

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 37.252/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 18 mai 2004, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'amendement à un avant-projet de "loi-programme" (Titre V - Justice : Chapitre 5 - Modification du Titre préliminaire du Code d'instruction criminelle - Suspension de la prescription de l'action fiscale), a donné le 25 mai 2004 l'avis suivant :

Suivant l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, inséré par la loi du 4 août 1996, et modifié par la loi du 2 avril 2003, la demande d'avis doit spécialement indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

La lettre s'exprime en ces termes :

"De termijn van vijf werkdagen wordt verantwoord omwille van de reden dat het ontwerp onmiddellijk dient in werking te treden omdat het noodzakelijk is dat er zo snel mogelijk aan de betrokkenen rechtszekerheid wordt verschaft."

*

* *

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique du projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, le projet appelle les observations ci-après.

Formalités préalables

Quant à l'accomplissement des formalités préalables, la demande d'avis précise notamment ce qui suit : "Een globaal akkoord met betrekking tot de ingediende amendementen van de programmawet werd gegeven door de Minister van Begroting".

Semblable accord "global", que n'atteste du reste aucun écrit, ne peut toutefois suppléer l'accord préalable, exprès et particulier requis par l'article 5 de l'arrêté royal du 16 novembre 1994 relatif au contrôle administratif et budgétaire ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Avis 36.943/2, donné le 10 mai 2004, sur un avant-projet de loi "portant assentiment au Protocole additionnel à la Convention sur le transfèrement des personnes condamnées, fait à Strasbourg le 18 décembre 1997".

Conformément à l'article 5, 2°, de cet arrêté royal, si le projet est directement ou indirectement de nature à influencer les recettes ou à entraîner des dépenses nouvelles, il doit encore faire l'objet d'un tel accord du Ministre qui a le budget dans ses attributions.

Examen du projet

1. Pour comprendre la portée de l'article 28, § 2, en projet du titre préliminaire du Code de procédure pénale que le projet d'amendement tend à introduire, il est nécessaire de rappeler la teneur et l'origine des dispositions introduites dans le Code des impôts sur les revenus par l'article 297 de la loi-programme du 22 décembre 2003 relative à la suspension de la prescription du droit de l'État de recouvrer les impôts sur les revenus et les précomptes après qu'ils ont été enrôlés.

Comme l'a rappelé le Conseil d'État dans son avis 36.080/1/2/3/4, donné les 7 et 12 novembre 2003, relatif à cette disposition de la loi-programme du 22 décembre 2003,

"Il ne faut pas confondre cette prescription avec les délais d'imposition déterminés au chapitre VI du CIR (articles 353 et suivants) qui sont les délais dans lesquels les impôts et précomptes doivent être enrôlés (à défaut, en ce qui concerne les précomptes mobilier et professionnel, d'avoir été payés spontanément)."

2. Sous le régime antérieur à la loi-programme du 22 décembre 2003, la prescription de l'action en recouvrement des impôts sur les revenus et des précomptes était organisée par l'arrêté d'exécution du CIR en vertu d'une délégation de pouvoir contenue dans l'article 300 du CIR. L'article 145 de l'arrêté d'exécution disposait, en substance, que les impôts sur les revenus et les précomptes se prescrivent par cinq ans à compter de la date à laquelle ils doivent être payés, c'est-à-dire à partir de l'expiration du deuxième mois qui suit l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle (impôts directs et précompte immobilier) ou à compter de la date d'exécutoire du rôle (précomptes mobilier et professionnel).

Ce délai "peut être interrompu de la manière prévue par les articles 2244 et suivants du Code civil (citation en justice, commandement ou saisie) ou par une renonciation au temps couru de la prescription. En cas d'interruption de la prescription,

.../...

une nouvelle prescription susceptible d'être interrompue de la même manière, est acquise cinq ans après le dernier acte interruptif de la précédente prescription s'il n'y a instance en justice". Cette disposition est héritée d'un arrêté royal du 22 septembre 1937 ⁽²⁾.

Dans les cas où l'impôt enrôlé fait l'objet d'une réclamation, le fisc ne peut recouvrer l'imposition contestée par voie d'exécution forcée, mais peut tout au plus procéder à des saisies conservatoires ⁽³⁾.

