RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 60.634/3
van 25 januari 2017

over

een voorontwerp van wet ‘houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 60.634/3
du 25 janvier 2017

sur

un avant-projet de loi ‘portant des mesures de lutte contre la fraude fiscale’

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

Op 9 december 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 24 januari 2017, een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 27 december 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 25 januari 2017.

*

Le 9 décembre 2017, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogée jusqu'au 24 janvier 2017, sur un avant-projet de loi 'portant des mesures de lutte contre la fraude fiscale'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 27 décembre 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 25 janvier 2017.

*

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet bevat enkele maatregelen om fiscale fraude te bestrijden, namelijk een nieuwe regeling met betrekking tot het bewarend beslag in het kader van de belasting over de toegevoegde waarde (hoofdstuk 3 van het ontwerp) en een reeks maatregelen op het vlak van de inkomstenbelastingen (hoofdstuk 2).

Inzake de inkomstenbelastingen gaat het om het creëren van een bijkomende mogelijkheid tot het opvragen van identificatiegegevens bij het centraal aanspreekpunt bedoeld in artikel 322, § 3, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (artikel 2), het verlengen van de onderzoekstermijn vervat in artikel 333 van het WIB 92 (artikel 3), het bijstellen van de regels inzake de kennisgeving aan de belastingplichtige bedoeld in artikel 333/1 van het WIB 92 (artikel 4) en van de regels inzake de openbaarheid van bestuur (artikel 5) indien het gaat om vragen om inlichtingen door een buitenlandse autoriteit, en het voorzien in de belastingverhoging bedoeld in artikel 444 van het WIB 92 indien de aangifte laattijdig wordt overgelegd (artikel 6).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

HOOFDSTUK 2 – INKOMSTENBELASTINGEN

Artikelen 3 en 4

3. Artikel 3 van het ontwerp strekt tot aanvulling van artikel 333, derde lid, van het WIB 92. Dat lid bepaalt thans dat de administratie onderzoekingen mag verrichten gedurende de in artikel 354, tweede lid, van het WIB 92 bedoelde aanvullende termijn van vier jaar, op voorwaarde dat aan de belastingplichtige vooraf schriftelijk en op nauwkeurige wijze kennis is gegeven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking die te zijnen aanzien bestaan.

De ontworpen bepaling maakt dezelfde regeling, evenwel zonder de vermelde voorwaarde, van toepassing wanneer het gaat om onderzoekingen uitgevoerd op vraag van een andere staat waarmee de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden mogelijk is krachtens een geldende internationale regeling. In dat geval mag de onderzoeksbevoegdheid tijdens de aanvullende termijn uitsluitend worden aangewend voor het beantwoorden van de voormelde vraag.

[1] Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

Artikel 4 van het ontwerp strekt tot de vervanging van het derde en vierde lid van artikel 333/1, § 1, van het WIB 92. De ontworpen bepalingen voorzien in een verschillende behandeling van belastingplichtigen inzake kennisgeving van een aanwijzing of aanwijzingen van belastingontduiking die een vraag om inlichtingen bij een financiële instelling rechtvaardigen wanneer de vragen afkomstig zijn "vanwege een in artikel 322, § 4, bedoelde buitenlandse Staat"[2]. Het derde lid bepaalt dat de verplichte kennisgeving van het onderzoek, gelijktijdig met het verzenden van de vraag om inlichtingen, niet geldt wanneer het een vraag betreft van een in artikel 322, § 4, bedoelde buitenlandse staat. Er is wel een mededeling achteraf van het onderzoek dat door de buitenlandse staat wordt gevoerd, uiterlijk negentig dagen na het verzenden van de informatie aan de buitenlandse staat. Het vierde lid houdt in dat ook van de mededeling achteraf kan worden afgezien wanneer de buitenlandse staat aantoont zelf reeds een kennisgeving aan de persoon in wiens hoofde het onderzoek wordt gevoerd, te hebben verstuurd, of wanneer uit de vraag van die buitenlandse staat blijkt dat er ernstige aanwijzingen van fiscale fraude zijn en deze staat uitdrukkelijk vraagt om de persoon in wiens hoofde het onderzoek wordt gevoerd niet in kennis te stellen van deze vraag.

4. In arrest 66/2013 van 16 mei 2013 besliste het Grondwettelijk Hof dat een verschillende behandeling van vragen om inlichtingen van buitenlandse oorsprong niet redelijk verantwoord werd, zodat het de betrokken bepaling vernietigde. De volgende onderdelen van dat arrest zijn hier relevant:

> "B.16. Artikel 9, 2°, van de wet van 7 november 2011 voegt in artikel 333/1, § 1, van het WIB 1992 een lid in dat bepaalt dat het eerste lid van paragraaf 1 niet van toepassing is op de vragen om inlichtingen uitgaande van buitenlandse administraties, bedoeld in artikel 322, § 4.
>
> B.17. Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 7 november 2011 blijkt dat volgens de wetgever de informatieplicht onder de verantwoordelijkheid van de buitenlandse administratie valt. De memorie van toelichting vermeldt:
>
> 'Wanneer een buitenlandse administratie een aanvraag doet, moet immers worden geacht, gelet op de bijzondere procedures voor dergelijke vragen, dat de buitenlandse administratie vooraf reeds de nodige onderzoeksverrichtingen bij de belastingplichtige zelf heeft verricht zodat de voorafgaande kennisgeving enkel kan leiden tot nutteloos tijdverlies' (Parl. St., Kamer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, p. 7).
>
> In haar advies heeft de afdeling wetgeving van de Raad van State zich afgevraagd of het verschil in behandeling, op het vlak van de kennisgeving, tussen de vragen die uitgaan van België en die welke uitgaan van het buitenland verantwoord is. Zij heeft twijfels geuit bij het aangevoerde tijdsverlies, aangezien het 'in kennis stellen van het verzoek van de buitenlandse Staat om het bankgeheim te doorbreken […] overeenkomstig artikel 331/1, § 1, eerste lid WIB 92 gelijktijdig gebeurt met het verzoek om inlichtingen bij de bank' (Parl. St., Kamer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, p. 26). De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft overigens een tegenstrijdigheid opgemerkt tussen de memorie van toelichting, waarin wordt uitgegaan van de idee dat de belastingplichtige is ingelicht door de buitenlandse administratie, en de uitleg van de gemachtigde die stelt

[2] Volgens de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 333/1, § 1, tweede lid, inleidende zin, van het WIB 92 lijkt artikel 322, § 4, betrekking te hebben op de buitenlandse staat, terwijl volgens de Franse tekst door die bepaling "les demandes de renseignements" worden beoogd ("demandes de renseignements provenant d'un Etat étranger telles que visées à l'article 322, § 4"). Deze discordantie, die overigens reeds voorkomt in de huidige tekst van artikel 333/1 van het WIB 92, zal weggewerkt moeten worden.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

dat de kennisgeving aan de belastingplichtige problemen kan doen rijzen voor de buitenlandse administratie (*ibid.*). Het wetsontwerp heeft de bepaling behouden, ondanks het advies van de afdeling wetgeving. De memorie van toelichting vermeldt daaromtrent:

'Daarentegen is de regering van mening dat het noodzakelijk is de aanvulling aan artikel 333/1, § 1, WIB 92 met betrekking tot het niet moeten toesturen van een kennisgeving aan een buitenlandse belastingplichtige te behouden. De Raad van State gaat er in het advies nr. 49 856/1 blijkbaar van uit dat in de andere landen een gelijkaardige regel bestaat inzake het vragen van inlichtingen aan financiële instellingen. Niets is echter minder waar. In de meeste landen is er geen enkele beperking van de mogelijkheid om dergelijke inlichtingen te vragen. In die zin is het dan ook terecht dat de gedelegeerde ambtenaar in antwoord op een vraag vanwege de Raad van State opmerkt dat een eventuele toezending van een kennisgeving door de Belgische administratie het onderzoek in de andere Staat in gevaar kan brengen. De buitenlandse administratie moet immers effectief alle stappen ondernemen binnen haar eigen bevoegdheden om de vereiste inlichtingen te bekomen maar dit impliceert dus zelden dat er een kennisgeving aan de buitenlandse belastingplichtige moet worden verzonden.

In het geval de buitenlandse administratie krachtens haar internrechtelijke regels verplicht is een kennisgeving te doen, zal dat noodzakelijkerwijs moeten gebeuren op het ogenblik dat de vraag aan de Belgische administratie wordt gesteld die op dat punt enkel een tussenpersoon is tussen de buitenlandse administratie en de Belgische financiële instelling.

Om die redenen lijkt het niet opportuun om vanuit België een kennisgeving toe te sturen' (Parl. St., Kamer, 2010-2011, DOC 53-1737/001, pp. 7 en 8).

B.18. Zoals het Hof heeft gepreciseerd in zijn arrest nr. 6/2013 van 14 februari 2013 vormen de procedurele vereisten 'belangrijke waarborgen tegen willekeurige inmengingen in het privéleven van de belastingplichtige en van de personen met wie hij financiële verrichtingen heeft gedaan'. Het Hof heeft in dat arrest rekening gehouden met de kennisgeving aan de belastingplichtige, zoals bepaald in artikel 333/1, § 1, eerste lid, van het WIB 1992 om te besluiten dat de verplichting voor de financiële instellingen om aan de belastingadministratie de briefwisseling vrij te geven die zij met hun cliënten hebben gehad verenigbaar is met het recht op de eerbiediging van het privéleven onder de bij de wet bepaalde voorwaarden.

Het verschil in behandeling inzake de kennisgeving tussen de vragen van de administratie naargelang die al dan niet het gevolg zijn van een verzoek van een buitenlandse Staat is niet redelijk verantwoord. Artikel 322, § 4, van het WIB 1992 bepaalt immers dat de vraag van de buitenlandse Staat wordt gelijkgesteld met een aanwijzing van belastingontduiking. De kennisgeving aan de belastingplichtige vormt derhalve een belangrijke waarborg tegen de inmenging in zijn privéleven."

Naderhand is een regeling met hetzelfde voorwerp als de door het Grondwettelijk Hof vernietigde regeling ingevoerd bij de wet van 21 december 2013 'houdende diverse fiscale en financiële bepalingen', die wel de toets aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie heeft doorstaan.[3]

5. Ook de aanvulling van artikel 333, derde lid, van het WIB 92 bij artikel 3 van de aan te nemen wet zal tot gevolg hebben dat de mogelijkheid om een beroep te doen op de

[3] GwH 16 juli 2015, nr. 107/2015, B.10.1, B.10.2 en B17.1 tot B.20.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

aanvullende onderzoekstermijn, wat normaal kan indien er aanwijzingen van belastingontduiking zijn en mits voorafgaande kennisgeving aan de belastingplichtige, ook wordt gegeven voor het beantwoorden van vragen van een andere staat waarmee inlichtingen inzake belastingaangelegenheden uitgewisseld kunnen worden, zij het met vrijstelling van de verplichting tot voorafgaande kennisgeving.

Hetzelfde geldt voor het ontworpen artikel 333/1, § 1, derde en vierde lid, van het WIB 92 (artikel 4 van het ontwerp).

De ontworpen wijzigingen van zowel artikel 333 als van artikel 333/1 van het WIB 92 zullen derhalve tot gevolg hebben dat er een verschillende behandeling ontstaat naargelang de vraag uitgaat van een Belgische of van een buitenlandse autoriteit. Zo wordt het cruciale element vervat in artikel 333/1, § 1, derde lid, voor het niet van toepassing zijn van de verplichting tot voorafgaande kennisgeving, namelijk dat "de buitenlandse Staat uitdrukkelijk vraagt de belastingplichtige niet in kennis te stellen *wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn*", geschrapt. Daardoor zullen alle aanvragen van buitenlandse staten slechts aanleiding geven tot een kennisgeving achteraf (uiterlijk 90 dagen na het verzenden van de informatie aan de buitenlandse staat), terwijl dat overeenkomstig artikel 333/1, § 1, voor binnenlandse aanvragen gelijktijdig met de vraag om inlichtingen aan de financiële instelling moet gebeuren. Door opnieuw een verschillende behandeling in te voeren zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording wordt gegeven, kan in lijn met de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof niet anders dan worden vastgesteld dat de ontworpen regeling strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

6. Uit de arresten 66/2013 van 16 mei 2013 en 107/2015 van 16 juli 2015 van het Grondwettelijk Hof blijkt dat de kennisgeving aan de belastingplichtige of aan de persoon in wiens hoofde het onderzoek door de buitenlandse staat wordt gevoerd, een belangrijke waarborg vormt tegen de inmenging in zijn privéleven. Door te bepalen dat op de uitdrukkelijke vraag van de buitenlandse staat ook van de kennisgeving *post factum* kan worden afgezien "wanneer uit de vraag (…) blijkt dat er ernstige aanwijzingen van fiscale fraude zijn", biedt de regeling minder waarborgen om te verhinderen dat de inbreuk op het privéleven buitenmatig wordt.

