

Lettres d'information et revues » Actualités Fiscales » Délai d'investigation prolongé et fiscalité transfrontalière : la Belgique à l'épreuve du droit fiscal européen

Délai d'investigation prolongé et fiscalité transfrontalière : la Belgique à l'épreuve du droit fiscal européen



Procédure

Actualités fiscales n° 2025/31, semaine du 29 septembre au 5 octobre 2025

Dans le cadre du projet de loi déposé le 3 juillet 2025 à la Chambre (*Doc. Parl.*, 2024-25, n° 56-963/1), faisant écho à l'accord de coalition fédéral 2024-2025, la Chambre des représentants entend réviser les délais dont dispose l'administration fiscale, tant pour l'établissement de l'impôt que pour la mise en œuvre de ses pouvoirs d'investigation. Cette initiative législative s'inscrit dans un contexte de rationalisation du contentieux fiscal et vise, notamment, à corriger certains effets issus des réformes antérieures de 2022 et 2023.

Pour mémoire, la loi du 20 novembre 2022 portant sur des « dispositions fiscales et financières diverses » a introduit une catégorisation des déclarations fiscales fondée sur leur complexité. Ainsi, en cas de déclaration comportant des demandes d'exonération ou de déductions fondées sur une convention de double imposition ou sur des directives de l'Union européenne – telles que la directive mère-filiale (2011/96/UE) ou la directive intérêts et redevances (2003/49/CE) – un délai d'investigation de six ans, dit « prolongé », était applicable. Cette extension automatique du délai visait les déclarations dites « semi-complexes », en contraste avec le délai « ordinaire » de trois ans.

En pratique, cette mesure impliquait que lorsqu'un contribuable bénéficiait, par exemple, d'une exonération fondée sur la directive mère-filiale en 2025, l'administration pouvait exercer son pouvoir de contrôle jusqu'en 2030, soit six ans à compter de la distribution concernée. Ce mécanisme était activé de plein droit, indépendamment de l'existence d'indices d'anomalies ou de fraude.

Le projet de loi de juillet 2025 entend simplifier ce régime en fusionnant les notions de « déclaration semi-complexe » et de « déclaration complexe » sous une seule catégorie : la déclaration « complexe ». Désormais, toute déclaration tombant dans l'une des catégories listées à l'alinéa 1 de l'article 354 du CIR 92 se verra appliquer un délai uniforme de quatre ans pour l'établissement de l'impôt, calculé à compter du 1^{er} janvier de l'année qui désigne l'exercice d'imposition.

La réforme est dotée d'un effet rétroactif à l'exercice d'imposition 2023, justifié par le souci de cohérence avec le régime antérieur à la loi du 20 novembre 2022. Il en résulte un allègement des contraintes pour le contribuable, qui bénéficie d'une meilleure lisibilité et d'une sécurité juridique renforcée.

Dans ce contexte, la présente contribution vise à apprécier la compatibilité du régime du délai d'investigation avec les exigences du droit de l'Union européenne, en particulier au regard des libertés fondamentales garanties par les articles 56 (libre prestation de services) et 63 (libre circulation des capitaux) du TFUE, ainsi qu'à la lumière de la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), notamment les arrêts Passenheimp-van Schoot et Halley.

Analyse de la conformité avec le droit européen

Afin d'évaluer la conformité de ce nouveau délai avec le droit fiscal européen, nous prendrons en considération les matériaux suivants :

- Sources de droit dérivé :
 - La directive mère-filiale (2011/96/UE), ci-après « Directive M-F » ; et
 - La directive intérêts et redevances (2003/49/CE), ci-après « Directive I/R ».
- Sources de droit primaire :
 - L'article 63 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) ;
 - L'article 56 du TFUE ;
 - CJUE, 11 juin 2009, Passenheimp-van Schoot c. Staatssecretaris van Financiën, C-157/08 et C-155/08 ; et
 - CJUE, 15 septembre 2011, Halley c. Etat belge, C-132/10.

Directive M-F et I/R

La directive mère-filiale (directive M-F) impose aux États membres l'obligation de prévenir la double imposition des dividendes versés par une filiale à sa société mère établie dans un autre État membre. L'objectif poursuivi est de faciliter les flux transfrontaliers de dividendes au sein de l'Union européenne en supprimant les barrières fiscales susceptibles de freiner les investissements intra-européens.