En pareil cas, chaque fois que la réclamation ne pouvait faire l'objet d'une décision définitive du directeur ou du pouvoir judiciaire dans le délai de prescription de cinq ans, la pratique constante de l'administration consistait à proposer au contribuable de renoncer au temps couru de la prescription et, à défaut, de lui faire signifier par huissier de justice un commandement en vue d'interrompre la prescription.

L'effet interruptif des commandements signifiés à la requête de l'État en vue d'interrompre la prescription d'impôts contestés n'avait jamais été mis en doute par les cours et tribunaux jusqu'à l'arrêt de la Cour de cassation du 10 octobre 2002 ⁽⁴⁾. En l'espèce, l'État s'était pourvu en cassation contre un arrêt de la cour d'appel de Mons qui avait décidé qu'un commandement signifié à la requête de l'État n'avait pas d'effet interruptif parce qu'il ne mentionnait pas explicitement qu'il tendait à interrompre la prescription. Reconnaisant le caractère illégal de ce motif, la Cour de cassation déclare toutefois le moyen non recevable à défaut d'intérêt, parce que la décision de la cour d'appel est légalement justifiée par un motif de droit différent qu'il appartient à la Cour de substituer, à savoir "qu'en matière d'impôts sur les revenus, le commandement est un acte de poursuite judiciaire qui suppose un titre exécutoire et prélude à une saisie-exécution ; qu'il s'ensuit que le commandement signifié par (l'État), en l'absence d'impôt incontestablement dû, n'a pu produire d'effet interruptif".

⁽²⁾ Voir Schreuder, Les impôts sur les revenus, 1957, n° 469.

⁽³⁾ Voir CIR, articles 409 et 410, modifiés par la loi du 15 mars 1999.

⁽⁴⁾ R.G.C.F., 2003/2, p. 26.

La Cour de cassation a confirmé cette solution, sur conclusions contraires du ministère public, par un arrêt du 21 février 2003 ⁽⁵⁾.

3. À la suite de cette jurisprudence nouvelle, la loi-programme du 22 décembre 2003 a introduit dans le CIR un chapitre IX bis "Prescription des droits du Trésor", comportant les nouveaux articles 443*bis* et 443*ter*.

L'article 443*bis* se borne à reproduire l'article 145 de l'arrêté d'exécution cité *supra* 2.

L'innovation réside dans l'article 443*ter* qui, à côté des modes d'interruption de la prescription prévus sous le régime antérieur, introduit une cause de "suspension" de la prescription.

Désormais tout recours administratif ou judiciaire relatif "à l'établissement (...) des impôts et des précomptes qui est introduit par l'État belge, par le redevable de ces impôts ou précomptes ou par toute autre personne tenue au paiement de la dette (...) suspend le cours de la prescription" (article 443*ter*, § 1^{er}).

Selon l'exposé des motifs du projet de loi-programme, cette nouvelle disposition est applicable aux instances en cours au moment de l'entrée en vigueur de la loi, "conformément aux principes relatifs à l'application de la loi dans le temps".

⁽⁵⁾ Voir Cass. 21 février 2003, en cause C.01287.N. - Arrêt et conclusions disponibles sur le site Internet de la Cour.

La section de législation du Conseil d'État a formulé à ce sujet l'observation suivante :

"(que la nouvelle disposition soit applicable aux instances en cours,) c'est incontestable si la prescription n'était pas acquise à la date d'entrée en vigueur de la loi. C'est en revanche fort douteux si la dette fiscale était déjà prescrite avant l'entrée en vigueur de la loi, soit que le receveur n'ait pas fait signifier de commandement ou obtenu de renonciation au temps couru de la prescription en temps utile, soit que le commandement signifié doive être considéré comme sans effet d'après la jurisprudence de la Cour de cassation. Si l'auteur de l'avant-projet veut prévenir le risque que des contribuables n'invoquent la prescription en pareil cas, une disposition transitoire explicite serait nécessaire." ⁽⁶⁾

4. Le projet d'amendement à l'examen se fonde sur cette observation du Conseil d'État (citée dans la brève justification de l'amendement) pour introduire "une telle disposition transitoire dans la loi pour les cas dans lesquels une prescription pourrait intervenir pour les cotisations ayant trait à de la fraude grave et de grande ampleur".