Het gegeven dat er ernstige aanwijzingen van fiscale fraude zijn, verantwoordt echter op zich niet dat in alle gevallen van kennisgeving kan worden afgezien. Ook de vereiste dat de buitenlandse staat uitdrukkelijk moet vragen om geen kennisgeving *post factum* te doen, beperkt de draagwijdte van de inmenging in het privéleven niet tot de gevallen waarin het noodzakelijk en proportioneel is om geen kennisgeving te doen.[4-5] De ontworpen regeling lijkt derhalve niet voldoende waarborgen te bieden om te verhinderen dat de inbreuk op het privéleven buitenmatig wordt.

[4] Vgl. met artikel 333/1, § 1, tweede lid, van het WIB 92, waarin wel een inhoudelijk beoordelingcriterium is opgenomen ("als de rechten van de Schatkist in gevaar zijn").

[5] De wet moet waarborgen bieden tegen willekeurige aantastingen door de overheid van het recht op eerbiediging van het privéleven, namelijk door de beoordelingsbevoegdheid van de betrokken overheden op voldoende duidelijke wijze af te bakenen, enerzijds, en door in een daadwerkelijke jurisdictionele toetsing te voorzien, anderzijds (zie, onder andere: EHRM 4 mei 2000, *Rotaru v. Roemenië*, § 55; EHRM 6 juni 2006, *Segerstedt-Wiberg v. Zweden*, § 76; EHRM 8 juni 2006, *Lupsa v. Roemenië*, § 34).

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

7. Ook de termijn voor de *post factum* kennisgeving wordt gewijzigd: volgens de ontworpen bepaling moet de kennisgeving gebeuren "uiterlijk 90 dagen *na het verzenden van de informatie aan de buitenlandse Staat*", terwijl volgens de geldende regeling die kennisgeving dient te gebeuren "uiterlijk binnen 90 dagen *na het verzenden van de* (…) *vraag om inlichtingen*" aan de financiële instelling (cf. de interpretatie van het Grondwettelijk Hof in arrest 107/2015 van het huidige artikel 333/1, § 1, derde lid). Ook voor dit verschil zal een verantwoording gegeven moeten kunnen worden.

8. Het ontworpen artikel 333/1, § 1, vierde lid, van het WIB 92 bemoeilijkt de leesbaarheid van de regeling: die bepaling is geconcipieerd als betrekking hebbende op een aparte categorie, terwijl het in wezen gaat om een afwijking van de regeling vervat in het ontworpen derde lid. Dat kan beter als zodanig worden vermeld in het ontworpen vierde lid. Bovendien blijkt uit het ontworpen derde lid dat het eerste lid van die paragraaf niet van toepassing is op de vragen vanwege een in artikel 322, § 4, van het WIB 92 bedoelde buitenlandse staat, zodat dit niet meer moet worden bepaald in het ontworpen vierde lid.

Er wordt ter overweging gegeven om de inleidende zin van die bepaling als volgt te redigeren:

"In afwijking van het derde lid, gebeurt geen kennisgeving:".

Een andere mogelijkheid is beide leden samen te voegen en het geldende vierde lid op te heffen. In dat geval kan het ontworpen derde lid als volgt worden aangevuld:

"Van de kennisgeving *post factum* wordt echter afgezien: …".

Artikel 5

9. Artikel 5 van het ontwerp strekt ertoe een artikel 337/1 in te voegen in titel VII ("Vestiging en invordering van de belasting"), hoofdstuk III ("Onderzoek en controle"), afdeling VI ("Beroepsgeheim"), van het WIB 92, waardoor de verzoeken om inlichtingen van buitenlandse autoriteiten en de antwoorden verstrekt aan die autoriteiten, evenals elke correspondentie tussen de bevoegde autoriteiten, in bepaalde gevallen niet vatbaar zijn voor inzage op basis van de wet van 11 april 1994 'betreffende de openbaarheid van bestuur'.

10. Artikel 32 van de Grondwet luidt:

> "Ieder heeft het recht elk bestuursdocument te raadplegen en er een afschrift van te krijgen, behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden bepaald door de wet, het decreet of de regel bedoeld in artikel 134."

Door in artikel 32 van de Grondwet te bepalen dat elk bestuursdocument – begrip dat volgens de Grondwetgever zeer ruim moet worden geïnterpreteerd – in de regel openbaar is, heeft de Grondwetgever het recht op openbaarheid van de bestuursdocumenten ingeschreven als een grondrecht. Uitzonderingen op het beginsel van de openbaarheid van de bestuursdocumenten

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

zijn slechts mogelijk onder de voorwaarden vastgesteld bij de wet, het decreet of de ordonnantie. Zij moeten worden verantwoord en beperkend worden geïnterpreteerd.[6]

In het ontworpen artikel 337/1 van het WIB 92 wordt bepaald dat het gaat om een afwijking van artikel 4 van de wet van 11 april 1994. Artikel 4, eerste lid, van de wet van 11 april 1994 luidt:

> "Het recht op het raadplegen van een bestuursdocument van een federale administratieve overheid en op het ontvangen van een afschrift van het document bestaat erin dat eenieder, volgens de voorwaarden bepaald in deze wet, elk bestuursdocument ter plaatse kan inzien, dienomtrent uitleg kan krijgen en mededeling in afschrift ervan kan ontvangen."

Aldus gaat het om het invoeren van een uitzondering op het beginsel dat de betrokken bestuursdocumenten openbaar zijn.[7] Door in de Nederlandse tekst te bepalen dat deze bestuursdocumenten "niet vatbaar [zijn] voor inzage" en gelet op het gegeven dat een uitzondering op het beginsel beperkend geïnterpreteerd moet worden, lijkt enkel het inzien onmogelijk te worden gemaakt, doch niet het mededelen ervan in afschrift of het verzoeken om uitleg.[8] Indien dat niet de bedoeling is van de stellers van het ontwerp, zal de ontworpen bepaling moeten worden herzien.

11. Vermits het om de beperking van een grondrecht gaat, mag de beperking niet ruimer worden opgevat dan noodzakelijk voor de te bereiken doelstelling.

In de ontworpen bepaling wordt de beperking ingesteld "tenzij de andere autoriteit haar uitdrukkelijke goedkeuring heeft gegeven voor deze inzage", "zolang het onderzoek van de buitenlandse autoriteit niet is afgesloten en voor zover de inzage nadelig zou zijn voor het voormelde onderzoek".

Om het grondrecht zoveel mogelijk te vrijwaren zal dus telkens aan de buitenlandse autoriteit expliciet de vraag moeten worden voorgelegd of deze zijn goedkeuring geeft voor openbaarmaking. Dat zou in het ontwerp beter uitdrukkelijk worden bepaald. Ook de notie "binnen een redelijke termijn" is door zijn relatieve vaagheid een bron van rechtsonzekerheid en bovendien is het niet duidelijk hoe de buitenlandse autoriteit kan weten binnen welke termijn een antwoord dient te worden verstrekt. Het is wenselijk dat die termijn in

---

[6] Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie bv. GwH 19 december 2013, nr. 169/2013, B.16.2, alwaar verwezen wordt naar *Parl.St.* Senaat 1991-92, nr. 100-49/2°, 9.

[7] In de memorie van toelichting wordt die afwijking onder meer verantwoord met verwijzing naar de commentaar bij artikel 26 van het OESO-modelbelastingverdrag in verband met de wederzijdse bijstand door belastingadministraties. Dat model heeft evenwel slechts de status van aanbeveling (zie ook: F. HOOGENDIJK, "Het gebruik van het Commentaar bij het OESO-modelverdrag voor de interpretatie van Belgische dubbelbelastingverdragen. Een onderzoek van de Belgische rechtspraak en de rulingpraktijk", *AFT* 2016, (6) 8), zodat er geen internationale verplichtingen uit afgeleid kunnen worden. Het gegeven dat in een aanbeveling van de OESO staat dat de verzoekende staat het onthullen van brieven van de verzoekende staat moet kunnen verbieden, is weliswaar een element dat kan worden gebruikt ter verantwoording van de ontworpen regeling, maar vermits het niet om een internationale norm gaat, kan de wetgever zich niet beroepen op de voorrang van het internationale recht op het nationale recht om bijvoorbeeld artikel 32 van de Grondwet buiten toepassing te laten.

[8] In de Franse tekst wordt wel een meer algemene omschrijving gehanteerd ("ne sont pas susceptibles d'êtres divulgées").

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

de ontworpen bepaling wordt begrensd, terwijl de concrete invulling van die termijn dan aan de belastingadministratie kan worden overgelaten, die geval per geval kan beslissen. Evenwel zou moeten worden bepaald dat wanneer de vraag aan de buitenlandse administratie wordt gesteld, ook de termijn waarbinnen een antwoord te geven is evenals het gevolg dat zal worden gegeven aan het verstrijken van de termijn, uitdrukkelijk dienen te worden vermeld.

Ingeval de autoriteit niet (uitdrukkelijk of stilzwijgend) akkoord gaat met het vrijgeven van de informatie, duurt de beperking van het grondrecht "zolang het onderzoek van de buitenlandse autoriteit niet is afgesloten en voor zover de inzage nadelig zou zijn voor het voormelde onderzoek". Allicht is het de bedoeling om de beoordeling daarvan over te laten aan de andere autoriteit, maar dan rijst de vraag hoe de federale overheid in kennis zal worden gesteld van het gegeven dat het onderzoek is afgerond en hoe er kan voor worden gezorgd dat die kennisgeving prompt gebeurt.

12. Door in het ontworpen artikel 337/1, eerste lid, van het WIB 92 gewag te maken van enerzijds "buitenlandse autoriteiten" en anderzijds "bevoegde autoriteiten" kan de indruk ontstaan dat het niet om dezelfde autoriteiten gaat, meer bepaald dat de aanduiding "bevoegde autoriteiten" ook betrekking kan hebben op binnenlandse belastingautoriteiten. Aldus zou de uitzondering op het grondrecht van de openbaarheid van bestuur toepassing krijgen op "de verzoeken om inlichtingen van buitenlandse autoriteiten en de antwoorden verstrekt aan die autoriteiten" en op "elke andere correspondentie tussen de bevoegde autoriteiten". Dat strookt mogelijk niet met de bedoeling van de stellers van het ontwerp, in welk geval de terminologie moet worden bijgesteld.

13. Het is niet duidelijk wat het adjectief "automatisch" toevoegt aan het ontworpen artikel 337/1, tweede lid, van het WIB 92. Het zou overigens beter zijn te schrijven: "Het in het vorige lid bedoelde akkoord wordt geacht te zijn verworven wanneer …".

14. In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel worden zowel de term "goedkeuring" als de term "akkoord" gebruikt, terwijl in de Franse tekst enkel het woord "accord" voorkomt. Ter wille van de rechtszekerheid dient ook in de Nederlandse tekst een uniforme terminologie te worden gehanteerd.

HOOFDSTUK 3 – BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE

Artikel 7

15. Artikel 7 van het ontwerp strekt tot de vervanging van artikel 52*bis* van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-wetboek), teneinde een nieuwe regeling voor het leggen van bewarend beslag in te voeren. In de van kracht zijnde regeling gaat het om het bewarend beslag van goederen "waarvoor redelijkerwijs kan worden verondersteld dat de bepalingen van [het Btw-wetboek] en de uitvoeringsbesluiten inzake BTW niet werden nageleefd omdat het onmogelijk is de tussenkomende partijen te identificeren of de oorsprong, de hoeveelheid, de prijs of de waarde van de goederen vast te stellen". De ontworpen regeling laat bewarend beslag toe "op de roerende goederen waarvoor tijdens [onderzoeken bij

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

een belastingplichtige] niet is aangetoond dat zij uitsluitend aan derden toebehoren", ingeval de ambtenaren van de belastingadministratie "feiten vaststellen die een geheel van overeenstemmende aanwijzingen van ernstige fraude, al dan niet georganiseerd, uitmaken en bijgedragen hebben tot de overtreding van de bepalingen van [het Btw-wetboek] of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten".[9]

16. Aan de gemachtigde is gevraagd de verhouding te verduidelijken tussen het ontworpen artikel 52*bis* van het Btw-wetboek en de algemene regels inzake beslag vervat in het Gerechtelijk Wetboek. Meer bepaald werd aan de gemachtigde gevraagd of de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek inzake beslag slechts van toepassing zijn voor zover ernaar verwezen wordt in het ontworpen artikel 52*bis*. Het antwoord van de gemachtigde luidt:

> "Als algemene regel geldt dat de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek. het gemeen recht vormen inzake rechtsplegingen (miv beslag), overeenkomstig artikel 2 van dat wetboek:
>
> 'Art. 2. De in dit wetboek gestelde regels zijn van toepassing op alle rechtsplegingen, behoudens wanneer deze geregeld worden door niet uitdrukkelijk opgeheven wetsbepalingen of door rechtsbeginselen, waarvan de toepassing niet verenigbaar is met de toepassing van de bepalingen van dit wetboek.'
>
> Het voordeel daarvan is met name dat niet alle aspecten van een bijzondere rechtspleging in detail moeten worden geregeld in een specifieke wetgeving (vb. fiscaal) omdat de eventuele lacunes automatisch zullen worden opgevuld aan de hand van de toepasselijke bepalingen van het Ger.W.
>
> Het Gerechtelijk Wetboek is m.a.w. van toepassing waar niets specifieks is voorzien (en niet alleen in die gevallen waar het in de voorgelegde tekst specifiek is aangeduid).
>
> De vraag komt waarschijnlijk voort uit het feit dat in de voorgelegd tekst herhaaldelijk naar toepasselijke bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek wordt verwezen, ook al zou dat soms strikt genomen overeenkomstig voormeld principe niet noodzakelijk zijn. Dergelijke verwijzingen komen evenwel ook frequent in andere fiscale teksten voort, en worden meestal gehanteerd om op een aantal punten verwarring uit te sluiten als er op bepaalde specifieke punten wordt afgeweken van het gemeen gerechtelijk recht, terwijl de andere deelaspecten bij voortduur toch geregeld blijven door de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek.
>
> Als er door de expliciete verwijzingen naar de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek twijfel zou ontstaan omtrent het voormelde basisprincipe, kan worden gesuggereerd om dat basisprincipe bijvoorbeeld expliciet te bevestigen in de Memorie van toelichting."

