



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 64.204/3
van 26 november 2018

avis 64.204/3
du 26 novembre 2018

over

sur

een voorontwerp van wet ‘tot
invoering van het Wetboek van
de minnelijke en gedwongen
invordering van fiscale en
niet-fiscale schuldvorderingen’

un avant-projet de loi
‘introduisant le Code du
recouvrement amiable et forcé
des créances fiscales et non
fiscales’

Op 31 augustus 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën, verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 9 oktober, 23 oktober en 13 november 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Peter SOURBRON, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Mark DELANOTE, deskundige en professor aan de Universiteit Gent en de Vrije Universiteit Brussel, is bij toepassing van artikel 82, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, ter raadpleging geroepen.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd en Dries VAN EECKHOUTTE, eerste 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 26 november 2018.

*

Le 31 août 2018, 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, sur un avant-projet de loi ‘introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 9 octobre, le 23 octobre et le 13 novembre 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Peter SOURBRON, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Mark DELANOTE, expert et professeur à l'Université de Gand et l'Université Libre de Brussel a été appelé en consultation en application de l'article 82, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

Le rapport a été présenté par Kristine BAMS, premier auditeur chef de section et Dries VAN EECKHOUTTE, premier 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 26 novembre 2018.

*

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

Gelet op de beperkte termijn waarbinnen de Raad van State, afdeling Wetgeving, zijn advies heeft moeten uitbrengen over het omvangrijke, veelzijdige en complexe voorontwerp van wet, en tijdens welke nog tal van andere adviesaanvragen dienden te worden behandeld, is het niet mogelijk geweest de tekst ervan aan een volledig en diepgaand onderzoek te onderwerpen.² Uit de vaststelling dat over een bepaling in dit advies niets wordt gezegd, mag bijgevolg niet zonder meer worden afgeleid dat er niets over gezegd kan worden en, indien er wel iets wordt over gezegd, dat er niet méér over te zeggen valt.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet (hierna: “het voorontwerp”) strekt ertoe om, met het oog op de harmonisering en rationalisering van de fiscale en niet-fiscale invorderingsprocedures, het ‘Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’ (hierna: “het Wetboek invordering”, of kortweg “het Wetboek”) vast te stellen (hoofdstuk 2 van het voorontwerp). Het nieuwe Wetboek invordering kadert in de harmonisering van de fiscale procedures ingevolge aanbevelingen daartoe.³ Het beoogt een performant systeem van invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen tot stand te brengen teneinde de invorderingsratio te verhogen. Het Wetboek invordering vormt de eerste stap naar een *Federale Codex Fiscaliteit*.

Het Wetboek regelt de invorderingsprocedures met betrekking tot verschillende soorten van vorderingen waarmee de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering (hierna soms ook: AAI) van de FOD Financiën belast is (artikel 1 van het Wetboek invordering).⁴ De verschillende categorieën van invorderingen waarmee die administratie belast is, worden geharmoniseerd en gerationaliseerd.⁵

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

² Dat onderzoek werd ook bemoeilijkt door het feit dat er geen geactualiseerde concordantietabellen bij de adviesaanvraag waren gevoegd.

³ Zie in het bijzonder aanbevelingen 70 en 72 van de bijzondere commissie “Internationale fiscale fraude/Panama Papers” van de Kamer van volksvertegenwoordigers (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2749/001, 53).

⁴ Krachtens artikel 4 van het koninklijk besluit van 3 december 2009 ‘houdende regeling van de operationele diensten van de Federale Overheidsdienst Financiën’ is de Algemene administratie van de inning en de invordering belast met:

“1° de uitvoering van de wettelijke bepalingen met betrekking tot de inning en de invordering van de belastingen, rechten en gelijkgestelde belastingen bedoeld in artikel 2 (lees: de inkomstenbelastingen, de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, de gewestelijke belastingen waarvan de dienst nog niet is overgenomen, de belasting over de toegevoegde waarde, de diverse taksen bedoeld in boek II van het Wetboek diverse rechten en taksen, de jaarlijkse taks op de collectieve beleggingsinstellingen en op de verzekeringsondernemingen). Zij verzekert slechts, voor elk gewest, de inning en de invordering van de belastingen

Het Wetboek invordering omvat vijf titels. In titel 1 zijn een reeks algemene bepalingen samengebracht, terwijl titel 2 handelt over de minnelijke invordering. In titel 3 wordt de gedwongen invordering behandeld, in titel 4 de onderzoeksbevoegdheden en de bewijsmiddelen en in titel 5 de administratieve geldboetes en de (strafrechtelijke en bijzondere) sancties.

