des revenus professionnels d'un million d'euros plutôt que de 10.000 euros dans sa déclaration de l'exercice d'imposition 2026, et en supposant que l'administration établisse une cotisation d'IPP conformément à cette déclaration à la fin de l'année 2026, la surtaxe devra être constatée par l'administration ou signalée par le contribuable dans un délai expirant au 31 décembre 2030 (cinq ans à partir du 1^{er} janvier 2026).

45. Recours administratifs (suite). – Deux remarques. – A. L'administration, si elle accueille le recours administratif et dégrève en conséquence la cotisation d'impôt, disposera de la faculté de réimposition de l'article 355 du CIR (sur cette faculté de réimposition, voir *supra*).

B. Le contribuable peut introduire une demande de conciliation après l'introduction d'une réclamation ou d'une demande de dégrèvement d'office (CIR, art. 376 *quinquies* – voir également *supra*).

46. Recours judiciaire. – A. Le contribuable peut introduire un recours en justice lorsque l'administration rejette son recours administratif ou tarde à se prononcer.

Dans le premier cas, le contribuable dispose d'un délai de trois mois à partir de la notification de la décision administrative (Code jud., art. 1385 *undecies*, al. 2).

Dans le second cas, le contribuable peut saisir le tribunal à tout moment dès que le recours administratif est pendant depuis plus de six mois ou, en cas de taxation d'office, neuf mois, l'un

et l'autre de ces délais étant prolongés de quatre mois lorsque le contribuable introduit une demande de conciliation (Code jud., art. 1385*undecies*, al. 2 à 4).

B. Les « contestations relatives à une loi d'impôt » relèvent de la compétence matérielle exclusive du tribunal de première instance (Code jud., art. 569, al. 1^{er}, 32°).

Quant à la compétence territoriale, elle se détermine en principe sur la base du lieu où est situé « le bureau où la perception a été ou doit être faite » (Code jud., art. 632, al. 1^{er}), étant entendu que seul le tribunal de première instance ou la division de ce tribunal, selon le cas, qui siège à un chef-lieu de province connaît des contestations relatives à une loi d'impôt (avec une exception pour le tribunal de première instance de Luxembourg, où c'est la division de Marche-en-Famenne plutôt celle d'Arlon qui est compétente) (Code jud., art. 632 et arrêté royal du 25 mars 1999²⁴).

C. Le recours doit être introduit par requête contradictoire avec copie de la décision administrative (ou du recours administratif et de son accusé de réception lorsque l'administration tarde à se prononcer) (Code jud., art. 1385*decies*, al. 1^{er}, 3 et 4).

D. L'administration peut être représentée en justice par un fonctionnaire (CIR, art. 379).

E. Si le tribunal accueille le recours du contribuable et annule en conséquence la cotisation d'impôt, l'administration disposera de la faculté de réimposition de l'article 356 du CIR.

F. En matière fiscale, les jugements sont susceptibles d'appel même lorsque le montant de la demande ne dépasse pas 2.500 euros (Code jud., art. 617, al. 3).

*

²⁴ Arrêté royal du 25 mars 1999 portant exécution de l'article 7 de la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale, *M.B.*, 27 mars 1999.