[9] De aanduiding "ernstige fiscale fraude, al dan niet georganiseerd" komt onder meer reeds voor in artikel 5, § 3, 1°, van de wet van 11 januari 1993 'tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme'.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

Op de vraag of artikel 1419, tweede lid, van het Gerechtelijk Wetboek van toepassing is op het bewarend beslag waarin wordt voorzien bij het ontworpen artikel 52*bis* van het Btw-wetboek – en indien niet, wat dan hiervoor de verantwoording is – luidde het antwoord als volgt:

> "De beslagene heeft overeenkomstig artikel 1419, 2de lid Ger.W. wel de mogelijkheid om in geval van veranderde omstandigheden de wijziging of de intrekking van de beschikking van de beslagrechter te vragen (bedoeld in Ger.W.: waarin de beslagrechter voorafgaandelijk toelating heeft verleend om het beslag te leggen overeenkomstig de normale regels).
>
> Deze regel is een basisprincipe dat trouwens ook geldt ten aanzien van de beslagleggende schuldeiser (zie artikel 1032 van het Ger. W.)
>
> *In casu* gaat het om een beslag dat wordt gelegd zonder voorafgaandelijke toelating van de beslagrechter, maar dat wel achteraf – weliswaar via een procedure op eenzijdig verzoekschrift – moet worden bekrachtigd door de beslagrechter.
>
> Artikel 1419, 2de lid Ger.W. is dus strikt genomen niet van toepassing omdat het niet gaat om een beschikking waarbij toelating werd verleend maar wel om een beschikking waarbij een beslag dat zonder toelating mocht worden gelegd wordt bekrachtigd.
>
> Niettemin is het principe van artikel 1419, 2de lid Ger.W. dermate fundamenteel dat een afwijking terdege moet kunnen worden verantwoord. In die omstandigheden kan worden voorgesteld om het principe van artikel 1419, 2de lid Ger.W. mutatis mutandis van toepassing te maken op het beslag van artikel 52*bis* WBTW, niettegenstaande deze bijkomende mogelijkheid de procedure complexer maakt.
>
> Het betreft een niet evidente oefening waarbij het evenwicht dient gezocht te worden tussen een efficiënt optredende overheid in geval van betrapping op heterdaad (meestal het aantreffen van 'carrousselgoederen' in een magazijn), en afdoende rechtsbescherming voor de burger."

17. De vraag kan worden gesteld of de ontworpen regeling in overeenstemming is met artikel 6 van het Europees Verdrag over de rechten van de mens (hierna: EVRM) (recht op een eerlijk proces) en artikel 1 van het eerste protocol bij het EVRM (recht op eigendom).

In tegenstelling tot de geldende regeling, op grond waarvan het alleen mogelijk is bewarend beslag te leggen op "verdachte goederen"[10] evenals op de voor hun vervoer dienende middelen, biedt de ontworpen regeling de mogelijkheid om bewarend beslag te leggen op alle roerende goederen waarvoor tijdens onderzoeken door btw-ambtenaren bij een belastingplichtige niet is aangetoond dat zij uitsluitend aan derden toebehoren.

[10] M. DE JONCKHEERE (ed.), M. DELANOTE, M. MAUS en E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, Brugge, die Keure, 2016, 598. Zoals reeds vermeld in opmerking 15 gaat het luidens artikel 52*bis*, § 1, eerste lid, van het Btw-wetboek om goederen "waarvoor redelijkerwijs kan worden verondersteld dat de bepalingen van dit Wetboek en de uitvoeringsbesluiten inzake BTW niet werden nageleefd omdat het onmogelijk is de tussenkomende partijen te identificeren of de oorsprong, de hoeveelheid, de prijs of de waarde van de goederen vast te stellen".

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

In advies 50.888/2-50.889/2[11] heeft de Raad van State, weliswaar in een andere context en met betrekking tot andere grondrechten, het volgende uiteengezet:

> "Zelfs indien de Grondwet niet uitdrukkelijk voorziet in het voorafgaande optreden van een rechter, die een onpartijdige en onafhankelijke magistraat is, om een maatregel in te stellen die een grondrecht beperkt zoals inzake de eerbiediging van de woning, lijkt een dergelijk optreden in principe een essentiële waarborg te zijn voor de inachtneming van de voorwaarden waaraan een aantasting van dit recht onderworpen is[12], zoals het Grondwettelijk Hof in meerdere arresten heeft gesteld[13].
>
> In diezelfde arresten wordt echter geoordeeld:
>
> > 'In sommige bijzondere aangelegenheden is de wetgever evenwel afgeweken van de[ze] […] regel […]. Dergelijke afwijkingen kunnen slechts uitzonderlijk zijn en dienen te worden verantwoord door redenen eigen aan de misdrijven waarop zij betrekking hebben'[14].
>
> Het Hof oordeelt eveneens:
>
> > 'Het ontnemen van de waarborg van een voorafgaand rechterlijk optreden moet worden beperkt tot hetgeen strikt noodzakelijk is om de wettelijke doelstelling te bereiken en moet worden gecompenseerd door andere toereikende waarborgen teneinde misbruiken te voorkomen'[15].
>
> Alhoewel in de eerste plaats de waarborgen voor een eerlijk proces in acht genomen moeten worden, is het met naleving van de hierboven gememoreerde strikte voorwaarden toelaatbaar dat deze rechten worden afgewogen tegen de belangen die tot het domein van andere grondrechten behoren, zoals bijvoorbeeld het recht op privéleven en gezinsleven dat gewaarborgd wordt door artikel 22 van de Grondwet en door artikel 8 van het EVRM[16]. Het Grondwettelijk Hof oordeelt dat een beperking van de beginselen die uit de grondrechten blijken kan worden verantwoord, niet alleen wanneer hogere belangen in

---

[11] Adv.RvS 50.888/2-50.889/2 van 27 februari 2012 over een ontwerp dat geleid heeft tot de wet van 15 mei 2012 'betreffende het tijdelijk huisverbod in geval van huiselijk geweld' en de wet van 15 juni 2012 'tot bestraffing van de overtreding van het tijdelijk huisverbod en tot wijziging van artikelen 594 en 627 van het Gerechtelijk Wetboek' en over een voorstel van wet 'tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek en van het Gerechtelijk Wetboek wat de preventieve uithuisplaatsing en andere maatregelen ter opvolging en beteugeling van het partnergeweld betreft', opmerking 10 (*Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53-1994/002, 16-19; *Parl.St.* Kamer 2010-11, nr. 53-1394/002, 16-19).

[12] *Voetnoot 52 uit het geciteerde advies:* Op de summiere rechtspleging die woonwagenbewoners ertoe dwingt om het woonwagenterrein waar ze verblijven te verlaten omwille van "vermoedelijke overlast" zonder voorafgaand optreden van een rechter heeft het Europees Hof voor de rechten van de mens de volgende kritiek geleverd: "The power to evict without the burden of giving reasons liable to be examined as to their merits by an independent tribunal has not been convincingly shown to respond to any specific goal or to provide any specific benefit to members of the gypsy community" (EHRM 27 mei 2004, Connors v. Verenigd Koninkrijk, punt 94). De belangen die aan de orde waren, verschilden evenwel van die welke het voorliggende ontwerp beoogt te verzoenen.

[13] *Voetnoot 53 uit het geciteerde advies:* GwH, nr. 140/1998, 16 december 1998, B.1; nr. 154/2007, 19 december 2007, B.77.3.

[14] *Voetnoot 54 uit het geciteerde advies:* Zie onder meer de arresten GwH, nr. 140/1998, 16 december 1998, B; nr. 154/2007, 19 december 2007, B.77.3.

[15] *Voetnoot 55 uit het geciteerde advies:* GwH, nr. 154/2007, 19 december 2007, , B.77.3.

[16] *Voetnoot 56 uit het geciteerde advies:* Zie bijvoorbeeld arrest nr. 10/2011 van het Grondwettelijk Hof van 27 januari 2011, waarin inzake het invorderen van douane- en accijnsrechten de afweging wordt toegelaten van de rechten van de verdediging en het beginsel van de tegenspraak ontleend aan artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens "tegen de belangen die onder de toepassing van artikel 8 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens vallen" waardoor het "in uitzonderlijke situaties denkbaar [is] dat bepaalde stukken van het dossier aan de tegenspraak ontsnappen" (GwH, nr. 10/2011, 27 januari 2011, B.5.1).

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

het geding zijn maar ook indien de beperking noodzakelijk is om de inachtneming van andere grondrechten te waarborgen[17].

Het Grondwettelijk Hof heeft betreffende het conflict tussen de rechten van verdediging en het recht op eerbiediging van het privéleven evenwel het volgende geoordeeld:

> 'Ten aanzien van artikel 6.1 van dat Verdrag zijn evenwel enkel die maatregelen die de rechten van de verdediging beperken legitiem die absoluut noodzakelijk zijn. Bovendien moeten de moeilijkheden die een van de partijen bij de uitoefening van haar verdediging zou ondervinden vanwege een beperking van haar rechten, worden gecompenseerd door de waarborg van de voor het rechtscollege gevolgde procedure.
>
> In het omgekeerde geval moeten de inbreuken op het privéleven die voortvloeien uit een gerechtelijke procedure zoveel mogelijk worden beperkt tot diegene die door specifieke kenmerken van de procedure, enerzijds, en door de gegevens van het geschil, anderzijds, strikt noodzakelijk worden gemaakt'.[18]

Dergelijke overwegingen gelden in principe ook wanneer andere grondrechten met elkaar in conflict zijn, met dien verstande dat, wanneer de Grondwet in het voorafgaande optreden van een rechter voorziet, zoals bijvoorbeeld inzake de individuele vrijheidsbeperking over de termijn van de administratieve hechtenis heen gewaarborgd door artikel 12, derde lid, van de Grondwet, van dit bepaalde niet mag worden afgeweken, zelfs niet wanneer die afwijking haar rechtsgrond aan de wet ontleent.[19]

De hierboven aangehaalde beginselen gelden eveneens buiten het strafrechtelijke domein[20]."

---

[17] *Voetnoot 57 uit het geciteerde advies:* GwH, nr. 201/2011, 22 december 2011, B.12.1. Dit arrest behandelde het nieuwe artikel 15*bis* van de wet van 20 juli 1990 'betreffende de voorlopige hechtenis', zoals het is ingevoegd bij artikel 6 van de wet van 13 augustus 2011 ' tot wijziging van het Wetboek van strafvordering en van de wet van 20 juli 1990 betreffende de voorlopige hechtenis, om aan elkeen die wordt verhoord en aan elkeen wiens vrijheid wordt benomen rechten te verlenen, waaronder het recht om een advocaat te raadplegen en door hem te worden bijgestaan', alsook de afweging die daarbij diende te worden gemaakt van de beginselen van wapengelijkheid van aanklager en verdediging en het contradictoir karakter van het proces voor de beklaagde wiens vrijheidsbeneming kan worden verlengd, tegen "andere grondrechten" (*ibid.*).

[18] *Voetnoot 58 uit het geciteerde advies:* GwH, nr. 10/2011, 27 januari 2011, B.5.1.

[19] *Voetnoot 59 uit het geciteerde advies:* Zie hierover met name arrest nr. 201/2011 van het Grondwettelijk Hof van 22 december 2011.

