

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

18 oktober 2002

WETSVOORSTEL

**tot verlenging van de aanslagtermijn inzake
inkomstenbelastingen en de verjaringstermijn
inzake BTW**

(ingediend door de heer Peter Vanvelthoven)

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

18 octobre 2002

PROPOSITION DE LOI

**allongeant le délai d'imposition en matière
d'impôts sur les revenus et le délai de
prescription en matière de TVA**

(déposée par M. Peter Vanvelthoven)

SAMENVATTING

Volgens de indiener heeft de fiscus onvoldoende tijd om onvolledigheden of fouten in een aangifte van de inkomstenbelasting of de BTW recht te zetten.

Hij verwijst naar het Rekenhof dat de link legt tussen de korte aanslagtermijnen en de geringe en gebrekkige fiscale controle van vennootschappen.

Daarom brengt het voorstel de normale termijnen van drie jaar op vijf jaar. Hierdoor komen deze termijnen meer in de buurt van die welke gelden in andere Europese landen.

RÉSUMÉ

L'auteur estime que le fisc ne dispose pas de suffisamment de temps pour rectifier les lacunes ou les erreurs que comporte une déclaration à l'impôt sur les revenus ou à la TVA.

Il fait observer, à cet égard, que la Cour des comptes établit un lien entre la brièveté des délais d'imposition et les faiblesses du contrôle fiscal des sociétés.

C'est pourquoi la présente proposition vise à porter les délais normaux de trois à cinq ans. Ces délais seront ainsi plus proches de ceux en vigueur dans d'autres pays européens.

AGALEV-ECOLO	:	Anders gaan leven / Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales
CD&V	:	Christen-Democratisch en Vlaams
FN	:	Front National
MR	:	Mouvement Réformateur
PS	:	Parti socialiste
cdH	:	Centre démocrate Humaniste
SPA	:	Socialistische Partij Anders
VLAAMS BLOK	:	Vlaams Blok
VLD	:	Vlaamse Liberalen en Democraten
VU&ID	:	Volksunie&ID21

<i>Afkortingen bij de nummering van de publicaties :</i>		<i>Abréviations dans la numérotation des publications :</i>	
DOC 50 0000/000 :	Parlementair document van de 50e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer	DOC 50 0000/000 :	Document parlementaire de la 50e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif
QRVA :	Schriftelijke Vragen en Antwoorden	QRVA :	Questions et Réponses écrites
CRIV :	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (op wit papier, bevat ook de bijlagen)	CRIV :	Compte Rendu Intégral, avec à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (sur papier blanc, avec les annexes)
CRIV :	Voorlopige versie van het Integraal Verslag (op groen papier)	CRIV :	Version Provisoire du Compte Rendu intégral (sur papier vert)
CRABV :	Beknopt Verslag (op blauw papier)	CRABV :	Compte Rendu Analytique (sur papier bleu)
PLEN :	Plenum (witte kaft)	PLEN :	Séance plénière (couverture blanche)
COM :	Commissievergadering (beige kaft)	COM :	Réunion de commission (couverture beige)

<i>Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers</i>		<i>Publications officielles éditées par la Chambre des représentants</i>	
<i>Bestellingen :</i>		<i>Commandes :</i>	
Natieplein 2		Place de la Nation 2	
1008 Brussel		1008 Bruxelles	
Tel. : 02/ 549 81 60		Tél. : 02/ 549 81 60	
Fax : 02/549 82 74		Fax : 02/549 82 74	
www.deKamer.be		www.laChambre.be	
e-mail : publicaties@deKamer.be		e-mail : publications@laChambre.be	