De son côté, la directive sur les intérêts et redevances (directive I/R) vise à encourager les échanges économiques entre sociétés d'États membres différents en prévoyant, sous certaines conditions, une exonération de retenue à la source sur les paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés liées. Cette directive répond ainsi à la volonté de supprimer les doubles impositions potentielles qui pourraient résulter des versements transfrontaliers de ces revenus.

Il est toutefois essentiel de relever que ni la directive M-F ni la directive I/R n'établissent de cadre procédural uniforme applicable dans les États membres concernant les modalités pratiques de mise en œuvre des exonérations qu'elles prévoient. En dehors de quelques obligations ponctuelles – telle que l'exigence d'une attestation pour bénéficier de l'exonération prévue par la directive I/R –, ces textes n'imposent aucune règle précise quant aux déclarations fiscales, aux délais de prescription ou encore aux contrôles.

Autrement dit, les États membres conservent leur pleine compétence pour fixer les règles procédurales internes applicables à la mise en œuvre des exemptions fiscales prévues par ces directives. Cela inclut notamment les modalités déclaratives, les délais d'investigation ou encore les procédures de redressement fiscal. Cette autonomie nationale doit toutefois être exercée dans le respect du droit primaire de l'Union, en particulier les principes liés à la libre circulation des capitaux et à la libre prestation de

services, qui imposent que les mesures nationales ne créent pas de restrictions disproportionnées ou discriminatoires à l'égard des transactions transfrontalières.

Dans ce contexte, les nouvelles règles belges (actuelles) introduisant un délai d'investigation prolongé de six ans en cas de déclaration « semi-complexe » liée à l'application des directives M-F ou I/R méritent donc d'être examinées à la lumière de ces principes européens fondamentaux.

Liberté de circulation des capitaux et de prestation de services

Libre circulation des capitaux (art. 63 e.s. du TFUE)

a) Le principe :

« 1. *Dans le cadre des dispositions du présent chapitre, toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.*
2. [...] *toutes les restrictions aux paiements entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers sont interdites.* » (article 63 TFUE).

b) Exception :

« 1. *L'article 63 ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres :*

a) d'appliquer les dispositions pertinentes de leur législation fiscale qui établissent une distinction entre les contribuables qui ne se trouvent pas dans la même situation en ce qui concerne leur résidence ou le lieu où leurs capitaux sont investis ;
b) de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale ou en matière de contrôle prudentiel des établissements financiers, de prévoir des procédures de déclaration des mouvements de capitaux à des fins d'information administrative ou statistique ou de prendre des mesures justifiées par des motifs liés à l'ordre public ou à la sécurité publique.
2. *Le présent chapitre ne préjuge pas la possibilité d'appliquer des restrictions en matière de droit d'établissement qui sont compatibles avec les traités.*
3. *Les mesures et procédures visées aux paragraphes 1 et 2 ne doivent constituer ni un moyen de discrimination arbitraire ni une restriction déguisée à la libre circulation des capitaux et des paiements telle que définie à l'article 63.*
4. *En l'absence de mesures en application de l'article 64, paragraphe 3, la Commission, ou [...] le Conseil peut adopter une décision disposant que les mesures fiscales restrictives prises par un État membre à l'égard d'un ou de plusieurs pays tiers sont réputées conformes aux traités, pour autant qu'elles soient justifiées au regard de l'un des objectifs de l'Union et compatibles avec le bon fonctionnement du marché intérieur. Le Conseil statue à l'unanimité, sur demande d'un État membre* » (article 65 TFUE).

Libre prestation des services (art. 56 e.s. du TFUE)

a) Le principe :

« [...] *les restrictions à la libre prestation des services à l'intérieur de l'Union sont interdites à l'égard des ressortissants des États membres établis dans un État membre*

autre que celui du destinataire de la prestation [...] » (article 56 TFUE).

b) Exception :

Les exigences impérieuses d'intérêt général, y compris la prévention de la fraude fiscale.

« [...] la Cour a déjà jugé que constituent des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité CE la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux [...] ainsi que la lutte contre la fraude fiscale [TFUE] » (CJUE, 11 juin 2009, Passenheimp-van Schoot c. Staatssecretaris van Financiën, C-157/08 et C-155/08, point 45).