In hoofdstuk 3 van het voorontwerp zijn een hele reeks wijzigings- en opheffingsbepalingen samengebracht (artikelen 3 tot 137). Hoofdstuk 4 van het voorontwerp bevat een overgangsbepaling (artikel 138).

De aan te nemen wet treedt in principe op 1 januari 2020 in werking (artikel 139, eerste lid), tenzij de Koning een vroegere datum van inwerkingtreding vaststelt voor bepaalde categorieën van schuldvorderingen (artikel 139, tweede lid).

DRAAGWIJDTE VAN HET ONDERZOEK

3. Zeer veel van de ontworpen bepalingen van het Wetboek invordering zijn bepalingen die overgenomen worden uit bestaande wetgeving of reglementering. Er wordt dan ook in de eerste plaats verwezen naar de adviezen die de Raad van State, afdeling Wetgeving, in het verleden heeft gegeven over die bepalingen en – uiteraard voor zover ze nog relevant zijn – de opmerkingen die daarin zijn gemaakt. Het is, binnen de beperkte termijn die de afdeling Wetgeving voor haar adviesverlening is gelaten, onbegonnen werk om al de referenties aan die adviezen hier weer te geven of de opmerkingen stelselmatig te herhalen waar nodig.

bedoeld in artikel 3, eerste lid, 1°, 2°, 5°, 10°, 11° en 12° van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, voor zover de dienst van deze belastingen niet werd overgenomen door het betrokken gewest;

(...)

6° de inning en de invordering van alle niet-fiscale schuldvorderingen van de Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten en de instellingen die ervan afhangen, waarmee ze belast is door of krachtens een wettelijke of reglementaire bepaling of waarvoor geen enkele andere overheid uitdrukkelijk bevoegd werd verklaard.

Tot deze niet-fiscale schuldvorderingen behoren in het bijzonder:

- de penale boeten en de gerechtskosten;
- de minnelijke schikkingen tot uitdoving van de publieke strafvordering;
- de invorderingen voor rekening van derden;
- de door de Staat in debet vereffende rechten en voorschotten gedaan in uitvoering van de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek betreffende de juridische tweedelijsbijstand en de rechtsbijstand;
- de in debet begrote rechten en andere kosten in het kader van de pro deo procedure voor de Raad van State;
- de diverse en toevallige baten;

7° de uitvoering van de taken van de Dienst voor alimentatievorderingen, opgericht bij wet van 21 februari 2003;

(...)

9° alle bevoegdheden verleend door een wettelijke of reglementaire bepaling aan de voormalige Administratie van de BTW, registratie en domeinen, een van haar rechtsvoorgangers of aan een van haar ambtenaren, voor zover het materies betreffen die worden bedoeld onder 6° tot 8° van dit artikel.”

⁵ Het harmoniseringsproces werd overigens reeds ingezet middels de grondige wijziging van de domaniale wet van 22 december 1949 bij de programmawetten van 1 juli 2016 en 25 december 2017.

De opmerkingen die in dit advies zijn opgenomen, zijn dan ook in hoofdzaak toegespitst op het concept van het Wetboek invordering, de bepalingen die nieuw zijn en de bepalingen die overgenomen zijn maar significante wijzigingen hebben ondergaan.

VORMVEREISTEN

4. Krachtens artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ (hierna: bijzondere financieringswet) zorgt de Staat voor de dienst van de belasting “in overleg met het betrokken gewest”, tot het gewest de dienst van de belasting zelf in handen neemt. In zoverre de ontworpen regels betrekking hebben op gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid nog de dienst verzorgt (zie bijvoorbeeld artikel 26 van het Wetboek invordering), dient er overleg te worden gepleegd met de betrokken gewesten.