TOELICHTING

Hoeveel tijd heeft de fiscus om onvolledigheden of fouten in een aangifte voor de *vennootschapsbelasting* recht te zetten? In de praktijk gelden twee courante termijnen. Daarnaast bestaan er nog een aantal bijzondere aanslagtermijnen (art. 358 WIB 1992), maar die komen in dit wetsvoorstel niet aan bod. De basistermijn loopt vanaf 1 januari van het aanslagjaar en bedraagt 18 maanden voor een tijdig en volledig correct ingevulde aangifte (met een minimum van zes maanden na ontvangst van de aangifte door de fiscus). Die basistermijn kan echter verlengd worden tot drie jaar als de administratie kan aantonen dat ofwel geen aangifte werd ingediend ofwel dat die aangifte laattijdig of foutief gebeurd is (art. 354 WIB 1992). Zo loopt voor het aanslagjaar 2002 de normale aanslagtermijn tot en met 30 juni 2003. Wanneer de vennootschap geen of een laattijdige aangifte heeft ingediend of indien de aangifte fouten bevat, dan heeft de fiscus in principe tijd tot 31 december 2004 om de inkomsten verbonden aan het aanslagjaar 2002 te belasten.

Ingeval van fraude wordt de termijn van drie jaar weliswaar met twee jaar verlengd, maar dan moet men op voorhand concrete aanwijzingen van fraude kunnen aantonen, hetgeen in de praktijk dikwijls voor problemen zorgt omdat de onderzoekstermijn niet automatisch wordt uitgebreid (cf. art. 333, derde lid, WIB 1992).

De hervorming van de fiscale procedure in 1999 heeft de verjaringstermijn inzake BTW afgestemd op de aanslagtermijn inzake directe belastingen. Naar het evenbeeld van de driejarige aanslagtermijn inzake inkomstenbelastingen werd de verjaringstermijn voor de BTW van vijf jaar op drie jaar gebracht. En zoals de driejarige aanslagtermijn inzake inkomstenbelastingen bij fraude met twee jaar kan worden verlengd, is dit ook mogelijk voor de verjaringstermijn van de BTW (art. 81bis BTW-Wetboek). Aanslagtermijnen en verjaringstermijnen zijn daarmee ogenschijnlijk volledig op elkaar afgestemd. Toch kunnen nog verschillen optreden, vooral indien het boekjaar van een vennootschap niet samenvalt met het kalenderjaar. Bij de inkomstenbelastingen berekent men de termijnen immers vanaf 1 januari van het aanslagjaar waaraan de belasting is verbonden, terwijl dat bij de BTW zal zijn vanaf 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het jaar waarin de BTW opeisbaar is geworden.

DÉVELOPPEMENTS

De combien de temps dispose le fisc pour rectifier les lacunes ou les erreurs d'une *déclaration à l'impôt des sociétés* ? Dans la pratique, deux délais courants sont appliqués. Il existe, en outre, divers délais d'imposition spéciaux (art. 358, CIR 1992), mais ceux-ci sont sans rapport avec la présente proposition de loi. Le délai de base commence à courir le 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition et est de dix-huit mois pour une déclaration complétée dans le délai imparti et de manière tout à fait correcte (avec un minimum de six mois à compter de la réception de la déclaration par le fisc). Ce délai de base peut toutefois être porté à trois ans, si l'administration peut prouver qu'aucune déclaration n'a été déposée ou que la déclaration a été faite avec retard ou de manière incorrecte (art. 354, CIR 1992). Ainsi, le délai d'imposition normal pour l'exercice d'imposition 2002 va jusqu'au 30 juin 2003. Si une société n'a pas déposé de déclaration ou l'a déposée avec retard, ou si la déclaration contient des erreurs, le fisc a, en principe, jusqu'au 31 décembre 2004 pour taxer les revenus se rattachant à l'exercice d'imposition 2002.

En cas de fraude fiscale, le délai de trois ans est certes allongé de deux ans, à condition que l'administration puisse fournir préalablement des indices concrets de fraude, ce qui, dans la pratique, pose souvent problème, étant donné que le délai fixé pour procéder aux investigations n'est, lui, pas automatiquement prolongé (cf. art. 333, alinéa 3, CIR 1992).