La disposition introduite par le projet d'amendement dans l'article 28 du titre préliminaire du Code de procédure pénale n'est pas une disposition transitoire et ne répond nullement à la préoccupation du Conseil d'État; elle est, comme on le montrera, est dénuée de toute portée utile.

L'amendement consiste à ajouter dans le chapitre IV du titre préliminaire du Code de procédure pénale, consacré aux causes d'extinction de l'action publique et de l'action civile en réparation du dommage causé par une infraction, une nouvelle disposition (article 28, § 2) ainsi rédigée :

"La prescription de la créance fiscale est suspendue tant qu'il n'a pas été statué sur l'action publique intentée avant que la prescription de cette créance fiscale ne soit acquise et pour autant que cette action publique se rapporte aux revenus mentionnés dans cette action publique."

⁽⁶⁾ Voir l'avis 36.080/1/2/3/4, précité, observation au sujet de l'article 273, point 6 (Doc. parl., Chambre, session 2003-2004, n° 51 0473/001).

Cette disposition ne trouve pas sa place dans le titre préliminaire du Code de procédure pénale, car l'action de l'État tendant au recouvrement d'un impôt enrôlé n'est pas une action civile en réparation du dommage causé par l'infraction, même s'il s'agit d'un impôt qui a été éludé au moyen d'une fraude faisant l'objet d'une action publique ⁽⁷⁾.

En outre, le texte en projet appelle des objections plus fondamentales.

Ce texte s'appliquerait assurément en cas d'action publique en cours au moment de l'entrée en vigueur de la loi, mais pas plus que l'article 443^{ter} du CIR introduit par la loi-programme du 22 décembre 2003, la disposition en projet ne permettrait, à défaut de précision en ce sens, de ressusciter des dettes d'impôt dont la prescription aurait été acquise avant l'entrée en vigueur de la loi.

En cas d'action publique pour faux ayant permis d'éluder l'impôt ou pour fraude fiscale (comme les actions publiques encore à l'instruction concernant des fraudes fiscales en matière d'abus de la quotité forfaitaire d'impôt étranger), les impôts qui, dans la thèse de l'administration, ont été frauduleusement éludés ont été enrôlés dans le délai d'établissement de l'impôt et ont fait l'objet de réclamations et, en cas de décision directoriale de rejet de la réclamation, ont fait l'objet de recours judiciaire. L'effet suspensif de ces recours administratif et judiciaire est régi par l'article 443^{ter} du CIR introduit par la loi-programme du 22 décembre 2003. Il n'est dès lors pas utile de superposer à l'effet suspensif des recours administratifs et judiciaires contre les impôts enrôlés un effet suspensif de l'action publique exercée contre les auteurs d'une fraude en rapport avec les revenus faisant l'objet de l'impôt enrôlé.

Dans l'hypothèse où l'impôt n'aurait pas été enrôlé avant l'issue de l'action publique, il n'est évidemment pas question de prescription de l'action en recouvrement, qui suppose que l'impôt ait été enrôlé, mais de délai d'établissement de l'impôt. Or, à cet égard, les droits du fisc sont protégés par l'article 358 du CIR : lorsqu'une action judiciaire

⁽⁷⁾ Par ailleurs l'article 28 actuel du titre préliminaire qui deviendrait le paragraphe 1^{er}, du nouvel article 28 a été expressément modifié par la loi du 30 mai 1961 contenant le titre préliminaire du Code de procédure pénale et complétant l'article 32 de la loi du 11 juin 1874 sur les assurances, pour préciser que l'ensemble des articles du titre préliminaire ne font pas "obstacle à l'application des dispositions particulières qui régissent la prescription des actions ayant pour effet le recouvrement des droits fiscaux ou d'amendes fiscales".

fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précède celle de l'intentement de l'action, l'impôt peut encore être enrôlé dans les douze mois à compter de la date à laquelle la décision dont l'action judiciaire a fait l'objet n'est plus susceptible de recours ⁽⁸⁾.