[20] *Voetnoot 60 uit het geciteerde advies:* Zie over deze aangelegenheden B. MARÉCHAL en S. DEPRÉ, *op. cit.*, blz. 988-991. Zie ook arrest nr. 101/2008 van het Grondwettelijk Hof van 10 juli 2008, waarbij de vernietiging is uitgesproken van artikel 92, § 1, 3° en 6°, van de Vlaamse Wooncode, hierin opgenomen bij artikel 6 van het decreet van het Vlaams Gewest van 15 december 2006 'houdende wijziging van het decreet van 15 juli 1997 houdende de Vlaamse Wooncode'. Het voornoemde artikel 92, § 1, 3° en 6°, maakt het mogelijk dat in de huurovereenkomsten die door de sociale verhuurkantoren worden gesloten een uitdrukkelijk ontbindend beding wordt opgenomen waardoor "de huurders […] de waarborg [wordt ontnomen] van het voorafgaand optreden van een rechter in geval van ontbinding van de huurovereenkomst door de verhuurder wegens een tekortkoming aan hun verplichtingen" (GwH, nr. 101/2008, 10 juli 2008, B.23.2). Het arrest stelt met name vast: "In tegenstelling tot hetgeen is bepaald in het gemeen recht, kan de huurovereenkomst worden ontbonden enkel op grond van de beoordeling, door de verhuurder, van de tekortkomingen van de huurder, van de ernst ervan en van het blijvend karakter ervan, zonder voorafgaande controle van een onafhankelijke en onpartijdige rechter die buiten de contractuele relatie staat", wat ondanks de aangebrachte rechtvaardiging en het bestaan van een rechterlijke [toetsing] b*a posteriori* (*ibid.*, B.25) het Hof doet besluiten dat "de mogelijkheid om een uitdrukkelijk ontbindend beding op te nemen in de huurovereenkomst, in het nadeel van de sociale huurders, niet redelijk verantwoord is ten opzichte van het recht op een behoorlijke huisvesting zoals gewaarborgd door artikel 23 van de Grondwet". Er dient evenwel te worden opgemerkt dat de belangen die in dezen in het geding zijn en die aanleiding hebben gegeven tot het voornoemde

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

In verschillende arresten heeft het Grondwettelijk Hof benadrukt dat de fiscale wetgever van de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek mag afwijken, maar dat aangetoond moet worden dat de maatregel strikt noodzakelijk is en een daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de regelmatigheid en geldigheid van de afwijkende fiscale (beslag)maatregel gegarandeerd moet blijven.[21]

In de memorie van toelichting wordt alvast een poging gedaan om de verruiming van het administratief bewarend beslag (en de ermee gepaard gaande beperking van de preventieve rechterlijke controle)[22] te verantwoorden:

> "De parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraude-dossiers (doc 52 0034/04, vaststellingen onder nr. 22, blz. 244-248) heeft vastgesteld dat: 'De meeste grootschalige belastingfraude-constructies worden opgezet om 'de buit' buiten het bereik van het gerecht en de fiscus te houden. In sommige uitermate schadelijke fraudegevallen wordt handig gebruik gemaakt van de mazen in de wetgeving of van een nog niet ontdekte constructie, die dan gedurende een korte periode intens wordt benut. Om die fraude te stoppen, moet de administratie dus in real time en doeltreffend kunnen optreden. Wanneer de belastingadministratie dan toch kan optreden, staat ze daarenboven volledig machteloos wanneer blijkt dat bepaalde fraudeurs er inmiddels voor gezorgd hebben insolvabel te zijn.'.
>
> Hoewel de administratie tot een controle kan overgaan, zelfs al is de aangiftetermijn voor de gecontroleerde handelingen nog niet verstreken en hoewel het huidige artikel 52*bis* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna Wetboek), ingevoegd bij de programmawet van 27 december 2006, de administratie de mogelijkheid biedt over te gaan tot een bewarend administratief beslag om de betaling van de btw te waarborgen, blijkt evenwel in de praktijk dat laatstgenoemde bepaling niet wordt toegepast omwille van talloze tekortkomingen.
>
> Die onderzoekscommissie heeft bijgevolg aanbevolen om voornoemd artikel 52*bis* aan te passen.
>
> Artikel 52*bis*, nieuw, van het Wetboek volgt die aanbeveling op.
>
> In tegenstelling tot de oude bepaling van artikel 52bis van het Wetboek, die slechts bewarend beslag van goederen toestaat indien het onmogelijk is de tussenkomende partijen te identificeren of de oorsprong, de hoeveelheid, de prijs of de waarde van de goederen vast te stellen, waardoor redelijkerwijs kan worden verondersteld dat de bepalingen van het Wetboek en de uitvoeringsbesluiten inzake btw niet werden nageleefd, laat de nieuwe bepaling het bewarend beslag op roerende goederen toe wanneer ambtenaren van de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde ter gelegenheid van hun onderzoek een geheel van overeenstemmende aanwijzingen van ernstige fraude, al dan niet georganiseerd, vaststellen.
>
> In afwijking van het gemene recht heeft het beslag effectief uitwerking — met als gevolg dat de in beslag genomen goederen niet mogen worden vervreemd of met lasten bezwaard gedurende een periode van drie jaar — vanaf de overhandiging van het afschrift

arrest, te weten de belangen van de eigenaar, geen overeenkomst vertonen met de belangen die het voorliggende ontwerp beoogt te verdedigen en die de lichamelijke, morele, zelfs seksuele integriteit regarderen van de te beschermen personen, inclusief de zwaksten, zoals minderjarigen.

[21] Zie bv.: GwH 7 juli 1998, nr. 78/98; GwH, 26 mei 1999, nr. 58/99.

[22] Vgl. met artikel 1413 Ger.W.: "Iedere schuldeiser kan in spoedeisende gevallen aan de rechter toelating vragen om op de voor beslag vatbare goederen van zijn schuldenaar bewarend beslag te leggen."

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

van het proces-verbaal van beslag aan de beslagene of aan zijn vertegenwoordiger of gemandateerde, ongeacht de kennisgeving per aangetekende brief voorzien in het geval dat de overhandiging aan de beslagene zelf niet is kunnen gebeuren."

17.1. Uit deze uiteenzetting blijkt dat de specifieke regeling inzake beslag verantwoord wordt "door redenen eigen aan de misdrijven waarop zij betrekking hebben", namelijk ernstige fiscale btw-fraude. Er lijken bovendien toereikende waarborgen te zijn om misbruiken te voorkomen: het bewarend beslag moet binnen twee maanden door de beslagrechter beoordeeld worden en de beslagene kan ook binnen drie maanden na de overhandiging van het proces-verbaal van beslag aan de beslagrechter vragen om de opheffing van het beslag te doen gelasten.

Aan de gemachtigde zijn in dit verband nog een aantal vragen voorgelegd, waarop het volgende is geantwoord (de vragen zijn telkens cursief weergegeven):

"*Wat is de verhouding tussen het voorgestelde artikel 52bis, §2, eerste lid, en artikel 52bis, §2, tweede lid? a) Is het mogelijk dat éénzelfde zaak terzelfdertijd op éénzijdig verzoekschrift wordt behandeld door de beslagrechter en er daarnaast een beroep door de betrokkene behandeld wordt door diezelfde beslagrechter? Of worden die zaken dan samengevoegd?*

Het is mogelijk dat éénzelfde zaak terzelfdertijd op éénzijdig verzoekschrift wordt behandeld door de beslagrechter en er daarnaast een beroep door de betrokkene behandeld wordt.

De procedures zijn ook intrinsiek verschillend:

- het eerste lid betreft een verplichte bekrachtigingsprocedure voor de beslagleggende schuldeiser als bijkomende juridische garantie (externe juridische toetsing) na een beslag dat zonder voorafgaandelijke machtiging van de beslagrechter mocht worden gelegd
- het tweede lid betreft een facultatief rechtsmiddel voor de beslagen schuldenaar om het beslag (en dus niet de bekrachtigingsbeschikking) aan te vechten. Voor het aanvechten van de bekrachtigingsbeschikking staan immers de gewone rechtsmiddelen van het Ger.W. (*in casu* derdenverzet) open.

De intrinsiek verschillende aard van beide procedures staan er niet aan in de weg dat in het kader van beide procedures gelijkaardige juridische discussies kunnen worden verwacht omtrent de toepassing van de grond- en vormvoorwaarden van het beslag.

Om een eenduidige rechtsbehandeling te verkrijgen, kan de samenvoeging van dossiers gevraagd worden door één van de gedingpartijen of ambtshalve door de rechter.

Dergelijke samenvoeging zou *de facto* betekenen dat in dergelijke gevallen het eenzijdig karakter van de bekrachtigingsprocedure komt te vervallen, omdat in een dergelijk geval het tegensprekelijk karakter van de procedure ingeleid door de beslagen schuldenaar de bovenhand neemt.

Deze dubbele procedure is niet voor de hand liggend en kan de zaken jurdisch bijzonder complex maken,

b) Heeft de ene uitspraak in voorkomend geval gezag van gewijsde ten aanzien van de andere uitspraak?

Om deze problematiek te vermijden kan waar mogelijk de samenvoeging van de dossiers worden bepleit. Indien dat onmogelijk blijkt door uiteenlopende timing van de

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

verschillende procedures, zal er in voorkomend geval gezag van gewijsde kleven aan de ene uitspraak ten aanzien van de andere uitspraak. Tegen de betrokken uitspraak zal uiteraard nog wel een gewoon rechtsmiddel kunnen worden aangewend om de benadeelde partij in de gelegenheid te stellen hoe dan ook alsnog zijn rechten te laten gelden.

c) Kan de betrokkene verzet aantekenen tegen de beslissing van de beslagrechter die het beslag bekrachtigt?

De regels van het Gerechtelijk Wetboek zijn terzake van toepassing (artikels 1025-1034 Ger.W)

d) Kan er beroep aangetekend worden tegen de weigering om het beslag te bekrachtigen?

De regels van het Gerechtelijk wetboek zijn terzake van toepassing. (artikels 1025-1034 Ger.W)

e) Waarom is de termijn in het eerste lid twee maanden en in het tweede lid drie maanden? Het is dus mogelijk dat de beslagrechter de geldigheid van het beslag bekrachtigt en dat daarna (i.e. twee maanden en vijf dagen na de overhandiging van het pv) de opheffing van het beslag gevraagd wordt?

Dit lijkt inderdaad een ongerijmdheid in de voorgestelde wetgeving. Het co-existentievraagstuk zal vermoedelijk tot complexe juridische situaties leiden niettegenstaande het de bedoeling van de wetgever was om van artikel 52*bis* WBTW een werkbaar artikel te maken in uitvoering van de aanbevelingen van de Parlementaire Onderzoekscommissie 2009 naar de Grote Fiscale Fraude (aanbeveling 38 p. 244 – 'Instaurer un mécanisme de flagrance fiscale').

Het betreft zoals hiervoor reeds aangehaald, een niet evidente oefening waarbij het evenwicht dient gezocht te worden tussen een efficiënt optredende overheid in geval van betrapping op heterdaad (meestal het aantreffen van 'carrousselgoederen' in een magazijn), en afdoende rechtsbescherming voor de burger.

Anderzijds betreft het twee procedures die intrinsiek andersoortig zijn (zie commentaar mbt vraag 3 hiervoor). Hierbij was het de bedoeling om de fiscale administratie als beslagleggende schuldeiser te verplichten om bijzonder snel een externe toetsing van de geldigheid van het beslag te laten uitvoeren ook al is er daar in eerste instantie geen betrokkenheid van de beslagen schuldenaar voorzien. De beslagen schuldenaar behoudt op die manier evenwel de mogelijkheid om rechtsmiddelen aan te wenden indien hij dat aanvankelijk niet nuttig heeft geacht, maar desgevallend door de betrokken beschikking tot andere inzichten komt.

Het valt trouwens te noteren dat ook indien de termijn wordt gelijkgeschakeld, het opgeworpen co-existentieprobleem niet automatisch uit de weg wordt geruimd. Ook als de termijn voor beide procedures drie maanden is, is het immers perfect mogelijk dat de eerste procedure is afgerond na twee maand (het is immers een maximumtermijn), waardoor in het kader van de tweede procedure nog altijd opheffing van het beslag kan worden gevraagd (rekening houdend met het feit dat de beslagen schuldenaar niet wordt betrokken in de eerste procedure op eenzijdig verzoekschrift).

Tot slot mag niet uit het oog verloren worden dat het co-existentievraagstuk maar ontstaan is naar aanleiding van de invoeging van de verplichte afzonderlijke bekrachtigingsprocedure n.a.v. IKW besprekingen.

Heeft de beslagene drie maanden na de overhandiging van het pv van beslag of van de verzending van de aangetekende brief nog een rechtsmiddel om het bewarend beslag aan te vechten ? Wat is de eventuele verantwoording voor het ontbreken van een rechtsmiddel?

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

De gewone rechtsmiddelen (derdenverzet) worden aangewend tegen de (verplichte) bekrachtigingsbeslissing van de beslagrechter.

De beslagleggende schuldeiser heeft de mogelijkheid om in geval van veranderde omstandigheden de wijziging of de intrekking van de verplichte (bekrachtigings)beschikking van de beslagrechter te vragen. Deze procedure vormt in essentie een buitengewoon derdenverzet die niet onderworpen is aan een bepaalde termijn."

Gelet op de uitleg verstrekt in de memorie van toelichting en door de gemachtigde lijkt de beperking van het recht op toegang tot de rechter verantwoord en proportioneel.

17.2. Uit de ontworpen regeling blijkt niet dat er een verband moet bestaan tussen 6° en 7° van het ontworpen artikel 52*bis*, § 1, tweede lid, van het Btw-wetboek. De waarde van het voorwerp van het beslag dient dus niet in verhouding te staan tot de belastingschuld (zeker en vaststaand, dan wel voorlopig geraamd). Het beslag kan echter ernstige gevolgen hebben en bijvoorbeeld leiden tot een blokkering van de bedrijfsuitoefening die jaren kan duren, zodat de vraag rijst of het recht op eigendom niet beter kan worden gevrijwaard, bijvoorbeeld door te bepalen dat het verband tussen de belastingschuld en de goederen waarop beslag wordt gelegd niet disproportioneel mag zijn.