Lorsque la procédure fiscale a été réformée en 1999, le délai de prescription en matière de TVA a été harmonisé avec le délai d'imposition en matière d'impôts directs. À l'exemple du délai d'imposition de trois ans en matière d'impôts sur les revenus, le délai de prescription en matière de TVA a été ramené de cinq à trois ans. Et, de même que le délai d'imposition de trois ans en matière d'impôts directs peut être prolongé de deux ans en cas de fraude, le délai de prescription en matière de TVA peut aussi l'être d'une période égale (article 81bis du Code de la TVA). Les délais d'imposition et les délais de prescription ont ainsi apparemment été harmonisés. Il peut cependant encore y avoir des différences, surtout si l'exercice comptable d'une société ne correspond pas à l'année civile. Pour les impôts sur les revenus, on calcule en effet les délais à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition auquel l'impôt se rattache, tandis que pour la TVA, ils sont calculés à partir du 1^{er} janvier de l'année civile suivant celle au cours de laquelle la TVA est devenue exigible.

Naar aanleiding van de hervorming van de fiscale procedure werd bijgevolg voor de kortste termijn geopereerd. Men had evengoed de termijn inzake inkomstenbelastingen kunnen aanpassen aan de vijf jaar die geldt in de BTW. Dat België hiermee beschikt over de kortste aanslagtermijnen in de gehele Europese Unie is tevergeefs aangehaald tijdens de bespreking van de hervorming van de fiscale procedure. We hebben deze stelling pogen te concretiseren aan de hand van een vergelijking van de aanslagtermijnen voor vennootschappen die gelden in de *andere EU-lidstaten*.¹

In *België en Frankrijk* zijn de aanslagtermijnen het kortst. Hier kan de fiscus gedurende een termijn van drie jaar vanaf het aanslagjaar een aanvullende belasting vorderen. Ingeval van fraude wordt deze termijn verlengd met twee jaar.

In *Denemarken, Italië en Spanje* geldt in principe een termijn van vier jaar. In Denemarken is de uiterste datum voor het verzenden van een bericht van wijziging 1 mei van het vierde jaar volgend op het belastbaar tijdperk. Voor correcties inzake verrekenprijzen verstrijkt deze periode in het zesde jaar. De Italiaanse fiscus beschikt over een termijn van vier jaar die aanvangt bij het verstrijken van het jaar waarin de aangifte moet worden ingediend (vijf jaar bij gebrek aan aangifte). De Spaanse termijn begint te lopen vanaf het moment dat de vennootschapsbelasting verschuldigd is.

Een termijn van vijf jaar vanaf het verstrijken van het belastbaar tijdperk geldt in beginsel in *Duitsland, Luxemburg, Nederland, Oostenrijk, en Zweden*. Ingeval van fraude beschikken de Duitse, Luxemburgse en Oostenrijkse fiscus over een termijn van tien jaar.

Een zesjarige aanslagtermijn is van toepassing in *Finland*. In *Portugal* kunnen vennootschappen gedurende acht jaar met een aanvullende belasting worden geconfronteerd.

De *Ierse en Griekse* fiscus beschikken over een nog uitgebreidere aanslagtermijn, namelijk tien jaar. In *Groot-Brittannië* geldt zelfs een termijn van twintig jaar ingeval van onvolledige aangifte (*negligent conduct*) of fraude.

Lors de la réforme de la procédure fiscale, le législateur a dès lors opté pour le délai le plus court. On aurait tout aussi bien pu aligner le délai en matière d'impôts sur les revenus sur le délai de cinq ans applicable en matière de TVA. C'est en vain qu'au cours de l'examen de la réforme de la procédure fiscale l'attention a été attirée sur le fait que les délais d'imposition applicables en Belgique seraient ainsi les plus courts de toute l'Union européenne. Nous avons tenté de démontrer la justesse de cette constatation à l'aide d'une comparaison des délais d'imposition en vigueur pour les sociétés dans les *autres États membres de l'Union européenne*.¹

C'est en *Belgique et en France* que les délais d'imposition sont les plus courts. Dans ces pays, le fisc dispose d'un délai de trois ans à partir de l'exercice d'imposition pour réclamer un supplément d'impôt. Ce délai est prolongé de deux ans en cas de fraude.