Daarover om toelichting verzocht heeft de gemachtigde medegedeeld dat het overleg intussen heeft plaatsgevonden en zijn de desbetreffende notulen van het Overlegcomité van 7 november 2018 bezorgd.

5. Sommige van de ontworpen bepalingen handelen over de verwerking van persoonsgegevens, bijvoorbeeld de artikelen 21, § 5, tweede lid, en 76, tweede lid, van het Wetboek invordering.

Artikel 36, lid 4, van verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)’, gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening, voorziet in een verplichting om de toezichthoudende autoriteit, in dit geval de Gegevensbeschermingsautoriteit bedoeld in de wet van 3 december 2017 ‘tot oprichting van de Gegevensbeschermingsautoriteit’,⁶ te raadplegen bij het opstellen van een voorstel voor een door een nationaal parlement vast te stellen wetgevingsmaatregel, of een daarop gebaseerde regelgevingsmaatregel in verband met verwerking. Het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit moet bijgevolg worden ingewonnen vooraleer het voorontwerp doorgang kan vinden.

Gevraagd om het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit, antwoordde de gemachtigde dat het advies ondertussen werd aangevraagd, en op 7 november 2018 werd bekomen.

⁶ De Commissie voor de persoonlijke levenssfeer is vanaf 25 mei 2018 opgevolgd door de Gegevensbeschermingsautoriteit (zie de artikelen 3 en 110 van de wet van 3 december 2017). De leden van de Commissie voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer oefenen evenwel de taken en de bevoegdheden van de Gegevensbeschermingsautoriteit uit tussen 25 mei 2018 en de dag waarop de leden van het directiecomité van de Gegevensbeschermingsautoriteit de eed afleggen en een verklaring ondertekenen dat er geen belangenconflicten zijn (artikel 114 van de wet van 3 december 2017).

6. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het overleg bedoeld in opmerking 4 en van het advies waarvan sprake in opmerking 5 nog wijzigingen zou ondergaan, zullen de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving moeten worden voorgelegd.

BEVOEGDHEID

7. Het Wetboek invorderingen heeft niet alleen betrekking op het invorderen van fiscale schuldvorderingen, maar ook van niet-fiscale schuldvorderingen.⁷ Uit artikel 2, eerste lid, 9°, b), van het Wetboek blijkt dat onder “niet-fiscale schuldvorderingen” ook moeten worden begrepen, de sommen “van niet-fiscale aard verschuldigd aan de Gemeenschappen, de Gewesten, evenals aan de instellingen van openbaar nut die ervan afhangen, in hoofdsom en bijbehoren, waarvan de invordering wordt verzekerd door de administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën belast met de inning en de invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen in toepassing van de wet van 18 december 1986”.

Op de vraag wat de implicaties hiervan zijn voor de gemeenschappen en de gewesten, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Il n’y a pas d’implication en soi. Les créances non fiscales qui jusqu’à présent sont enrôlées sur base de l’article 3 de la loi domaniale du 22 décembre 1949 et recouvrées conformément aux procédures de recouvrement contenues dans cette loi, seront à l’avenir portées au registre de perception et recouvrement sur base de l’article 3, en projet (voir article 112 du projet de loi), de la loi domaniale précitée et seront recouvrées conformément aux procédures de recouvrement contenues dans le Code du recouvrement.”

7.1. De wet van 18 december 1986 ‘houdende bevoegdverklaring van de administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën belast met de inning en de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen tot invordering van niet-fiscale schuldvorderingen voor rekening van de Gemeenschappen, de Gewesten en de instellingen van openbaar nut die ervan afhangen’ is tot stand gekomen ter uitvoering van een overeenkomst die op 5 maart 1985 in het Overlegcomité is gesloten en waarin de federale regering er zich toe verbond om bij wet “de ambtenaren van de Administratie van de BTW, registratie en domeinen de bevoegdheid te verlenen om, in naam en voor rekening van de Gemeenschappen, de Gewesten en de instellingen van openbaar nut die ervan afhangen, alle verrichtingen te verwezenlijken met onroerend en domaniaal karakter die zij uitvoeren voor rekening van de Staat”, met inbegrip van “de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen”.⁸ Krachtens artikel 1 van die wet kan de administratie van de Federale

⁷ Wat de Staat en de staatsinstellingen betreft heeft de gemachtigde het volgende verklaard: “De AAI int en vordert momenteel de niet-fiscale schuldvorderingen van zo’n 200 stakeholders in, waaronder de federale overheidsdiensten (FOD Justitie, Defensie, WASO, Economie, ...), de publiekrechtelijke rechtspersonen zoals bpost, Koninklijke Federatie van Belgische Notarissen, staatsscholen, bepaalde gemeenschapsschuldvorderingen, schuldvorderingen van openbare musea, ...”.