Aan de gemachtigde werd daarom de vraag gesteld waarom met de ontworpen bepaling wordt afgezien van het leggen van een verband tussen de goederen waarop beslag wordt gelegd en de vastgestelde onregelmatigheid. De gemachtigde antwoordde het volgende:

"De goederen waarop beslag wordt gelegd moeten geen rechtstreeks verband houden met de fraude. De bedoeling van de wetgever is een bewarend beslag te leggen om de belastingschuld uit hoofde van de fraude nadien te kunnen invorderen.

De beslagrechter is bevoegd om de geldigheid van een beslag te toetsen rekening houdend met de grond- en vormvoorwaarden.

Op zich is het begrijpelijk dat de administratie bij het beslag zelf moeilijk kan gaan beoordelen wat de waarde van de beslagen goederen is, in verhouding tot de voorlopig geraamde schuld. In die omstandigheden lijkt het toch opportuun om de beslagrechter toe te laten een evenredigheidstoets uit te voeren die de waarde van de beslagen goederen in overeenstemming brengt met het voorlopig geraamde bedrag van de schuldvordering. Het lijkt me excessief om bv. beslag te leggen op een partij waardevolle handelsgoederen van 2.000.0000 EUR als het geraamde bedrag van de schuldvordering 500.000 EUR bedraagt. Nogmaals, initieel is dat niet onoverkomelijk (welke ambtenaar kan de waarde van de handelsgoederen correct inschatten, tenzij het gaat om goederen waarvoor bv. een aankoopfactuur bestaat) maar de beslagrechter zou daar m.i. wel corrigerend (matigend, proportionaliserend) moeten kunnen optreden. In het kader van het verzet tegen een inhouding van btw-tegoeden heeft de beslagrechter ook de bevoegdheid de inhouding te beperken tot het bedrag van de schuld als het tegoed groter is."

Met die zienswijze van de gemachtigde kan worden ingestemd. De ontworpen regeling zal in die zin moeten worden aangepast door te bepalen dat het verband tussen de belastingschuld en de goederen waarop beslag wordt gelegd niet disproportioneel mag zijn.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

18. De gemachtigde verduidelijkte dat de mogelijkheid voor de beslagene om binnen drie maanden na overhandiging van het proces-verbaal van beslag of van de verzending van de aangetekende brief, overeenkomstig artikel 1420 van het Gerechtelijk Wetboek beroep in te stellen bij de beslagrechter om de opheffing van het beslag te doen gelasten voor zover niet aan de gestelde voorwaarden werd voldaan (ontworpen artikel 52*bis*, § 2, tweede lid, van het Btw-wetboek), ook toepassing kan vinden nadat het beslag werd omgezet in een uitvoerend beslag (*idem*, § 3). De beslagene moet overigens ook over de mogelijkheid beschikken na deze periode van drie maanden om de wijziging of de intrekking van het beslag te vragen in geval van veranderde omstandigheden (vgl. artikel 1419 van het Gerechtelijk Wetboek). Dit moet worden verduidelijkt in de ontworpen bepalingen.

*

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique [1] et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis comporte quelques mesures de lutte contre la fraude fiscale, à savoir un nouveau dispositif relatif à la saisie conservatoire dans le cadre de la taxe sur la valeur ajoutée (chapitre 3 du projet) et une série de mesures en matière d'impôts sur les revenus (chapitre 2).

En ce qui concerne les impôts sur les revenus, il s'agit de créer une possibilité supplémentaire de demander des données d'identification auprès du point de contact central visé à l'article 322, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (article 2), de prolonger le délai d'investigation prévu à l'article 333 du CIR 92 (article 3), d'adapter les règles relatives à la notification au contribuable visée à l'article 333/1 du CIR 92 (article 4) et à la publicité de l'administration (article 5) s'il s'agit de demandes de renseignements provenant d'une autorité étrangère, et de prévoir l'accroissement d'impôt visé à l'article 444 du CIR 92 si la déclaration est remise tardivement (article 6).

EXAMEN DU TEXTE

CHAPITRE 2 – IMPÔTS SUR LES REVENUS

Articles 3 et 4

3. L'article 3 du projet vise à compléter l'article 333, alinéa 3, du CIR 92. Cet alinéa dispose actuellement que l'administration peut procéder à des investigations pendant le délai supplémentaire de quatre ans prévu à l'article 354, alinéa 2, du CIR 92 à condition qu'elle ait notifié préalablement au contribuable, par écrit et de manière précise, les indices de fraude fiscale qui existent en ce qui le concerne.

La disposition en projet rend la même règle applicable, mais sans la condition précitée, lorsqu'il s'agit d'investigations réalisées à la demande d'un autre État avec lequel l'échange de renseignements en matière fiscale est possible en vertu d'un acte international en vigueur. Dans ce cas, le pouvoir d'investigation peut uniquement être utilisé pendant le délai supplémentaire pour répondre à la demande précitée.

L'article 4 du projet vise à remplacer les alinéas 3 et 4 de l'article 333/1, § 1er, du CIR 92. Les dispositions en projet prévoient une différence de traitement entre contribuables en matière de notification d'un indice ou d'indices de fraude fiscale qui justifient une demande de

[1] S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

renseignements auprès d'un établissement financier lorsqu'il s'agit de « demandes de renseignement provenant d'un État étranger telles que visées à l'article 322, § 4 » [2]. L'alinéa 3 énonce que la notification obligatoire de l'investigation, simultanément à l'envoi de la demande de renseignements, ne s'applique pas lorsqu'il s'agit d'une demande d'un État étranger visé à l'article 322, § 4. Une notification de l'enquête menée par l'État étranger peut néanmoins avoir lieu ultérieurement, au plus tard nonante jours après l'envoi des informations à l'État étranger. L'alinéa 4 implique qu'il peut également être renoncé à la communication ultérieure lorsque l'État étranger démontre qu'il a déjà lui-même envoyé une notification à la personne à l'encontre de qui l'enquête est menée ou lorsque la demande de renseignements provenant de cet État étranger fait apparaître des indices sérieux de fraude fiscale et si cet État étranger requiert expressément que la personne à l'encontre de qui l'enquête est menée ne soit pas mise au courant de cette demande.

4. Dans l'arrêt 66/2013 du 16 mai 2013, la Cour constitutionnelle a décidé qu'une différence de traitement de demandes de renseignements d'origine étrangère n'était pas raisonnablement justifiée et a donc annulé la disposition concernée. Les éléments suivants de cet arrêt sont pertinents en l'occurrence :

> « B.16. L'article 9, 2°, de la loi du 7 novembre 2011 insère dans l'article 333/1, § 1er, du CIR 1992 un alinéa qui dispose que l'alinéa 1er du paragraphe 1er n'est pas d'application aux demandes de renseignements provenant d'administrations étrangères, visées à l'article 322, § 4.
>
> B.17. Il ressort des travaux préparatoires de la loi du 7 novembre 2011 que, selon le législateur, l'obligation d'information relève de la responsabilité de l'administration étrangère. L'exposé des motifs indique :
>
> 'En effet, lorsqu'une administration étrangère pose une telle demande, il est censé, vu les procédures particulières pour de telles demandes, que l'administration étrangère a effectué préalablement les investigations nécessaires auprès du contribuable même de sorte qu'une notification préalable [ne] mènerait qu'à une perte de temps inutile » (*Doc. parl.*, Chambre, 2010-2011, Doc 53-1737/001, p. 7).
>
> Dans son avis, la section de législation du Conseil d'État s'est interrogée sur la justification de la différence de traitement en matière de notification entre les demandes d'origine nationale et celles provenant de l'étranger. Elle a mis en doute la perte de temps invoquée, dès lors que 'conformément à l'article 331/1, § 1er, du CIR 92, l'information relative à la demande de l'État étranger de lever le secret bancaire est simultanée à la demande de renseignements à la banque' (*Doc. parl.*, Chambre, 2010-2011, Doc 53-1737/001, p. 26). La section de législation du Conseil d'État a par ailleurs relevé une contradiction entre l'exposé des motifs, qui part de l'idée que le contribuable a été informé par l'administration étrangère, et les explications du délégué, qui considère que l'information du contribuable peut poser problème à l'administration étrangère (*ibid.*). Le projet de loi a maintenu la disposition malgré l'avis de la section de législation. L'exposé des motifs indique à cet égard :

[2] Selon le texte néerlandais de l'article 333/1, § 1er, alinéa 2, phrase introductive, en projet, du CIR 92, l'article 322, § 4, semble porter sur l'État étranger, alors que, selon le texte français, cette disposition vise les demandes de renseignements ("demandes de renseignements provenant d'un État étranger telles que visées à l'article 322, § 4"). Cette discordance, qui figure d'ailleurs dans le texte actuel de l'article 333/1 du CIR 92, devra être éliminée.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

'Par contre, le gouvernement est d'avis qu'il est nécessaire de conserver le complément à l'article 333/1, § 1er, CIR 92 en ce qui concerne la non-expédition d'une notification à un contribuable étranger. Le Conseil d'État semble, dans son avis n° 49.856/1, partir du fait que, dans les autres pays, une règle similaire existe en matière de demande de renseignements à des établissements financiers. Rien n'est toutefois moins vrai. Dans la plupart des pays, il n'y a aucune limitation de la possibilité de demander de tels renseignements. Dans ce sens, il est dès lors tout à fait pertinent que le fonctionnaire délégué, en réponse à une demande du Conseil d'État, signale que l'envoi d'une notification par l'administration belge pourrait mettre l'investigation dans l'autre État en danger. L'administration étrangère doit en effet entreprendre toutes les démarches dans le cadre de ses propres compétences pour obtenir les renseignements demandés mais cela implique donc rarement qu'une notification doive être envoyée au contribuable étranger.

Dans l'hypothèse où l'administration étrangère est dans l'obligation de faire une notification conformément à ses règles de droit interne, cela devra nécessairement se produire au moment où la question est posée à l'administration belge (…) qui sur ce point n'est qu'une simple personne intermédiaire entre l'administration étrangère et l'établissement financier belge.

Pour ces raisons, il ne semble pas opportun d'envoyer une notification depuis la Belgique' (*Doc. parl.*, Chambre, 2010-2011, Doc 53-1737/001, pp. 7 et 8).

B.18. Comme la Cour l'a précisé dans son arrêt n° 6/2013 du 14 février 2013, les exigences procédurales 'constituent des garanties importantes contre les ingérences arbitraires dans la vie privée du contribuable et des personnes avec lesquelles il a effectué des opérations financières'. La Cour a pris en compte dans cet arrêt la notification au contribuable, telle qu'elle est prévue par l'article 333/1, § 1er, alinéa 1er, du CIR 1992, pour conclure que l'obligation faite aux établissements financiers de divulguer à l'administration fiscale la correspondance qu'ils ont échangée avec leurs clients est compatible avec le droit au respect de la vie privée dans les conditions fixées par la loi.

La différence de traitement en matière de notification entre les demandes de l'administration selon qu'elles sont faites à la requête d'un État étranger ou non est sans justification raisonnable. L'article 322, § 4, du CIR 1992 prévoit, en effet, que la demande de l'État étranger est assimilée à un indice de fraude fiscale. La notification au contribuable constitue dès lors une garantie importante contre l'ingérence dans sa vie privée ».

Par la suite, un régime ayant le même objet que le régime annulé par la Cour Constitutionnelle a été instauré par la loi du 21 décembre 2013 'portant des dispositions fiscales et financières diverses', qui s'est effectivement concilié avec le principe d'égalité et de non-discrimination [3].

5. L'ajout de l'article 333, alinéa 3, du CIR 92 par l'article 3 de la loi à adopter aura également pour effet que la faculté de recourir au délai d'investigation supplémentaire, ce qui est normalement possible s'il existe des indices de fraude fiscale et moyennant notification préalable au contribuable, est également prévue pour répondre aux demandes d'un autre État avec lequel des renseignements en matière fiscale peuvent être échangés, fût-ce avec dispense de l'obligation de notification préalable.

[3] C.C., 16 juillet 2015, n° 107/2015, B.10.1, B.10.2 et B17.1 à B.20.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

Il en va de même pour l'article 331/1, § 1er, alinéas 3 et 4, en projet, du CIR 92 (article 4 du projet).

Les modifications en projet, tant de l'article 333 que de l'article 333/1 du CIR 92, auront dès lors pour effet qu'une différence de traitement est créée selon que la demande émane d'une autorité belge ou d'une autorité étrangère. Ainsi, l'élément crucial inscrit à l'article 333/1, § 1er, alinéa 3, pour la non-application de l'obligation de notification préalable, à savoir que « l'État étranger demande expressément que le contribuable ne soit pas mis au courant de sa demande, *lorsque les droits du Trésor sont en péril* », est supprimé. Ce faisant, toutes les demandes provenant d'États étrangers pourront uniquement donner lieu à une notification ultérieure (au plus tard dans les 90 jours après l'envoi des informations à l'État étranger), alors que conformément à l'article 333/1, § 1er, pour les demandes internes, cette notification doit s'effectuer simultanément à l'envoi de la demande de renseignements à l'établissement financier. Force est dès lors de constater que, dans le droit fil de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, le régime en projet, en réinstaurant une différence de traitement sans qu'une justification raisonnable soit donnée à cet égard, est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

6. Il ressort des arrêts 66/2013 du 16 mai 2013 et 107/2015 du 16 juillet 2015 de la Cour constitutionnelle que la notification au contribuable ou à la personne à l'encontre de qui l'enquête est menée par l'État étranger constitue une garantie importante contre l'ingérence dans sa vie privée. En prévoyant qu'à la demande expresse de l'État étranger, il peut également être renoncé à la notification *post factum* « lorsque la demande (...) fait apparaître des indices sérieux de fraude fiscale », le régime offre moins de garanties pour empêcher que l'atteinte à la vie privée soit disproportionnée.