Au *Danemark, en Italie et en Espagne* le délai est en principe de quatre ans. Au Danemark, la date limite pour l'envoi d'un avis de rectification est le 1^{er} mai de la quatrième année qui suit la période imposable. Pour les rectifications en matière de prix de transfert, cette période prend fin au cours de la sixième année. Le fisc italien dispose d'un délai de quatre ans prenant cours à la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration doit être introduite (cinq ans en l'absence de déclaration). En Espagne, le délai commence à courir à partir du moment où l'impôt des sociétés est dû.

Un délai de cinq ans à partir de la fin de la période imposable s'applique en principe en *Allemagne, au Luxembourg, aux Pays-Bas, en Autriche et en Suède*. En cas de fraude, les fiscs allemand, luxembourgeois et autrichien disposent d'un délai de dix ans.

Un délai d'imposition de six ans s'applique en *Finlande*. Au *Portugal*, les sociétés peuvent se voir appliquer un supplément d'impôt pendant huit ans.

Les fiscs irlandais et grec disposent d'un délai d'imposition encore plus long, à savoir dix ans. *La Grande-Bretagne* applique même un délai de vingt ans en cas de déclaration incomplète (*negligent conduct*) ou de fraude.

¹ Op basis van de losbladige editie «The Taxation of Companies in Europe», International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam (last update: april 2002).

¹ Sur la base de l'ouvrage à feuillets mobiles «The Taxation of Companies in Europe», International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam (dernière mise à jour : avril 2002)

Conclusie: in vergelijking met hun collega's beschikken de Belgische fiscale ambtenaren over heel wat minder tijd om onvolledigheden, fouten en frauduleuze praktijken in de aangiften van ondernemingen te corrigeren. Dit is verontrustend zeker gezien de huidige beleidstrend om ondernemingen minder frequent maar grondiger te controleren.

In een van haar recente rapporten legt het *Rekenhof* overigens de link tussen de korte aanslagtermijnen en de geringe en gebrekkige fiscale controle van vennootschappen. Het Rekenhof waarschuwt ervoor dat «door de lage controlefrequentie in combinatie met de ongewijzigde regels inzake aanslagtermijnen, bepaalde aanslagjaren met een aan zekerheid grenzende voorspelbaarheid aan controle en taxatie ontsnappen»². Inderdaad, indien vennootschappen maar éénmaal om de vijf of zes jaar grondig worden doorgelicht dan kan de fiscus slechts drie jaar teruggaan voor het rechtzetten van fouten en onvolledigheden in de aangifte of fiscale constructies die juridisch niet als fraude te kwalificeren zijn of waarvoor fraude niet kan worden bewezen.

Een dergelijke situatie werd onlangs voorgelegd aan de Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel³. Een grondige zesjaarlijkse controle bij een vennootschap brengt een zogenaamde kasgeldconstructie aan het licht. De kwestieuze verrichtingen vinden echter plaats in het aanslagjaar x-3 zodat de normale aanslagtermijn van drie jaar al is verstreken. Het klassieke wapen tegen louter fiscaal-juridische constructies zonder enig economisch of financieel motief, namelijk artikel 344, §1, WIB 1992, kon dus niet worden aangewend aangezien de daaruit volgende aanvullende belasting binnen de driejarige aanslagtermijn moet worden gevestigd. De belastingadministratie was daarom verplicht fraude (in casu simulatie) in te roepen om alsnog een geldige aanslag te vestigen. De zaak komt uiteindelijk voor de rechtbank. De vennootschap betwist in haar conclusies niet dat de operatie louter fiscaal is geïnspireerd maar ze betwist wel dat het om fraude gaat. De rechtbank volgt uiteindelijk de belastingplichtige en vernietigt de aanslag.

² Rekenhof, 157^{ste} boek, 2000-2001, p. 113.

³ Rb. Brussel 8 juli 2002 (besproken door Luc Vanheeswijck, *De Standaard*, 18 juli 2002).