La disposition en projet apparaît donc comme un coup d'épée dans l'eau.

5. Le Gouvernement paraît conscient que son projet d'amendement ne suffira pas à résoudre les problèmes posés par la nouvelle jurisprudence de la Cour de cassation, car lors de la même séance du 14 mai 2004 au cours de laquelle il a approuvé le projet d'amendement, le Conseil des ministres a décidé de créer un groupe de travail pour examiner "de manière approfondie quelles mesures peuvent éventuellement encore être proposées afin d'éviter des prescriptions inopportunes de dossiers de recouvrement fiscaux".

Le problème ne se limite pas aux cas où l'impôt contesté est basé sur des revenus éludés par fraude et où la fraude donne lieu à une action publique.

Si l'auteur du projet veut éviter que les impôts ne soient irrécouvrables dans tous les cas où la prescription de l'action en recouvrement était acquise suivant la jurisprudence de la Cour de cassation avant l'entrée en vigueur de la loi-programme du 22 décembre 2003, il est nécessaire que le législateur prenne une véritable disposition transitoire. Celle-ci pourrait prendre la forme d'une disposition interprétative applicable aux seuls cas où suivant ladite jurisprudence, la prescription était acquise à la date de l'entrée en vigueur de la loi-programme du 22 décembre 2003. Il s'agirait d'interpréter, en matière d'impôts sur les revenus, la notion de commandement au sens de l'article 2244 du Code civil et de l'article 145 de l'arrêté d'exécution du CIR 92 ⁽⁹⁾.

C'est le propre d'une disposition interprétative de s'imposer au juge dans les instances en cours au moment où il statue.

⁽⁸⁾ Voir § 1^{er}, 3°, et § 2, 3°.

⁽⁹⁾ Voir aussi les articles 148 à 150 du même arrêté.

Une telle disposition interprétative permet d'ailleurs d'éviter une discrimination arbitraire entre les contribuables de bonne volonté qui ont souscrit des renonciations au temps couru de la prescription lorsqu'ils y ont été invités et ceux qui, à défaut d'une telle renonciation, se sont laissé signifier des commandements.

Certes le recours à une disposition interprétative remettant en question des droits qui pouvaient paraître acquis suivant le dernier état de la jurisprudence ne peut se justifier que dans des circonstances exceptionnelles. Il appartient à l'auteur du projet d'apprécier si la nouvelle jurisprudence de la Cour de cassation et ses conséquences constituent de telles circonstances.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	J. JAUMOTTE,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Monsieur	J. KIRKPATRICK,	assesseur de la section de législation,
Madame	A.-C. VAN GEERSDAELE,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. J.-L. PAQUET, premier auditeur.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

A.-C. VAN GEERSDAELE

Y. KREINS

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 37.252/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 18 mei 2004 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een ontwerp van amendement bij een voorontwerp van "programmawet" (Titel V - Justitie : Hoofdstuk 5 - Wijziging van de Voorafgaandelijke Titel van het Wetboek van Strafvordering - Schorsing van de verjaring van de fiscale vordering), heeft op 25 mei 2004 het volgende advies gegeven :

Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1996 en gewijzigd bij de wet van 2 april 2003, moeten in de adviesaanvraag in het bijzonder de redenen worden aangegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval luidt de motivering in de brief als volgt:

"De termijn van vijf werkdagen wordt verantwoord omwille van de reden dat het ontwerp onmiddellijk dient in werking te treden omdat het noodzakelijk is dat er zo snel mogelijk aan de betrokkenen rechtszekerheid wordt verschaft."

*

* *

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling Wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het ontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat deze drie punten betreft, geeft het ontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

Voorafgaande vormvereisten

Wat het vervullen van de voorafgaande vormvereisten betreft, wordt in de adviesaanvraag inzonderheid het volgende aangegeven: "Een globaal akkoord met betrekking tot de ingediende amendementen van de programmawet werd gegeven door de Minister van Begroting".

.../...