Le fait qu'il existe des indices sérieux de fraude fiscale ne justifie toutefois pas en soi qu'il peut être renoncé dans tous les cas à la notification. L'exigence selon laquelle l'État étranger doit expressément demander qu'il ne soit pas procédé à une notification *post factum* ne limite pas non plus la portée de l'ingérence dans la vie privée aux cas dans lesquels il est nécessaire et proportionné de ne pas faire de notification [4-5]. Le régime en projet semble dès lors ne pas offrir de garanties suffisantes pour empêcher que l'atteinte à la vie privée soit disproportionnée.

7. Le délai de notification *post factum* est également modifié: selon la disposition en projet, la notification doit s'effectuer « au plus tard dans les 90 jours *après l'envoi des informations à l'Etat étranger* », alors que selon le régime en vigueur, cette notification doit avoir lieu « au plus tard dans les 90 jours *après l'envoi de la demande de renseignements* » à

[4] Comparer avec l'article 333/1, § 1er, alinéa 2, du CIR 92, qui comporte, quant à lui, un critère d'appréciation sur le fond (« lorsque les droits du Trésor sont en péril »).

[5] La loi doit offrir des garanties contre les atteintes arbitraires de la puissance publique au droit au respect de la vie privée, à savoir en délimitant le pouvoir d'appréciation des autorités concernées avec une netteté suffisante, d'une part, et en prévoyant un contrôle juridictionnel effectif, d'autre part (voir, entre autres, Cour eur. D.H., 8 mai 2000, *Rotaru c. Roumanie*, § 55 ; Cour eur. D.H., 6 juin 2006, *Segerstedt-Wiberg c. Suède*, § 76 ; Cour eur. D.H., 8 juin 2006, *Lupsa c. Roumanie*, § 34).

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

l'établissement financier (cf. l'interprétation de la Cour constitutionnelle de l'article 331/1, § 1er, alinéa 3, actuel, dans l'arrêt 107/2015). Cette différence devra également pouvoir être justifiée.

8. L'article 333/1, § 1er, alinéa 4, en projet, du CIR 92 ne favorise pas la lisibilité du régime : telle qu'elle est conçue, cette disposition concerne une catégorie distincte, alors qu'il s'agit essentiellement d'une dérogation au régime inscrit à l'alinéa 3 en projet. Mieux vaudrait le mentionner comme tel dans l'alinéa 4 en projet. En outre, il résulte de l'alinéa 3 en projet que l'alinéa 1er de ce paragraphe ne s'applique pas aux demandes provenant d'un État étranger visées à l'article 322, § 4, du CIR 92, de sorte qu'il ne faut plus le préciser à l'alinéa 4 en projet.

Il est suggéré de rédiger la phrase liminaire de cette disposition comme suit :

« Par dérogation à l'alinéa 3, aucune notification n'est effectuée : ».

Une autre possibilité consiste à fusionner les deux alinéas et à abroger le quatrième alinéa en vigueur. Dans ce cas, l'alinéa 3 en projet peut être complété comme suit :

« Il est toutefois renoncé à la notification *post factum* : ... ».

Article 5

9. L'article 5 du projet vise à insérer un article 337/1 dans le titre VII (« Établissement et recouvrement des impôts »), chapitre III (« Investigations et contrôle »), section VI (« Secret professionnel »), du CIR 92, qui prévoit que, dans certains cas, les demandes de renseignements provenant d'autorités étrangères et les réponses qui sont fournies à ces dernières, ainsi que toute autre correspondance entre les autorités compétentes, ne sont pas susceptibles d'être divulguées sur la base de la loi 11 avril 1994 'relative à la publicité de l'administration'.

10. L'article 32 de la Constitution s'énonce comme suit :

> « Chacun a le droit de consulter chaque document administratif et de s'en faire remettre copie, sauf dans les cas et conditions fixés par la loi, le décret ou la règle visée à l'article 134 ».

En énonçant à l'article 32 de la Constitution que chaque document administratif – notion qui, selon le Constituant, doit être interprétée très largement – est en principe public, le Constituant a érigé le droit à la publicité des documents administratifs en un droit fondamental. Des exceptions au principe de la publicité des documents administratifs ne sont possibles que dans les conditions fixées par la loi, le décret ou l'ordonnance. Elles doivent être justifiées et interprétées de manière restrictive [6].

[6] Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle : voir, par exemple, C.C., 19 décembre 2013, n° 169/2013, B.16.2, qui fait référence au *Doc. parl.*, Sénat, 1991-92, n° 100-49/2°, p. 9.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

L'article 337/1, en projet, du CIR 92 prévoit qu'il s'agit d'une dérogation à l'article 4 de la loi du 11 avril 1994. L'article 4, alinéa 1er, de la loi du 11 avril 1994 s'énonce comme suit :

> « Le droit de consulter un document administratif d'une autorité administrative fédérale et de recevoir une copie du document consiste en ce que chacun, selon les conditions prévues par la présente loi, peut prendre connaissance sur place de tout document administratif, obtenir des explications à son sujet et en recevoir communication sous forme de copie ».

Il s'agit donc d'instaurer une exception au principe selon lequel les documents administratifs concernés sont publics [7]. En prévoyant dans le texte néerlandais que ces documents administratifs « niet vatbaar [zijn] voor inzage » et eu égard au fait qu'une exception au principe doit être interprétée de manière restrictive, seule la consultation semble être rendue impossible, mais pas sa communication sous forme de copie ou la demande d'explications [8]. Si telle n'est pas l'intention des auteurs du projet, la disposition en projet devra être remaniée.

11. Étant donné qu'il s'agit de la restriction d'un droit fondamental, celle-ci ne peut pas être conçue de manière plus large que ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif visé.

La disposition en projet instaure la limitation « à moins que l'autorité étrangère n'ait expressément marqué son accord sur cette divulgation », « aussi longtemps que l'enquête de l'autorité étrangère n'est pas clôturée et pour autant que la divulgation nuirait aux besoins de l'enquête précitée ».

Afin de préserver autant que possible le droit fondamental, il faudra donc chaque fois demander explicitement à l'autorité étrangère si celle-ci marque son accord sur la publicité d'informations. Mieux vaudrait le prévoir expressément dans le projet. De même, la notion « dans un délai raisonnable » étant relativement vague, elle est source d'insécurité juridique et, en outre, il n'apparaît pas clairement comment l'autorité étrangère peut savoir dans quel délai une réponse doit être fournie. Il est indiqué de limiter ce délai dans la disposition en projet, tout en laissant à l'administration fiscale, qui pourra décider au cas par cas, le soin de le définir concrètement. Toutefois, il conviendrait de prévoir que lorsque la demande est adressée à l'administration étrangère, le délai dans lequel une réponse doit être donnée, ainsi que la suite qui sera donnée à l'expiration du délai, doivent être expressément mentionnés.

Si l'autorité ne marque pas (expressément ou tacitement) son accord sur la communication des informations, le droit fondamental est limité « aussi longtemps que l'enquête de l'autorité étrangère n'est pas clôturée et pour autant que la divulgation nuirait aux besoins de

[7] L'exposé des motifs justifie notamment cette dérogation en faisant référence au commentaire de l'article 26 du modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Ce modèle n'a toutefois qu'une valeur de recommandation (voir également : F. HOOGENDIJK, « Het gebruik van het Commentaar bij het OESO-modelverdrag voor de interpretatie van Belgische dubbelbelastingverdragen. Een onderzoek van de Belgische rechtspraak en de rulingpraktijk », *AFT* 2016, (6) 8), de sorte que des obligations internationales ne peuvent en être déduites. Le fait qu'une recommandation de l'OCDE prévoit que l'État requérant doit pouvoir interdire la divulgation de ses lettres est certes un élément qui peut être utilisé pour justifier le régime en projet, mais étant donné qu'il ne s'agit pas d'une norme internationale, le législateur ne peut invoquer la primauté du droit international sur le droit national, par exemple, pour écarter l'application de l'article 32 de la Constitution.

[8] Le texte français utilise toutefois une définition plus générale (« ne sont pas susceptibles d'êtres divulguées »).

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

l'enquête précitée ». Sans doute l'intention est-elle de laisser à l'autre autorité le soin d'apprécier ce qui précède, mais la question se pose alors de savoir comment l'autorité fédérale sera informée que l'enquête est clôturée et comment on peut veiller à ce que cette notification s'effectue rapidement.

12. Le fait que l'article 337/1, alinéa 1er, en projet, du CIR 92, mentionne, d'un part, « autorités étrangères » et, d'autre part, « autorités compétentes » peut donner à penser qu'il ne s'agit pas des mêmes autorités, en particulier que la mention « autorités compétentes » peut également porter sur les autorités fiscales nationales. L'exception au droit fondamental de la publicité de l'administration s'appliquerait ainsi aux « demandes d'informations transmises par les autorités étrangères et les réponses qui sont fournies à ces autorités » et à « toute autre correspondance entre les autorités compétentes ». Cela ne correspond peut-être pas à l'intention des auteurs du projet, auquel cas la terminologie doit être adaptée.

13. On n'aperçoit pas clairement ce que le mot « d'office » ajoute à l'article 337/1, alinéa 2, en projet, du CIR 92. Mieux vaudrait au demeurant écrire : « L'accord visé à l'alinéa précédent est réputé acquis si... ».

14. Le texte néerlandais de l'article en projet utilise à la fois le mot « goedkeuring » et le mot « akkoord », alors que le texte français n'utilise que le mot « accord ». Dans un souci de sécurité juridique, on utilisera également une terminologie uniforme dans le texte néerlandais.

CHAPITRE 3 – TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Article 7

15. L'article 7 du projet vise à remplacer l'article 52*bis* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : C. T.V.A.), afin d'instaurer un nouveau régime de saisie conservatoire. Le régime en vigueur porte sur la saisie conservatoire de marchandises « pour lesquelles il peut être raisonnablement présumé que les dispositions du [C. T.V.A.] et des arrêtés d'exécution en matière de T.V.A. n'ont pas été respectées en raison de l'impossibilité d'identifier les parties intervenantes ou d'établir l'origine, la quantité, le prix ou la valeur des marchandises ». Le régime en projet autorise la saisie conservatoire « sur les biens meubles pour lesquels il n'est pas démontré lors [d'investigations auprès d'une personne assujettie] qu'ils appartiennent exclusivement à des tiers », lorsque des agents de l'administration fiscale « constatent (...) des faits qui constituent un faisceau d'indices concordants de fraude grave, organisée ou non, et qui ont contribué à enfreindre les dispositions [du C. T.V.A.] ou des arrêtés pris pour son exécution » [9].

16. Il a été demandé au délégué de clarifier l'articulation entre l'article 52*bis*, en projet, du C. T.V.A. et les règles générales en matière de saisie contenues dans le Code judiciaire. Plus précisément, il a été demandé au délégué si les dispositions du Code judiciaire relatives à la

[9] La notion « fraude fiscale grave, organisée ou non » apparaît déjà notamment dans l'article 5, § 3, 1°, de la loi du 11 janvier 1993 'relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme'.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

saisie ne s'appliquent que dans la mesure où elles sont visées par l'article 52*bis* en projet. Le délégué a répondu en ces termes :

« Als algemene regel geldt dat de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek. het gemeen recht vormen inzake rechtsplegingen (miv beslag), overeenkomstig artikel 2 van dat wetboek:

'Art. 2. De in dit wetboek gestelde regels zijn van toepassing op alle rechtsplegingen, behoudens wanneer deze geregeld worden door niet uitdrukkelijk opgeheven wetsbepalingen of door rechtsbeginselen, waarvan de toepassing niet verenigbaar is met de toepassing van de bepalingen van dit wetboek.'

Het voordeel daarvan is met name dat niet alle aspecten van een bijzondere rechtspleging in detail moeten worden geregeld in een specifieke wetgeving (vb. fiscaal) omdat de eventuele lacunes automatisch zullen worden opgevuld aan de hand van de toepasselijke bepalingen van het Ger.W.

Het Gerechtelijk Wetboek is m.a.w. van toepassing waar niets specifieks is voorzien (en niet alleen in die gevallen waar het in de voorgelegde tekst specifiek is aangeduid).

De vraag komt waarschijnlijk voort uit het feit dat in de voorgelegd tekst herhaaldelijk naar toepasselijke bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek wordt verwezen, ook al zou dat soms strikt genomen overeenkomstig voormeld principe niet noodzakelijk zijn. Dergelijke verwijzingen komen evenwel ook frequent in andere fiscale teksten voort, en worden meestal gehanteerd om op een aantal punten verwarring uit te sluiten als er op bepaalde specifieke punten wordt afgeweken van het gemeen gerechtelijk recht, terwijl de andere deelaspecten bij voortduur toch geregeld blijven door de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek.