Conclusion : comparativement à leurs collègues, les fonctionnaires de l'administration fiscale belge disposent d'un délai bien plus court pour rectifier les déclarations incomplètes, erronées et frauduleuses des entreprises. C'est d'autant plus inquiétant que la tendance actuelle est à des contrôles moins fréquents mais plus approfondis des entreprises.

Dans l'un de ses récents rapports, la Cour des comptes établit d'ailleurs un lien entre la brièveté des délais d'imposition, d'une part, et l'insuffisance et les faiblesses du contrôle fiscal des sociétés, d'autre part. Elle met dès lors en garde contre le risque «qu'en raison de l'abaissement de la fréquence du contrôle, combiné avec les règles inchangées en matière de délais d'imposition, certains exercices d'imposition échappent au contrôle avec une prévisibilité confinant à la certitude»². En effet, si les sociétés ne subissent un contrôle approfondi que tous les cinq ou six ans, le fisc ne peut remonter que trois ans en arrière pour corriger les erreurs ou les lacunes de la déclaration ou pour rectifier des montages fiscaux qui ne peuvent pas être qualifiées de fraude d'un point de vue juridique ou pour lesquels la fraude ne peut être prouvée.

Un tel cas a été soumis récemment au tribunal de première instance de Bruxelles.³ Un contrôle approfondi réalisé au bout de six ans auprès d'une société avait mis en évidence l'existence d'un montage s'articulant autour des opérations de caisse. Les opérations litigieuses avaient cependant eu lieu au cours de l'exercice d'imposition x-3, de sorte que le délai d'imposition normal de trois ans était déjà expiré. L'arme classique contre les montages purement fiscaux et juridiques ne répondant pas à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, à savoir l'article 344, § 1^{er}, du CIR 1992, ne pouvait donc pas être utilisée, étant donné que le supplément d'impôt réclamé à la suite de la mise à jour d'un tel montage doit être établi dans le délai d'imposition de trois ans. L'administration se voyait dès lors contrainte d'invoquer la fraude (en l'espèce, la simulation) afin de pouvoir encore établir une imposition valable. L'affaire a finalement été portée devant le tribunal. Dans ses conclusions, la société ne conteste pas que l'opération ait été inspirée par des motifs purement fiscaux, mais elle conteste en revanche qu'il y ait eu fraude. Le tribunal a finalement suivi le point de vue de la contribuable et a annulé l'imposition.

² Cour des comptes, 157^e Cahier, p. 112.

³ Tr. Bruxelles, 8 juillet 2002 (commenté par Luc Vanheeswijck, *De Standaard*, 18 juillet 2002).

Indien men mag voortgaan op de zonet aangehaalde waarschuwing van het Rekenhof dan zullen meer en meer belastbare feiten in de praktijk buiten de normale aanslagtermijn van drie jaar vallen en bijgevolg aan belastingheffing ontsnappen. Een verlenging van de normale aanslagtermijn kan hier een oplossing bieden. Het wetsvoorstel opteert ervoor om de normale aanslagtermijn inzake inkomstenbelastingen (ingeval van niet-aangifte, laattijdige aangifte of wanneer de verschuldigde belasting hoger blijkt) en normale verjaringstermijn inzake BTW te verlengen van drie naar vijf jaar. Hiermee zouden we ons qua fiscale termijnen in de Europese middenmoot bevinden: ook in Luxemburg, Nederland, Duitsland, Oostenrijk en Zweden beschikt de fiscus over een vergelijkbare aanslagtermijn. Bovendien, nu ondernemingen in de toekomst via een ruling of voorafgaande afspraak met de fiscus voor een termijn van vijf jaar zekerheid over hun fiscale behandeling kunnen krijgen, lijkt het ons niet meer dan normaal dat ook de fiscus over een gelijkaardige termijn beschikt in gevallen waarin die zekerheid niet werd gevraagd of verkregen. Als naar aanleiding van een grondige controle van een onderneming – in theorie eens om de zes jaar – wordt vastgesteld dat de verschuldigde vennootschapsbelasting of BTW hoger uitvalt dan blijkt uit de aangifte of de aanvankelijke aanslag, dan kan men tenminste teruggaan tot het jaar volgend op de vorige controle. Vanzelfsprekend volgt uit deze verlenging dat ook de termijnen ingeval van fraude met twee jaar moeten worden verlengd, wil men nog een onderscheid maken tussen fraude en overtredingen begaan zonder het oogmerk om de belasting te ontduiken.