Zulk een "globaal akkoord", dat overigens uit geen enkel document blijkt, kan evenwel niet gelden als de voorafgaande, uitdrukkelijke en specifieke akkoordbevinding die vereist is krachtens artikel 5 van het koninklijk besluit van 16 november 1994 betreffende de administratieve en begrotingscontrole ⁽¹⁾.

Overeenkomstig artikel 5, 2°, van dat koninklijk besluit is zulk een akkoordbevinding van de Minister tot wiens bevoegdheid de begroting behoort, vereist als door het ontwerp de ontvangsten rechtstreeks of onrechtstreeks kunnen worden beïnvloed of nieuwe uitgaven kunnen ontstaan.

Onderzoek van het ontwerp

1. Om zich een duidelijk beeld te vormen van de reikwijdte van het ontworpen artikel 28, § 2, van de Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering tot de invoering waarvan het ontwerp van amendement strekt, moet worden herinnerd aan de strekking en de oorsprong van de bepalingen die in het Wetboek van de inkomstenbelastingen zijn ingevoegd bij artikel 297 van de programmawet van 22 december 2003 betreffende de schorsing van de verjaring van het recht van de Staat om de inkomstenbelastingen en de voorheffingen in te vorderen wanneer die al ingekohierd zijn.

In advies 36.080/1/2/3/4, dat hij op 7 en 12 november 2003 heeft gegeven over de bepaling die dat artikel van de programmawet van 22 december 2003 is geworden, heeft de Raad van State het volgende opgemerkt:

"Deze verjaring mag niet worden verward met de aanslagtermijnen bepaald in hoofdstuk VI van het WIB (artikelen 353 en volgende), die termijnen zijn waarbinnen de belastingen en voorheffingen ingekohierd moeten worden (wanneer ze, wat de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing betreft, niet vrijwillig zijn betaald)."

⁽¹⁾ Advies 36.943/2, dat op 10 mei 2004 is gegeven over een voorontwerp van wet "houdende instemming met het Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag inzake de overbrenging van gevonnisde personen, gedaan te Straatsburg op 18 december 1997".

2. In de regeling die vóór de programmawet van 22 december 2003 van toepassing was, golden voor de verjaring van de invordering van de inkomstenbelastingen en de voorheffingen de bepalingen van het besluit tot uitvoering van het WIB krachtens een delegatie van bevoegdheid vervat in artikel 300 van het WIB. Artikel 145 van het uitvoeringsbesluit bepaalde in hoofdzaak dat inkomstenbelastingen en voorheffingen verjaren door verloop van vijf jaren vanaf de datum waarop ze betaald dienen te zijn, dat wil zeggen vanaf het verstrijken van de tweede maand die volgt op de toezending van het aanslagbiljet (directe belastingen en onroerende voorheffing) of vanaf de datum van uitvoerbaarverklaring van het kohier (roerende voorheffing en bedrijfsvoorheffing).

Die termijn "kan worden gestuit op de wijze bepaald in de artikelen 2244 en volgende van het Burgerlijk Wetboek (dagvaarding voor het gerecht, bevel tot betaling, of beslag) of door afstand te doen van de op de verjaring verlopen termijn. In geval van stuiting van de verjaring treedt een nieuwe verjaring in, die op dezelfde wijze kan worden gestuit, door verloop van 5 jaren na de laatste akte of handeling waardoor de vorige verjaring is gestuit, indien geen geding voor het gerecht aanhangig is". Deze bepaling is overgenomen uit een koninklijk besluit van 22 september 1937 ⁽²⁾.

Wanneer tegen de ingekohierde belasting een bezwaar is ingediend, kan de fiscus de betwiste aanslag niet invorderen door middelen van gedwongen tenuitvoerlegging, maar kan hij ten hoogste bewarend beslag laten leggen ⁽³⁾.

Het was de vaste praktijk van de administratie om, telkens als de directeur of de rechterlijke macht in zulke gevallen binnen de verjaringstermijn van vijf jaar over het bezwaar geen definitieve beslissing konden nemen, aan de belastingplichtige voor te stellen afstand te doen van de op de verjaring verlopen termijn en, als de belastingplichtige zulks weigerde, hem door een gerechtsdeurwaarder een bevel tot betaling te laten betekenen teneinde de verjaring te stuiten.