⁸ Protocol ‘tussen de Regering en de Vlaamse Executieve, de Franse Gemeenschapsexecutieve, de Waalse Gewestexecutieve en de Executieve van de Duitstalige Gemeenschap, betreffende de bevoegdheid van de comités tot aankoop van onroerende goederen en van de kantoren der domeinen van de Staat’, BS 14 juni 1985, 9051.

Overheidsdienst Financiën belast met de inning en de invordering van de niet-fiscale schuldvorderingen, “op aanvraag, in naam en voor rekening van de Gemeenschappen, de Gewesten en de instellingen van openbaar nut die ervan afhangen, de invordering van hun niet-fiscale schuldvorderingen vervolgen”. Die niet-fiscale schuldvorderingen worden ingevorderd “overeenkomstig de artikelen 3 en volgende van de domaniale wet van 22 december 1949” (artikel 2, eerste lid, van de wet van 18 december 1986). Bij het uitoefenen van deze bevoegdheden “voegt de administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën belast met de inning en de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen tot invordering van niet-fiscale schuldvorderingen zich naar de onderrichtingen van de overheid die op haar diensten een beroep doet” (artikel 2, tweede lid, van de wet van 18 december 1986, dat wordt opgeheven bij artikel 128 van het voorontwerp).⁹

De deelgebieden van hun kant hebben, daarop inhakend, wetskrachtige regelingen tot stand gebracht, teneinde de betrokken federale ambtenaren te machtigen om, “in [hun] naam en voor [hun] rekening (...), alle bevoegdheden uit [te oefenen] die [zij] door de wetten en desbetreffende uitvoeringsbesluiten [hebben gekregen] met betrekking tot de goederen van de Staat”.¹⁰

⁹ Uit de opheffing van de bepaling dat de federale invorderingsinstantie zich dient te voegen naar de onderrichtingen van de overheid voor wie wordt ingevorderd, mag niet worden afgeleid dat dit niet langer het geval zou zijn. Enerzijds bepaalt artikel 1 van de wet van 18 december 1986 dat de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen gebeurt “op aanvraag”, hetgeen een zekere instructiebevoegdheid inhoudt, terwijl anderzijds de federale bevoegdheid beperkt is tot de loutere incassofunctie (zie opmerking 7.2).