Jurisprudence CJUE

Arrêt du 11 juin 2009, Passenheimp-van Schoot

Les faits

Selon la législation fiscale néerlandaise, le délai de prescription ordinaire est de cinq ans. Cependant, un délai de prescription extraordinaire de douze ans s'applique lorsque « les éléments de l'assiette fiscale [...] ont été détenus ou sont survenus à l'étranger ». Le 27 octobre 2000, l'administration fiscale belge a transmis spontanément des informations à l'administration fiscale néerlandaise concernant un compte bancaire détenu par Madame X au Luxembourg. Le 12 novembre 2002, après plusieurs communications avec l'administration fiscale néerlandaise, Madame X a reçu une notification d'imposition pour l'année fiscale 1993 à 2000, soit neuf ans auparavant.

La question

Faut-il interpréter les articles 56 et 63 du TFUE comme s'opposant à une législation nationale qui prévoit un délai de récupération fiscale de cinq ans lorsque les avoirs d'épargne et les revenus correspondants sont détenus dans le pays, mais qui porte ce délai à douze ans lorsque ces avoirs sont localisés dans un autre État membre ?

L'analyse de la Cour : existence d'une restriction et justification

Cette mesure constitue une restriction aux libertés de prestation de services et de circulation des capitaux. En effet, celle-ci a pour effet de rendre la prestation de services entre États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre et de dissuader ses résidents d'obtenir des prêts ou de réaliser des investissements dans d'autres États membres.

En outre, les situations transfrontalières bénéficient de la sécurité juridique sept ans plus tard que les situations purement internes : une telle certitude est acquise pour les actifs et les revenus dans un autre État membre seulement après douze ans au lieu de cinq ans.

Cette restriction peut être justifiée. En effet, en ce qui concerne la liberté de prestation de services, « [...] constituent des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le traité CE la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux [...] ainsi que la lutte contre la

fraude fiscale » (CJUE, 18 décembre 2007, Skatteverket c. A, C-101/05, point 55 ; CJUE, 11 novembre 2007, Elisa, C-451/05, point 81).

En ce qui concerne la libre circulation des capitaux, l'article 65 TFUE prévoit des exceptions, notamment en matière fiscale.

Cependant, « *pour qu'une mesure restrictive soit justifiée, elle doit respecter le principe de proportionnalité, en ce sens qu'elle doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre* » (CJUE, 4 mars 2004, Commission c. France, C-334/02, point 28).

La Cour distingue deux situations :

- Situation 1. Absence de preuve préalable de l'existence d'une base taxable
La première situation concerne les éléments imposables dans un État membre et localisés dans un autre État membre qui ont été dissimulés aux autorités fiscales du premier État membre, et ce dernier n'a aucune preuve de l'existence de ces éléments permettant d'initier une enquête.
Dans cette situation, le premier État membre est incapable de demander aux autorités compétentes de l'autre État membre de lui communiquer les informations nécessaires pour établir correctement le montant de l'impôt dû.
En l'absence de preuve préalable, la Directive 77/799 (DAC) est inapplicable.
Dans ce premier scénario, « *le fait de soumettre des éléments imposables dissimulés au fisc à un délai de redressement prolongé de douze ans ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour garantir l'efficacité des contrôles fiscaux et lutter contre la fraude fiscale* » (arrêt Passenheim, point 47).
• Situation 2. Existence de preuves de l'extranéité
La seconde situation concerne les autorités fiscales d'un État membre qui disposent de preuves concernant des éléments imposables situés dans un autre État membre, permettant d'initier une enquête. Dans cette situation, l'application par le premier État membre d'un délai de récupération prolongé ne peut pas être justifiée.
En d'autres termes, si l'État membre est au courant de l'existence des éléments imposables, il ne peut appliquer un délai de prescription prolongé.
En effet, dans de telles circonstances, l'État membre peut demander à l'autre État membre de lui communiquer les informations pertinentes (par exemple, en vertu de la Directive 77/799 – désormais DAC – ou d'une convention de double imposition).
Dans ce second scénario, « lorsque les autorités fiscales d'un État membre disposaient d'indices qui leur auraient permis de s'adresser aux autorités compétentes d'autres États membres, que ce soit au moyen de l'assistance mutuelle prévue par la directive 77/799 ou de celle prévue par des conventions bilatérales, afin que ces dernières autorités leur communiquent les renseignements nécessaires pour établir le montant correct de l'impôt, le simple fait que les éléments imposables concernés se situent dans un autre État membre ne justifie pas l'application générale d'un délai de redressement supplémentaire qui n'est aucunement fonction du laps de temps nécessaire pour recourir utilement à ces mécanismes d'assistance mutuelle » (arrêt Passenheim, point 75).