De stuitende werking van de bevelen tot betaling die op vordering van de Staat betekend werden teneinde de verjaring van betwiste belastingen te stuiten, is door de hoven en rechtbanken nooit betwijfeld tot aan het arrest van het Hof van Cassatie van

⁽²⁾ Zie Schreuder, *Les impôts sur les revenus*, 1957, nr. 469.

⁽³⁾ Zie WIB, artikelen 409 en 410, gewijzigd bij de wet van 15 maart 1999.

10 oktober 2002 ⁽⁴⁾. In die zaak had de Staat cassatieberoep ingesteld tegen een arrest waarin het hof van beroep te Bergen geoordeeld had dat een bevel tot betaling dat op vordering van de Staat was betekend geen stuitende werking had omdat daarin niet uitdrukkelijk was vermeld dat het ertoe strekte de verjaring te stuiten. Het Hof van Cassatie heeft weliswaar erkend dat dat motief onwettig is, maar heeft het middel toch niet-ontvankelijk verklaard wegens ontstentenis van belang omdat de beslissing van het hof van beroep wettelijk verantwoord was door een andere rechtsgrond die het Hof daarvoor in de plaats kon stellen, namelijk "dat, inzake inkomstenbelastingen, het bevel tot betaling een daad van rechtsvervolging is die een uitvoerbare titel veronderstelt en aan het uitvoerend beslag voorafgaat; dat, bijgevolg, het door (de Staat) betekend bevel tot betaling, bij ontstentenis van een onbetwistbaar verschuldigde belasting, geen stuitende werking heeft".

Het Hof van Cassatie heeft die oplossing bevestigd bij een arrest van 21 februari 2003 ⁽⁵⁾, ook al was het openbaar ministerie tot een andersluidende conclusie gekomen.

3. Naar aanleiding van die nieuwe rechtspraak is bij de programmawet van 22 december 2003 in het WIB een hoofdstuk IX*bis* "Verjaring van de rechten van de schatkist" ingevoerd, bestaande uit de nieuwe artikelen 443*bis* en 443*ter*.

Artikel 443*bis* bepaalt zich ertoe het hiervoren onder 2 geciteerde artikel 145 van het uitvoeringsbesluit over te nemen.

De nieuwigheid zit in artikel 443*ter*, waarbij, naast de middelen tot stuiting van de verjaring geboden door de oude regeling, een reden tot "schorsing" van de verjaring wordt ingevoerd.

⁽⁴⁾ RGCF, 2003/2, blz. 26.

⁽⁵⁾ Zie Cass. 21 februari 2003, in zaak C.01287.N. - Arrest en conclusie zijn te vinden op de internetsite van het Hof van Cassatie.

Voortaan heeft elk administratief of rechterlijk beroep "met betrekking tot de toepassing (...) van de belastingen en voorheffingen dat wordt ingesteld door de Belgische Staat, door de schuldenaar van deze belastingen of voorheffingen of door ieder ander persoon die gehouden is tot de betaling van de schuld" tot gevolg dat de verjaring wordt geschorst (artikel 443ter, § 1).

Volgens de memorie van toelichting bij het ontwerp van programmawet, is die nieuwe bepaling "overeenkomstig de principes van de toepassing van de wet in de tijd", van toepassing op de gedingen die ten tijde van de inwerkingtreding van de wet nog aanhangig zijn.

De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft in dit verband de volgende opmerking gemaakt:

"(dat de nieuwe bepaling van toepassing is op de gedingen die aanhangig zijn) dit is onbetwistbaar indien de verjaring niet vaststond op de datum van de inwerkingtreding van de wet. Het is daarentegen zeer twijfelachtig of de belastingschuld reeds verjaard was vóór de inwerkingtreding van de wet, ofwel omdat de ontvanger aan de belastingplichtige geen dwangbevel heeft doen betekenen of niet te gelegener tijd verkregen heeft dat hij afstand doet van de op de verjaring verlopen termijn, ofwel omdat het betekende dwangbevel dient te worden beschouwd als zonder uitwerking volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Indien de steller van het voorontwerp het risico wil voorkomen dat belastingplichtigen in een dergelijk geval de verjaring inroepen, is een expliciete overgangsbepaling noodzakelijk." ⁽⁶⁾

4. Het onderzochte ontwerp van amendement is gebaseerd op deze opmerking van de Raad van State (waarvan gewag wordt gemaakt in de korte verantwoording bij het amendement) en strekt ertoe "dergelijke overgangsbepaling in de wet op te nemen voor de gevallen waarin er verjaring zou kunnen intreden voor aanslagen met betrekking tot ernstige en grote fiscale fraude".