Peter VANVELTHOVEN (SP.A)

À en croire l'avertissement précité de la Cour des comptes, de plus en plus d'opérations imposables tomberont dans la pratique en dehors du délai d'imposition normal de trois ans et échapperont dès lors à l'impôt. Le prolongement du délai d'imposition normal pourrait apporter une solution en la matière. La présente proposition de loi prévoit de porter de trois à cinq ans le délai d'imposition normal en matière d'impôts sur les revenus (en cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci ou lorsque l'impôt dû est supérieur) ainsi que le délai de prescription normal en matière de TVA. On se situerait ainsi au niveau de la moyenne européenne en matière de délais fiscaux : au Luxembourg, aux Pays-Bas, en Allemagne, en Autriche et en Suède, le fisc dispose aussi d'un délai d'imposition comparable. De plus, dès lors que les entreprises pourront, à l'avenir, obtenir une certitude sur leur traitement fiscal par le biais du ruling ou d'un accord préalable conclu avec le fisc, il nous semble tout à fait normal que le fisc dispose, lui aussi, d'un délai identique pour le cas où cette certitude n'aurait pas été demandée ou obtenue. S'il apparaît lors d'un contrôle fiscal approfondi d'une entreprise – en théorie une fois tous les six ans – que l'impôt des sociétés ou la TVA dû est supérieur à celui qui se rapporte aux revenus mentionnés dans la déclaration ou fixé dans l'imposition initiale, l'Administration des contributions peut au moins remonter jusqu'à l'année suivant celle au cours de laquelle a eu lieu le contrôle précédent. Il va de soi que les délais prévus en cas de fraude doivent, eux aussi, être prolongés de deux ans, si l'on veut qu'il y ait encore une distinction entre la fraude et les infractions n'ayant pas pour objet d'éluder l'impôt.

WETSVOORSTEL**Artikel 1**

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet.

Art. 2

In artikel 354 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 worden de volgende wijzigingen aangebracht:

- a) in het eerste lid wordt het woord «drie» vervangen door het woord «vijf»;
- b) in het vierde lid worden de woorden «3 jaar» vervangen door de woorden «vijf jaar».

Art. 3

In artikel 81*bis*, § 1, van het BTW-Wetboek worden de volgende wijzigingen aangebracht:

- a) in het eerste lid wordt het woord «derde» vervangen door het woord «vijfde»;
- b) in het tweede lid wordt het woord «vijfde» vervangen door het woord «zevende»;
- c) in het derde lid wordt het woord «zevende» vervangen door het woord «negende».

Artikel 4

Artikel 2 is van toepassing vanaf het aanslagjaar 2004.

Artikel 3 treedt in werking op 1 januari 2003.

25 september 2002

Peter VANVELTHOVEN (SPA)

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

La présente loi règle une matière visée à l'article 78 de la Constitution.

Art. 2

À l'article 354 du Code des impôts sur les revenus 1992 sont apportées les modifications suivantes :

- a) à l'alinéa 1^{er}, le mot «trois» est remplacé par le mot «cinq»;
- b) à l'alinéa 4, les mots «3 ans» sont remplacés par les mots «cinq ans».

Art. 3

À l'article 81*bis*, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée sont apportées les modifications suivantes :

- a) à l'alinéa 1^{er}, le mot «troisième» est remplacé par le mot «cinquième»;
- b) à l'alinéa 2, le mot «cinquième» est remplacé par le mot «septième»;
- c) à l'alinéa 3, le mot «septième» est remplacé par le mot «neuvième».

Art. 4

L'article 2 est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2004.

L'article 3 entre en vigueur le 1^{er} janvier 2003.

25 septembre 2002