La décision

Les articles 56 et 63 TFUE doivent être interprétés comme ne s'opposant pas à l'application par un État membre, lorsque les avoirs issus de l'épargne et les revenus provenant de ces avoirs sont dissimulés aux autorités fiscales de cet État membre et que ces dernières n'ont aucune preuve de leur existence permettant d'initier une enquête, d'un délai de récupération plus long lorsque les avoirs sont détenus dans un autre État membre plutôt que dans le premier État membre.

Arrêt du 15 septembre 2011, Halley c. Etat Belge

Faits

La loi belge prévoit, pour les besoins des droits de succession, un délai d'investigation de 2 ans pour la valorisation des actions d'une société belge et un délai de 10 ans pour la valorisation des actions de sociétés étrangères.

Le 6 décembre 2003, Mme De Pinsun et M. Halley sont décédés. Le 7 novembre 2005, les héritiers ont déposé les déclarations de succession. L'actif successoral comprenait 2.174.685 actions Carrefour, évaluées dans la déclaration fiscale à 28,31 € chacune (soit 35 % en dessous de la valeur de marché).

Le 20 février 2008, l'administration fiscale a notifié son désaccord avec cette évaluation et l'a rectifiée par 43,55 € par action (*in fine*, la valeur de marché).

Question

L'article 63 du TFUE interdit-il la législation d'un État membre qui prévoit, en matière de droits de succession, un délai de prescription pour la valorisation des actions nominatives qui diffère selon que le centre de gestion effective de la société dont le défunt était actionnaire est situé ou non dans cet État membre (c'est-à-dire, selon que les actions émanent de sociétés belges ou étrangères) ?

Analyse de la Cour : existence d'une restriction et justification

L'existence d'une restriction a été identifiée de manière limpide par la Cour, en des termes similaires à ceux repris dans l'arrêt *Passenheimp* : « *l'application d'un tel délai de prescription supérieur aux héritiers détenant des actions dans une société dont le siège de la direction effective est établi dans un État membre autre que le Royaume de Belgique est susceptible d'avoir pour conséquence de dissuader les résidents belges d'investir ou de conserver des investissements dans des actifs situés en dehors de cet État membre, étant donné que leurs héritiers se trouveront plus longtemps dans l'incertitude quant à la possibilité de faire l'objet d'un redressement fiscal. Une telle législation nationale constitue donc une restriction à la libre circulation des capitaux* » (CJUE, 15 septembre 2011, Halley c. Etat belge, C-132/10, points 24 et 25).

Pour rappel : « *la nécessité de garantir l'efficacité de la supervision fiscale et la prévention de l'évasion fiscale constituent des exigences impératives d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le [TFUE]* » (CJUE, 18 décembre 2007, A, point 55 ; 11 novembre 2007, Elisa, point 81).

Cependant, « une restriction à la libre circulation des capitaux n'est permise à ce titre que si elle est appropriée pour assurer la réalisation de l'objectif poursuivi et ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif » (CJUE, 4 mars 2004, Commission c. France, point 28) (principe de proportionnalité).

En l'occurrence, cette mesure va au-delà de ce qui est nécessaire pour assurer la réalisation de l'objectif poursuivi (cf. analyse des deux scénarios dans l'arrêt Passenheimp ci-dessous).

Il ressort de la jurisprudence de la Cour portant sur le délai de redressement en cas de dissimulation aux autorités fiscales d'avoirs issus de l'épargne et/ou de revenus tirés de tels avoirs qu'il convient de distinguer deux cas de figure, le premier correspondant à la situation où des éléments imposables ont été dissimulés, ces dernières ne disposant d'aucun indice permettant de déclencher une enquête, et le second concernant une situation dans laquelle lesdites autorités disposent des informations relatives à ces éléments imposables (arrêt Passenheim, points 62 et 63).

Dans cette seconde décision, nous nous trouvons clairement dans le 2^e scénario, étant donné que la Belgique disposait d'indices à propos de l'extranéité qui lui auraient permis de s'adresser, le cas échéant, aux autorités compétentes d'autres États membres.

En effet, il est constant que les actions nominatives en cause ont été mentionnées dans les déclarations de succession, de sorte que les autorités fiscales de l'État membre concerné disposent des informations relatives à ces actions. La législation en cause au principal relève, dès lors, du second cas de figure mentionné au point précédent (arrêt Halley, point 34).