¹⁰ Zie bijvoorbeeld, wat de Vlaamse Gemeenschap betreft, artikel 2 van het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 23 december 1986 ‘houdende bevoegdverklaring van de Administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen tot het uitvoeren van bepaalde vermogensrechtelijke verrichtingen voor rekening van de Vlaamse Gemeenschap en van de instellingen die ervan afhangen’ en artikel 4 van de domaniale wet van 22 december 1949, zoals ingevoegd bij het Financedecreet van 23 oktober 1991 (“Met het oog op de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen door de diensten, daartoe door de Executieve aangeduid in toepassing van de wet van 18 december 1986 en de decreten van 23 december 1986, kan de Executieve onder de door haar te bepalen voorwaarden, in elk specifiek geval, uitstel van betaling toestaan voor de hoofdsom, gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van de schuld in interesten verlenen en ermee instemmen dat de gedeeltelijke betalingen vooreerst op het kapitaal worden ingerekend. In de gevallen waarin de toestand van de schuldenaar te goeder trouw dat wettigt, gaat de Executieve met hem dadingen aan.”). In dezelfde zin: artikel 2 van het decreet van het Vlaamse Gewest van 23 december 1986 ‘houdende bevoegdverklaring van de Administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen tot het uitvoeren van bepaalde vermogensrechtelijke verrichtingen voor rekening van het Vlaamse Gewest en van de instellingen die ervan afhangen’; decreet van de Duitstalige Gemeenschap van 9 juni 1987 ‘über die Erteilung einer Ermächtigung an die Mehrwertsteuer-, Registrierungs- und Domänenverwaltung, bestimmte vermögensrechtliche Geschäfte für die Deutschsprachige Gemeinschaft und die von ihr abhängenden Einrichtungen öffentlichen Interesses abzuwickeln’, opgeheven bij het decreet van 2 november 2015 ‘über die Authentifizierung der Rechtsgeschäfte in Immobilienangelegenheiten der Deutschsprachigen Gemeinschaft und der von ihr abhängenden öffentlichen Einrichtungen’ – door die opheffing is de federale overheid niet meer gemachtigd om in naam en voor rekening van de Duitstalige Gemeenschap niet-fiscale schuldvorderingen in te vorderen; decreet van de Franse Gemeenschap van 17 juli 1987 ‘habilitant l’administration de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), de l’enregistrement et des domaines à réaliser certaines opérations patrimoniales pour le compte de la Communauté française et des institutions qui en relèvent’, opgeheven bij decreet van 15 mei 2015 ‘habilitant les Administrations publiques de la Région wallonne et de la Région de Bruxelles-Capitale à réaliser des opérations patrimoniales pour le compte de la Communauté française et des entités qui en dépendent’ – door die opheffing is de federale overheid niet meer in het algemeen gemachtigd om in naam en voor rekening van de Franse Gemeenschap niet-fiscale schuldvorderingen in te vorderen, maar er zijn wel nog specifieke machtigingen van kracht, zoals bijvoorbeeld artikel 11 van het decreet ‘régulant, pour la Communauté française, les allocations d’études’, gecoördineerd op 7 november 1983; decreet van het Waalse Gewest van 23 juli 1987 ‘habilitant l’Administration de la Taxe sur la Valeur ajoutée (TVA), de l’Enregistrement et des Domaines à réaliser certaines opérations patrimoniales pour le compte de la Région wallonne et des organismes d’intérêt public qui en dépendent’; ordonnantie van 19 juli 1990 ‘houdende bevoegdheidsverklaring van de

Dat samenspel tussen de federale overheid en de deelgebieden, waarbij het invorderingsapparaat van de federale overheid de haar met betrekking tot de goederen van de Staat ter beschikking staande bevoegdheden ten dienste van de deelgebieden kan inzetten, vereist een verzoek (“op aanvraag”) vanwege het deelgebied en laat de verzoekende overheid toe om sturend op te treden (“voegt (...) zich naar de onderrichtingen”).

7.2. Bevoegdheidsrechtelijk lijkt het volgende onderscheid te moeten worden gemaakt. De regeling van het ter beschikking gestelde federale invorderingsapparaat, inzonderheid van de eigenlijke invorderingsprocedure in de meest strikte betekenis – daaronder te verstaan: de zuivere incassofunctie, met inbegrip van onder meer de termijnen voor de invordering –, is zaak van de federale overheid, terwijl het materieel recht dat de schuldvorderingen beheerst (onder meer de regels inzake de verjaring van de vordering, de hoofdelijke gehoudenheid), naar gelang van de aangelegenheid, zaak is van ofwel de deelgebieden (bv. een regeling inzake een gewestelijke administratieve geldboete), ofwel de federale overheid (bv. de gemene verjaringsregels opgenomen in het Burgerlijk Wetboek).

Terwijl het bepalen van de termijnen voor het vaststellen van de vordering (bv. bepalen van de termijn waarbinnen een administratieve geldboete kan worden opgelegd; inzake inkomstenbelastingen spreekt men van de aanslagtermijn) zaak is van de materieel bevoegde overheid, is het regelen van de verjaring van de vordering tot invordering (vaststellen van de executietermijn) zaak van de overheid die bevoegd is voor de invordering (incassofunctie). Bij samenloop van regelingen uitgaande van de federale overheid of de deelgebieden speelt in deze context ook het bevoegdheidsrechtelijke evenredigheidsbeginsel, dat inhoudt dat de regels zo moeten worden geconcipieerd dat de bevoegdheidsuitoefening door andere overheden niet onmogelijk wordt gemaakt of onevenredig wordt bemoeilijkt.