Als er door de expliciete verwijzingen naar de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek twijfel zou ontstaan omtrent het voormelde basisprincipe, kan worden gesuggereerd om dat basisprincipe bijvoorbeeld expliciet te bevestigen in de Memorie van toelichting ».

À la question de savoir si l'article 1419, alinéa 2, du Code judiciaire s'applique à la saisie conservatoire prévue par l'article 52*bis* en projet du C. T.V.A. – et, dans le cas contraire, quelle en est la justification – il a été répondu comme suit :

« De beslagene heeft overeenkomstig artikel 1419, 2de lid Ger.W. wel de mogelijkheid om in geval van veranderde omstandigheden de wijziging of de intrekking van de beschikking van de beslagrechter te vragen (bedoeld in Ger.W.: waarin de beslagrechter voorafgaandelijk toelating heeft verleend om het beslag te leggen overeenkomstig de normale regels).

Deze regel is een basisprincipe dat trouwens ook geldt ten aanzien van de beslagleggende schuldeiser (zie artikel 1032 van het Ger. W.)

In casu gaat het om een beslag dat wordt gelegd zonder voorafgaandelijke toelating van de beslagrechter, maar dat wel achteraf – weliswaar via een procedure op eenzijdig verzoekschrift – moet worden bekrachtigd door de beslagrechter.

Artikel 1419, 2de lid Ger.W. is dus strikt genomen niet van toepassing omdat het niet gaat om een beschikking waarbij toelating werd verleend maar wel om een beschikking waarbij een beslag dat zonder toelating mocht worden gelegd wordt bekrachtigd.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

Niettemin is het principe van artikel 1419, 2de lid Ger.W. dermate fundamenteel dat een afwijking terdege moet kunnen worden verantwoord. In die omstandigheden kan worden voorgesteld om het principe van artikel 1419, 2de lid Ger.W. mutatis mutandis van toepassing te maken op het beslag van artikel 52*bis* WBTW, niettegenstaande deze bijkomende mogelijkheid de procedure complexer maakt.

Het betreft een niet evidente oefening waarbij het evenwicht dient gezocht te worden tussen een efficiënt optredende overheid in geval van betrapping op heterdaad (meestal het aantreffen van 'carrousselgoederen' in een magazijn), en afdoende rechtsbescherming voor de burger ».

17. On peut se demander si le dispositif en projet est conforme à l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : CEDH) (droit à un procès équitable) et à l'article 1 du premier protocole à la CEDH (droit à la propriété).

Contrairement au dispositif en vigueur, qui permet uniquement d'opérer une saisie conservatoire sur des « marchandises suspectes » [10] ainsi que sur les moyens servant à leur transport, le régime en projet offre la possibilité de procéder à une saisie conservatoire sur tous les biens meubles pour lesquels il n'est pas démontré lors d'investigations chez un assujetti qu'ils appartiennent exclusivement à des tiers.

Dans l'avis 50.888/2-50.889/2 [11], le Conseil d'État, certes dans un autre contexte et concernant d'autres droits fondamentaux, a exposé ce qui suit :

« Ainsi que l'a énoncé la Cour constitutionnelle dans plusieurs arrêts, même lorsque la Constitution ne prévoit pas expressément l'intervention préalable d'un juge, magistrat impartial et indépendant, pour l'adoption d'une mesure restrictive à un droit fondamental, comme en matière de respect du domicile [12], pareille intervention apparaît en principe comme une garantie essentielle du respect des conditions auxquelles est subordonnée une atteinte à ce droit [13].

Ces mêmes arrêts considèrent toutefois que,

'[d]ans certaines matières particulières, le législateur a cependant dérogé à cette

[10] M. DE JONCKHEERE (éd.), M. DELANOTE, M. MAUS et E. VAN DOOREN, *De fiscale procedure*, Bruges, la Charte, 2016, p. 598. Comme il a déjà été mentionné dans l'observation 15, il s'agit, selon l'article 52*bis*, § 1er, alinéa 1er, du C. T.V.A., de marchandises « pour lesquelles il peut être raisonnablement présumé que les dispositions du présent Code et des arrêtés d'exécution en matière de T.V.A. n'ont pas été respectées en raison de l'impossibilité d'identifier les parties intervenantes ou d'établir l'origine, la quantité, le prix ou la valeur des marchandises ».

[11] Avis C.E. 50.888/2-50.889/2 du 27 février 2012 sur un projet devenu les lois du 15 mai 2012 'relative à l'interdiction temporaire de résidence en cas de violence domestique' et du 15 juin 2012 'tendant à réprimer le non-respect de l'interdiction temporaire de résidence en cas de violence domestique et modifiant les articles 594 et 627 du Code judicaire', et sur une proposition de loi 'modifiant le Code civil et le Code judiciaire en ce qui concerne l'éloignement préventif du domicile familial et d'autres mesures de suivi et de répression de la violence entre partenaires', observation 10 (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-12, n° 53-1994/002, pp. 16-19 ; *Doc. parl.*, Chambre, 2010-11, n° 53-1394/002, pp. 16-19).

[12] *Note 52 de l'avis cité* : C.C., n° 140/1998, 16 décembre 1998, B.1 ; n° 154/2007, 19 décembre 2007, B.77.3.

[13] *Note 53 de l'avis cité :* Une procédure sommaire visant à contraindre des gens du voyage à quitter le site caravanier qu'ils occupent en raison de 'nuisances présumées', sans intervention préalable d'un juge a également fait l'objet de la critique suivante de la part de la Cour européenne des droits de l'homme : 'The power to evict without the burden of giving reasons liable to be examined as to their merits by an independent tribunal has not been convincingly shown to respond to any specific goal or to provide any specific benefit to members of the gypsy community'. (Cour eur. D.H., Connors c. Royaume-Uni, 27 mai 2004, § 94). Les intérêts en jeu y étaient toutefois différents de ceux que le projet à l'examen tente de concilier.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

règle. De telles dérogations ne peuvent qu'être exceptionnelles et elles doivent être justifiées par des raisons propres aux infractions qu'elles concernent' [14].

La Cour juge aussi que

'[l]a privation de la garantie d'une intervention judiciaire préalable doit être limitée à ce qui est strictement nécessaire pour atteindre l'objectif légal et doit être compensée par d'autres garanties suffisantes afin de prévenir des abus' [15].

S'il convient de privilégier la nécessité de respecter les garanties du procès équitable, il peut être admis, dans le respect des strictes conditions qui viennent d'être rappelées, que ces droits soient mis en balance avec les intérêts qui relèvent du domaine d'autres droits fondamentaux, comme par exemple le droit à la vie privée et familiale garanti par l'article 22 de la Constitution et l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme [16]. Selon la Cour constitutionnelle, une limitation des principes se dégageant de droits fondamentaux peut se justifier, non seulement lorsque des intérêts supérieurs sont en cause mais également lorsque la restriction est nécessaire pour garantir le respect d'autres droits fondamentaux [17].

Toutefois, ainsi que l'a jugé par exemple la Cour constitutionnelle en ce qui concerne le conflit entre les droits de la défense et le droit au respect de la vie privée,

> 'seules sont légitimes au regard de l'article 6.1 de la Convention précitée les mesures restreignant les droits de la défense qui sont absolument nécessaires. De surcroît, les difficultés qu'éprouverait une des parties dans l'exercice de sa défense en raison d'une limitation de ses droits doivent être compensées par la garantie qu'offre la procédure suivie devant la juridiction.
>
> Invers[e]ment, les atteintes à la vie privée qui découlent d'une procédure judiciaire doivent se limiter autant que faire se peut à celles rendues strictement nécessaires par les spécificités de la procédure, d'une part, et par les données du litige, d'autre part' [18].

Pareilles considérations valent également, en principe, lorsque d'autres droits fondamentaux sont en conflit, étant entendu que, lorsque la Constitution prévoit l'intervention préalable d'un juge, comme par exemple en matière de restriction à la liberté individuelle au-delà du délai de détention administrative, garantie par l'article 12, alinéa 3, de la Constitution, ce prescrit ne peut être soumis à aucune dérogation, fût-elle

---

[14] *Note 54 de l'avis cité :* Entre autres arrêts : C.C., n° 140/1998, 16 décembre 1998, B.2 ; n° 154/2007, 19 décembre 2007, B.77.3.

[15] *Note 55 de l'avis cité :* C.C., n° 154/2007, 19 décembre 2007, B.77.3.

[16] *Note 56 de l'avis cité* : Voir par exemple l'arrêt n° 10/2011, du 27 janvier 2011, de la Cour constitutionnelle, qui admet, en matière de recouvrement des droits de douane et d'accise, la mise en balance des droits de la défense et du principe du contradictoire déduits de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme 'avec les intérêts qui relèvent du domaine de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme' et qui permettent alors de 'concevoir des situations exceptionnelles dans lesquelles certaines pièces du dossier échappent à la contradiction' (C.C., n° 10/2011, 27 janvier 2011, B.5.1).

[17] *Note 57 de l'avis cité* : C.C., n° 201/2011, 22 décembre 2011, B.12.1. Il s'agissait, dans cet arrêt, de l'article 15*bis* nouveau de la loi du 20 juillet 1990 'relative à la détention préventive', tel qu'inséré par l'article 6 de la loi du 13 août 2011 'modifiant le Code d'instruction criminelle et la loi du 20 juillet 1990 relative à la détention préventive afin de conférer des droits, dont celui de consulter un avocat et d'être assistée par lui, à toute personne auditionnée et à toute personne privée de liberté' et de la mise en balance qu'elle appelait des principes de l'égalité des armes entre l'accusation et la défense et du caractère contradictoire du procès pour un prévenu pouvant faire l'objet d'une prolongation d'une mesure de privation de liberté avec 'd'autres droits fondamentaux' (*ibid.*).

[18] *Note 58 de l'avis cité* : C.C., n° 10/2011, 27 janvier 2011, B.5.1.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

puisée dans la loi [19].

Les principes énoncés ci-avant sont également d'application en dehors de la sphère pénale [20] ».

Plusieurs arrêts de la Cour constitutionnelle soulignent que le législateur fiscal peut déroger aux dispositions du Code judiciaire, mais qu'il faut démontrer que la mesure est strictement nécessaire et qu'un contrôle juridictionnel effectif portant sur la régularité et la validité de la mesure (de saisie) fiscale dérogatoire doit rester garanti [21].

L'exposé des motifs tente en tout cas de justifier l'élargissement de la saisie conservatoire administrative (et la limitation du contrôle juridictionnel préventif dont elle est assortie) [22] :

« La Commission d'enquête parlementaire sur les grands dossiers de fraude fiscale (doc 52 0034/04, constatations sous n° 22, pp 244-248) a constaté que : 'La plupart des grandes fraudes fiscales visent à mettre le 'butin' à l'abri de toute réaction, tant de la justice que du fisc. Certaines fraudes très dommageables profitent d'une faille dans la législation ou d'un montage non encore détecté, et s'opèrent intensément durant une courte période. C'est pourquoi, pour arrêter l'hémorragie, l'administration doit pouvoir agir en temps réel et de manière efficace. L'administration fiscale se retrouve de surcroît, le moment venu, totalement désarmée face à l'insolvabilité, organisée entre-temps, de certains fraudeurs'.

Bien que l'administration ait la possibilité de procéder à un contrôle, même si le délai pour le dépôt de la déclaration concernant les opérations contrôlées n'est pas encore échu, et bien que l'article 52*bis* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après Code), inséré par l'article 2 de la loi-programme du 27 décembre 2006, octroie à l'administration la possibilité d'opérer une saisie administrative à caractère conservatoire afin de garantir l'acquittement de la TVA, il s'avère cependant que dans la pratique cette dernière disposition n'est pas exploitée en raison de nombreuses lacunes.

---

[19] *Note 59 de l'avis cité* : Voir notamment sur ce point l'arrêt n° 201/2011 du 22 décembre 2011 de la Cour constitutionnelle.

[20] *Note 60 de l'avis cité* : Sur ces questions, cons. B. MARÉCHAL et S. DEPRÉ, *op. cit.*, spéc. pp. 988 à 991. Voir aussi l'arrêt n° 101/2008 du 10 juillet 2008 de la Cour constitutionnelle, qui annule l'article 92, § 1er, 3° et 6°, du Code flamand du Logement, y introduit par l'article 6 du décret de la Région flamande du 15 décembre 2006 'portant modification du décret du 15 juillet 1997 contenant le Code flamand du Logement', qui permet de faire figurer dans les baux conclus par les sociétés de logement social des clauses résolutoires expresses ayant pour effet de 'prive[r] les locataires de la garantie de l'intervention préalable d'un juge en cas de dissolution du bail par le bailleur pour manquement à leurs obligations' (C.C., n° 101/2008, 10 juillet 2008, B.23.2). L'arrêt constate notamment que, '[c]ontrairement à ce qui est prévu par le droit commun, le contrat de bail peut être dissous sur la seule appréciation par le bailleur des manquements du locataire, de leur gravité et de leur caractère persistant, sans contrôle préalable d'un juge indépendant et impartial, tiers à la relation contractuelle', ce qui, malgré les justifications avancées et l'existence d'un contrôle juridictionnel *a posteriori* (*ibid.*, B.25), conduit la Cour à conclure que 'la possibilité de faire figurer une clause résolutoire expresse dans le contrat de bail, au détriment des locataires de logements sociaux, n'est pas raisonnablement justifiée par rapport au droit à un logement décent, garanti par l'article 23 de la Constitution'. Il importe toutefois de souligner que les intérêts en jeu dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt précité, à savoir ceux du propriétaire, étaient sans commune mesure avec ceux que le projet à l'examen dans le présent avis tend à protéger, qui touchent à l'intégrité physique, morale, voire sexuelle, des personnes à protéger, en ce compris les plus faibles, comme les mineurs d'âge.