Bien que la directive 77/799 ne s'applique pas aux droits de succession, la Belgique pouvait « *recourir, pour vérifier la valeur des actions en cause, à d'autres instruments d'assistance mutuelle, tels que, notamment, la convention entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à régler certaines autres questions en matière d'impôts sur les successions et de droits d'enregistrement, signée à Bruxelles le 20 janvier 1959* » (arrêt Halley, point 37).

Décision

« *L'article 63 TFUE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à la législation d'un État membre [...] qui prévoit, en matière de droits de succession, un délai de prescription de dix ans pour l'évaluation d'actions nominatives d'une société dont le défunt était actionnaire et dont le siège de la direction effective est établi dans un autre État membre, alors que ce même délai est de deux ans lorsque le siège de la direction effective est situé dans le premier État membre* ».

Résumé

- La Cour interdit l'application d'un délai de prescription plus long dans le cas où l'État membre dispose d'informations relatives aux éléments imposables présents dans un autre État membre (arrêts Passenheim et Halley).
- En l'occurrence, la loi du 20 novembre 2022 prévoit un délai de prescription plus long pour les déclarations où une demande d'exemption de précompte mobilier est

formulée (en vertu de la Directive M-F ou I/R).

- Cependant, il est incontestable que la Belgique a connaissance des éléments imposables présents dans un autre État membre étant donné que :
 - des déclarations de retenue à la source doivent être introduites par les débiteurs de revenus qui invoquent l'application d'une exonération de retenue à la source ;
 - des attestations ad hoc doivent être complétées par les bénéficiaires des revenus, précisément en vue de leur identification précise (art. 107, § 4 AR/CIR 92 et art. 117, § 6bis en ce qui concerne l'implémentation belge de la Directive M/F resp. I/R).

Conclusion

En définitive, le futur nouveau délai de prescription de quatre ans (repris dans le projet de loi de juillet 2025) en matière de retenue à la source – lorsqu'une exonération fondée sur les directives mère-filiale ou intérêts et redevances est invoquée – apparaît difficilement compatible avec le droit primaire de l'Union européenne. Plus spécifiquement, ce délai prolongé constitue une restriction à la libre circulation des capitaux (article 63 TFUE) ainsi qu'à la libre prestation de services (article 56 TFUE), dès lors qu'il engendre une contrainte supplémentaire uniquement applicable aux flux transfrontaliers bénéficiant d'une exonération fondée sur le droit de l'UE.

Selon la jurisprudence constante de la Cour de justice, et en particulier les arrêts Passenheim-van Schoot et Halley, un État membre ne peut justifier un délai d'investigation prolongé que lorsqu'il se trouve dans l'incapacité de détecter des éléments imposables localisés à l'étranger, faute de disposer d'informations suffisantes. Or, en matière de précompte mobilier exonéré en application des directives M-F et I/R, l'administration fiscale belge est systématiquement informée, notamment par la déclaration de retenue à la source et par les attestations spécifiques exigées. La condition d'absence d'information préalable, qui permettrait de légitimer un délai étendu, n'est donc pas remplie.

En pratique toutefois, la retenue à la source de précompte mobilier est généralement évaluée à la suite d'un contrôle fiscal sur les revenus. En matière de précompte mobilier, le délai de prescription de 5 ans est applicable [L'article 333/3 du CIR 92 instaure un délai spécifique pour les enquêtes relatives au précompte mobilier. Si, à l'occasion d'un contrôle, il est constaté que le contribuable a enfreint les règles relatives au précompte mobilier au cours des cinq années précédent la détection de l'infraction, le fisc dispose alors d'un délai de 12 mois à compter de cette constatation pour enrôler le précompte mobilier (conformément à l'article 358, § 1^{er}, 1^o du CIR 92). Dans ce même délai, des investigations complémentaires peuvent également être réalisées.], ce qui signifie que, bien que la loi prévoie un délai plus court, la majorité des situations seront régies par le délai de 5 ans, réduisant ainsi l'effet de la disposition contenue dans le projet de loi déposée à la Chambre.

Abdelmajid Roughou
avocat au barreau de Bruxelles et assistant en droit fiscal à l'UCLouvain

Soufian Wielemans
avocat au barreau de Bruxelles et professeur invité en droit fiscal européen (HELDB)

A propos de cet acte

Délai d'investigation prolongé et fiscalité transfrontalière : la Belgique à l'épreuve du droit fiscal européen

 Date promulgation: 01/02/2025

 Version 2025