⁽⁶⁾ Zie het voormelde advies 36.080/1/2/3/4, opmerking in verband met artikel 273, punt 6 (Gedr. St., Kamer, zitting 2003-2004, nr. 51 0473/001).

De bepaling die bij het ontwerpamendement wordt ingevoerd in artikel 28 van de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering is geen overgangsbepaling en beantwoordt geenszins aan wat de Raad van State voor ogen heeft; ze heeft, zoals zal worden aangetoond, geen enkele dienstige strekking.

Het amendement bestaat erin in hoofdstuk IV van de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering, dat betrekking heeft op de oorzaken van verval van de strafvordering en van de burgerlijke rechtsvordering tot herstel van de schade veroorzaakt door een misdrijf, een nieuwe bepaling (artikel 28, § 2) toe te voegen, luidend:

"De verjaring van de fiscale vordering wordt geschorst zolang niet is beslist over de strafvordering die vóór het intreden van de verjaring van die fiscale vordering is ingesteld en voor zover die strafvordering betrekking heeft op de in die fiscale vordering vermelde inkomsten."

Deze bepaling hoort niet thuis in de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering, omdat de eis van de Staat tot invordering van een ingekohierde belasting geen burgerlijke rechtsvordering tot herstel van de schade veroorzaakt door een misdrijf is, zelfs indien het gaat om een belasting die ontdoken is door middel van fraude waartegen een strafvordering ingesteld is ⁽⁷⁾.

Bovendien geeft de ontworpen tekst aanleiding tot meer fundamentele bezwaren.

Deze tekst zou stellig van toepassing zijn op de strafvorderingen die reeds ingesteld zijn bij de inwerkingtreding van de wet, maar de ontworpen bepaling zou, evenmin als artikel 443*ter* van het WIB dat is ingevoerd door de programmawet van 22 december 2003, het mogelijk maken, als er in die zin niets gepreciseerd wordt, belastingschulden te doen herleven waarvan de verjaring verkregen zou zijn vóór de inwerkingtreding van de wet.

⁽⁷⁾ Bovendien is het huidige artikel 28 van de voorafgaande titel, dat paragraaf 1 van het nieuwe artikel 28 zou worden, uitdrukkelijk gewijzigd door de wet van 30 mei 1961 bevattende de voorafgaande titel van het Wetboek van Strafvordering en tot aanvulling van artikel 32 van de wet van 11 juni 1874 op de verzekeringen, waarbij gepreciseerd wordt dat het geheel van artikelen van de voorafgaande titel "(...) evenwel geen beletsel (vormen) voor de toepassing van de bijzondere bepalingen die de verjaring regelen van de eisen tot invordering van fiscale rechten of boeten".

In het geval van een strafvordering wegens valsheid, waardoor de belasting kon worden ontdoken of wegens fiscale fraude (zoals de strafvorderingen die nog worden onderzocht betreffende gevallen van fiscale fraude inzake misbruik van het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting), zijn de belastingen die volgens de stelling van de administratie frauduleus ontdoken zijn, ingekohierd binnen de termijn voor de vestiging van de belasting en zijn er bezwaarschriften tegen ingediend en, in het geval van een directoriale beslissing houdende afwijzing van het bezwaarschrift, is er een rechterlijk beroep tegen ingesteld. De schorsende werking van dit rechterlijk of administratief beroep wordt geregeld door artikel 443^{ter} van het WIB, dat ingevoegd is door de programmawet van 22 december 2003. Het dient derhalve tot niets naast de schorsende werking van administratieve en rechterlijke beroepen tegen ingekohierde belastingen te voorzien in schorsende werking van de strafvordering ingesteld tegen fraudeurs met betrekking tot de inkomsten waarop de ingekohierde belasting geheven is.