[21] Voir par exemple : C.C., 7 juillet 1998, n° 78/98 ; C.C., 26 mai 1999, n° 58/99.

[22] Comparer avec l'article 1413 du Code judiciaire : « Tout créancier peut, dans les cas qui requièrent célérité, demander au juge l'autorisation de saisir conservatoirement les biens saisissables qui appartiennent à son débiteur ».

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

Cette Commission d'enquête a par conséquent recommandé d'adapter l'article 52*bis* précité.

L'article 52*bis*, nouveau, du Code, met en œuvre cette recommandation.

A la différence de l'ancienne disposition de l'article 52*bis* du Code qui n'autorise la saisie de marchandises que s'il est impossible d'identifier les parties intervenantes ou d'établir l'origine, la quantité, le prix ou la valeur des marchandises pour lesquelles il peut être raisonnablement présumé que les dispositions du Code et des arrêtés en matière de TVA n'ont pas été respectées, la nouvelle disposition permet la saisie conservatoire de biens meubles lorsque les agents de l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée constatent à l'occasion de leur investigation un faisceau d'indices concordants de fraude grave, organisée ou non.

Dérogatoire au droit commun, la mesure de saisie devient effective — avec pour conséquence l'interdiction d'aliéner les biens saisis ou de les grever de charges durant une période de trois ans — à compter de la remise de la copie du procès-verbal de saisie au saisi ou à son représentant ou mandataire, indépendamment de la notification par pli recommandé qui est prévue dans l'hypothèse où la remise en main propre au saisi n'a pu être effectuée ».

17.1. Il ressort de cet exposé que le régime spécifique en matière de saisie est justifié « par des raisons propres aux infractions qu'elles concernent », à savoir une fraude fiscale grave en matière de T.V.A. En outre, il semble exister suffisamment de garanties pour éviter des abus : la saisie conservatoire doit être appréciée dans les deux mois par le juge des saisies et le saisi peut également demander au juge des saisies, dans les trois mois qui suivent la remise en mains propres du procès-verbal de saisie, de faire ordonner le levée de la saisie.

À cet égard, un certain nombre de questions ont encore été posées au délégué, auxquelles il a été répondu comme suit (les questions sont chaque fois indiquées en italique) :

« *Wat is de verhouding tussen het voorgestelde artikel 52bis, §2, eerste lid, en artikel 52bis, §2, tweede lid? a) Is het mogelijk dat éénzelfde zaak terzelfdertijd op éénzijdig verzoekschrift wordt behandeld door de beslagrechter en er daarnaast een beroep door de betrokkene behandeld wordt door diezelfde beslagrechter? Of worden die zaken dan samengevoegd?*

Het is mogelijk dat éénzelfde zaak terzelfdertijd op éénzijdig verzoekschrift wordt behandeld door de beslagrechter en er daarnaast een beroep door de betrokkene behandeld wordt.

De procedures zijn ook intrinsiek verschillend:

- het eerste lid betreft een verplichte bekrachtigingsprocedure voor de beslagleggende schuldeiser als bijkomende juridische garantie (externe juridische toetsing) na een beslag dat zonder voorafgaandelijke machtiging van de beslagrechter mocht worden gelegd
- het tweede lid betreft een facultatief rechtsmiddel voor de beslagen schuldenaar om het beslag (en dus niet de bekrachtigingsbeschikking) aan te vechten. Voor het aanvechten van de bekrachtigingsbeschikking staan immers de gewone rechtsmiddelen van het Ger.W. (*in casu* derdenverzet) open.

De intrinsiek verschillende aard van beide procedures staan er niet aan in de weg dat in het kader van beide procedures gelijkaardige juridische discussies kunnen worden verwacht omtrent de toepassing van de grond- en vormvoorwaarden van het beslag.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

Om een eenduidige rechtsbehandeling te verkrijgen, kan de samenvoeging van dossiers gevraagd worden door één van de gedingpartijen of ambtshalve door de rechter.

Dergelijke samenvoeging zou *de facto* betekenen dat in dergelijke gevallen het eenzijdig karakter van de bekrachtigingsprocedure komt te vervallen, omdat in een dergelijk geval het tegensprekelijk karakter van de procedure ingeleid door de beslagen schuldenaar de bovenhand neemt.

Deze dubbele procedure is niet voor de hand liggend en kan de zaken jurdisch bijzonder complex maken,

b) Heeft de ene uitspraak in voorkomend geval gezag van gewijsde ten aanzien van de andere uitspraak?

Om deze problematiek te vermijden kan waar mogelijk de samenvoeging van de dossiers worden bepleit. Indien dat onmogelijk blijkt door uiteenlopende timing van de verschillende procedures, zal er in voorkomend geval gezag van gewijsde kleven aan de ene uitspraak ten aanzien van de andere uitspraak. Tegen de betrokken uitspraak zal uiteraard nog wel een gewoon rechtsmiddel kunnen worden aangewend om de benadeelde partij in de gelegenheid te stellen hoe dan ook alsnog zijn rechten te laten gelden.

c) Kan de betrokkene verzet aantekenen tegen de beslissing van de beslagrechter die het beslag bekrachtigt?

De regels van het Gerechtelijk Wetboek zijn terzake van toepassing (artikels 1025-1034 Ger.W)

d) Kan er beroep aangetekend worden tegen de weigering om het beslag te bekrachtigen?

De regels van het Gerechtelijk wetboek zijn terzake van toepassing. (artikels 1025-1034 Ger.W)

e) Waarom is de termijn in het eerste lid twee maanden en in het tweede lid drie maanden? Het is dus mogelijk dat de beslagrechter de geldigheid van het beslag bekrachtigt en dat daarna (i.e. twee maanden en vijf dagen na de overhandiging van het pv) de opheffing van het beslag gevraagd wordt?

Dit lijkt inderdaad een ongerijmdheid in de voorgestelde wetgeving. Het co-existentievraagstuk zal vermoedelijk tot complexe juridische situaties leiden niettegenstaande het de bedoeling van de wetgever was om van artikel 52*bis* WBTW een werkbaar artikel te maken in uitvoering van de aanbevelingen van de Parlementaire Onderzoekscommissie 2009 naar de Grote Fiscale Fraude (aanbeveling 38 p. 244 – 'Instaurer un mécanisme de flagrance fiscale').

Het betreft zoals hiervoor reeds aangehaald, een niet evidente oefening waarbij het evenwicht dient gezocht te worden tussen een efficiënt optredende overheid in geval van betrapping op heterdaad (meestal het aantreffen van 'carrousselgoederen' in een magazijn), en afdoende rechtsbescherming voor de burger.

Anderzijds betreft het twee procedures die intrinsiek andersoortig zijn (zie commentaar mbt vraag 3 hiervoor). Hierbij was het de bedoeling om de fiscale administratie als beslagleggende schuldeiser te verplichten om bijzonder snel een externe toetsing van de geldigheid van het beslag te laten uitvoeren ook al is er daar in eerste instantie geen betrokkenheid van de beslagen schuldenaar voorzien. De beslagen schuldenaar behoudt op die manier evenwel de mogelijkheid om rechtsmiddelen aan te wenden indien hij dat aanvankelijk niet nuttig heeft geacht, maar desgevallend door de betrokken beschikking tot andere inzichten komt.

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

Het valt trouwens te noteren dat ook indien de termijn wordt gelijkgeschakeld, het opgeworpen co-existentieprobleem niet automatisch uit de weg wordt geruimd. Ook als de termijn voor beide procedures drie maanden is, is het immers perfect mogelijk dat de eerste procedure is afgerond na twee maand (het is immers een maximumtermijn), waardoor in het kader van de tweede procedure nog altijd opheffing van het beslag kan worden gevraagd (rekening houdend met het feit dat de beslagen schuldenaar niet wordt betrokken in de eerste procedure op eenzijdig verzoekschrift).

Tot slot mag niet uit het oog verloren worden dat het co-existentievraagstuk maar ontstaan is naar aanleiding van de invoeging van de verplichte afzonderlijke bekrachtigingsprocedure n.a.v. IKW besprekingen.

Heeft de beslagene drie maanden na de overhandiging van het pv van beslag of van de verzending van de aangetekende brief nog een rechtsmiddel om het bewarend beslag aan te vechten ? Wat is de eventuele verantwoording voor het ontbreken van een rechtsmiddel?

De gewone rechtsmiddelen (derdenverzet) worden aangewend tegen de (verplichte) bekrachtigingsbeslissing van de beslagrechter.

De beslagleggende schuldeiser heeft de mogelijkheid om in geval van veranderde omstandigheden de wijziging of de intrekking van de verplichte (bekrachtigings)beschikking van de beslagrechter te vragen. Deze procedure vormt in essentie een buitengewoon derdenverzet die niet onderworpen is aan een bepaalde termijn ».

Compte tenu des explications données dans l'exposé des motifs et par le délégué, la limitation du droit d'accès au juge semble justifiée et proportionnée.

17.2. Il ne ressort pas du régime en projet qu'il doit exister un lien entre le 6° et le 7° de l'article 52*bis*, § 1er, alinéa 2, en projet, du C. T.V.A. La valeur de l'objet de la saisie ne doit donc pas être proportionnée à la dette d'impôt (certaine et liquide, ou estimée provisoirement). La saisie peut toutefois avoir des conséquences sérieuses et entraîner, par exemple, un blocage de l'activité économique qui peut durer des années, si bien que la question se pose de savoir si le droit à la propriété ne peut pas être mieux garanti, par exemple en prévoyant que le rapport entre la dette d'impôt et les biens saisis ne peut pas être disproportionné.

Il a dès lors été demandé au délégué pourquoi la disposition en projet renonce à établir un lien entre les biens saisis et l'irrégularité constatée. Le délégué a répondu ce qui suit :

« De goederen waarop beslag wordt gelegd moeten geen rechtstreeks verband houden met de fraude. De bedoeling van de wetgever is een bewarend beslag te leggen om de belastingschuld uit hoofde van de fraude nadien te kunnen invorderen.

De beslagrechter is bevoegd om de geldigheid van een beslag te toetsen rekening houdend met de grond- en vormvoorwaarden.

Op zich is het begrijpelijk dat de administratie bij het beslag zelf moeilijk kan gaan beoordelen wat de waarde van de beslagen goederen is, in verhouding tot de voorlopig geraamde schuld. In die omstandigheden lijkt het toch opportuun om de beslagrechter toe te laten een evenredigheidstoets uit te voeren die de waarde van de beslagen goederen in overeenstemming brengt met het voorlopig geraamde bedrag van de schuldvordering. Het lijkt me excessief om bv. beslag te leggen op een partij waardevolle handelsgoederen van 2.000.0000 EUR als het geraamde bedrag van de schuldvordering 500.000 EUR bedraagt. Nogmaals, initieel is dat niet onoverkomelijk (welke ambtenaar kan de waarde van de

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡

handelsgoederen correct inschatten, tenzij het gaat om goederen waarvoor bv. een aankoopfactuur bestaat) maar de beslagrechter zou daar m.i. wel corrigerend (matigend, proportionaliserend) moeten kunnen optreden. In het kader van het verzet tegen een inhouding van btw-tegoeden heeft de beslagrechter ook de bevoegdheid de inhouding te beperken tot het bedrag van de schuld als het tegoed groter is ».

On peut se rallier au point de vue du délégué. Le dispositif en projet devra être adapté dans ce sens en prévoyant que le lien entre la dette d'impôt et les biens saisis ne peut pas être disproportionné.

18. Le délégué a précisé que la possibilité pour le saisi d'introduire un recours auprès du juge des saisies dans les trois mois de la remise en mains propres du procès-verbal de saisie ou de l'envoi du pli recommandé, conformément à l'article 1420 du Code judiciaire, afin de faire ordonner la levée de la saisie dans la mesure où il n'a pas été satisfait aux conditions fixées (article 52*bis*, § 2, alinéa 2, en projet, du C. T.V.A.), peut également trouver à s'appliquer après que la saisie a été convertie en saisie-exécution (*idem*, § 3). Le saisi doit du reste avoir également la possibilité, après cette période de trois mois, de requérir la modification ou la rétractation de la saisie en cas de changement de circonstances (comp. avec l'article 1419 du Code judiciaire). La disposition en projet doit le préciser.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jo BAERT

‡LW-AJCRNFJCH-GAGDEVT‡