In het geval waarin de belasting niet ingekohierd zou zijn vóór de afloop van de strafvordering, is er vanzelfsprekend geen sprake van verjaring van de eis tot invordering, die impliceert dat de belasting ingekohierd is, maar van een termijn van vestiging van de belasting. Wat dit betreft, worden de rechten van de fiscus evenwel beschermd door artikel 358 van het WIB: ingeval een rechtsvordering uitwijst dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in één der vijf jaren vóór het jaar waarin de vordering is ingesteld, mag de belasting nog worden gevestigd binnen twaalf maanden te rekenen vanaf de datum waarop tegen de beslissing over de rechtsvordering geen voorziening meer kan worden ingesteld ⁽⁸⁾.

De ontworpen bepaling lijkt dus een slag in het water.

5. De Regering lijkt er zich bewust van dat haar ontwerp van amendement niet zal volstaan om de problemen op te lossen die de nieuwe rechtspraak van het Hof van Cassatie doet rijzen, want tijdens dezelfde vergadering van 14 mei 2004 waarop zij het ontwerpamendement heeft goedgekeurd, heeft de Ministerraad besloten een werkgroep op te richten om "grondig (te) onderzoeken welke maatregelen eventueel nog kunnen worden voorgesteld teneinde ongewenste verjaringen van fiscale invorderingsdossiers te vermijden".

⁽⁸⁾ Zie § 1, 3°, en § 2, 3°.

Het probleem is niet beperkt tot de gevallen waarin inkomsten waaromtrent fraude is gepleegd, de grondslag van de betwiste belasting vormen en waarin fraude aanleiding geeft tot een strafvordering.

Indien de steller van het ontwerp wenst te voorkomen dat de belastingen niet invorderbaar zijn in alle gevallen waarin volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie de verjaring van de eis tot invordering verkregen was vóór de inwerkingtreding van de programmawet van 22 december 2003, is het noodzakelijk dat de wetgever een echte overgangsbepaling uitvaardigt. Deze zou de vorm kunnen aannemen van een uitleggingsbepaling die alleen van toepassing is op de gevallen waarin volgens de genoemde rechtspraak de verjaring verkregen was op de datum van de inwerkingtreding van de programmawet van 22 december 2003. In dat geval zouden, voor de inkomstenbelastingen, het begrip bevel tot betaling in de zin van artikel 2244 van het Burgerlijk Wetboek en het begrip bevel tot betaling in de zin van artikel 145 van het uitvoeringsbesluit van het WIB 92 dienen te worden geïnterpreteerd ⁽⁹⁾.

Kenmerkend voor een uitleggingsbepaling is dat de rechter ze moet toepassen in de gedingen die aan de gang zijn wanneer hij uitspraak doet.

Een dergelijke uitleggingsbepaling maakt het trouwens mogelijk willekeurige discriminatie te voorkomen tussen belastingplichtigen van goede wil die afstand hebben gedaan van de op de verjaring verlopen termijn wanneer ze daartoe verzocht zijn en degenen die, als er geen afstand wordt gedaan, zich bevelen tot betaling hebben laten betekenen.

Werken met een uitleggingsbepaling die rechten op de helling zet die verkregen konden lijken volgens de jongste stand van de rechtspraak, kan echter alleen in uitzonderlijke omstandigheden gewettigd worden. De steller van het ontwerp dient te oordelen of de nieuwe rechtspraak van het Hof van Cassatie en de gevolgen ervan dergelijke omstandigheden vormen.

⁽⁹⁾ Zie ook artikelen 148 t.e.m. 150 van hetzelfde besluit.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	J. JAUMOTTE,	staatsraden,
Mevrouw	M. BAGUET,	
de Heer	J. KIRKPATRICK,	assessor van de afdeling wetgeving,
Mevrouw	A.-C. VAN GEERSDAELE,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J.-L. PAQUET, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J. JAUMOTTE .

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

A.-C. VAN GEERSDAELE

Y. KREINS