Administratie van de belasting op de toegevoegde waarde, registratie en domeinen tot het uitvoeren van bepaalde vermogensrechtelijke verrichtingen voor rekening van het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest en van de instellingen van openbaar nut die ervan afhangen’, artikel 2.

Bij het decreet van 22 februari 1995 ‘tot regeling van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen voor de Vlaamse Gemeenschap en de instellingen die eronder ressorteren’ zijn de regelingen van het decreet van 23 december 1986 en van artikel 4 van de domaniale wet van 22 december 1949 vervangen door een invorderingsregeling voor niet-fiscale schuldvorderingen door de eigen diensten van de Vlaamse Gemeenschap, maar omdat die overname slechts progressief gebeurt, zijn de voormelde regelingen weliswaar formeel “opgeheven” (artikel 4, § 1, van het decreet van 22 februari 1995), maar blijven ze “van toepassing voor het invorderen van de niet-fiscale schuldvorderingen [waarvoor de eigen diensten nog niet zelf instaan]” (artikel 4, § 2). In dezelfde zin: het decreet van het Vlaamse Gewest van 22 februari 1995 ‘tot regeling van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen voor het Vlaamse Gewest en de instellingen die eronder ressorteren’.

Sommige bepalingen van het voorontwerp zijn niet in overeenstemming met deze bevoegdheidsverdeling. Het gaat bijvoorbeeld om de volgende artikelen:

- artikel 14 van het Wetboek invordering inzake de nalatigheidsinterest die verschuldigd wordt bij laattijdige betaling, voor zover die bepaling ook van toepassing is inzake de niet-fiscale schuldvorderingen die ten behoeve van de gemeenschappen of de gewesten worden ingevorderd;¹¹
- idem voor de artikelen 55 tot 60 van het Wetboek betreffende de hoofdelijke gehoudenheid voor onder meer de niet-fiscale schulden van een aannemer of onderaannemer;¹²
- idem voor de artikelen 64 en volgende van het Wetboek betreffende het onbeperkt uitstellen van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen.

In die gevallen zal de ontworpen regeling moeten worden aangepast aan de bevoegdheidsrechtelijke regels. Eventueel zal daaromtrent een samenwerkingsakkoord in de zin van artikel 92bis van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 gesloten dienen te worden.

8. Andere, meer punctuele bevoegdheidsopmerkingen worden gemaakt bij de artikelsgewijze bespreking.

ALGEMENE OPMERKINGEN

A. Overeenstemming met het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie

9.1. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof sluit het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel. Dat beginsel verzet zich overigens ertegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de aangevochten maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.¹³

¹¹ Op de vraag of, bij de invordering ten behoeve van een deelgebied door de AAI, bijvoorbeeld van een niet-fiscale schuldvordering ten gevolge van een contractueel geschil met een aannemer, een maand na de aanmaning tot betaling een nalatigheidsinterest loopt overeenkomstig de interest en de regeling bepaald in artikel 14 van het Wetboek, en dit ten behoeve van het deelgebied, antwoordde de gemachtigde bevestigend: “C’est exact, pour autant que des intérêts au même taux – et calculés selon le même mode de calcul – que les intérêts visés à l’article 14 du Code du recouvrement ne courent pas déjà antérieurement.” en “Ils reviennent en principe au créancier de la créance principale.”

¹² Het bepalen en regelen van hoofdelijke gehoudenheid kan zowel in het kader van het uitoefenen van materiële bevoegdheid als in het kader van de incassofunctie. Hier lijkt het te gaan om het uitoefenen van materiële bevoegdheid, zodat die regels niet zonder meer kunnen gelden ingeval niet-fiscale schuldvorderingen worden ingevorderd op verzoek van een deelgebied.

¹³ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 23 november 2017, nr. 134/2017, B.5.

9.2. Het onderzoek van het voorontwerp in het licht van het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie vertoont diverse aspecten. Enerzijds brengt de harmonisering het gelijkvormig maken van de bestaande, verschillende procedures met zich, wat de vraag doet rijzen of alle gevallen waarvoor die uniforme procedure moet gelden, gelijk te stellen zijn (zie opmerking 9.2.2). Anderzijds vergroot met die harmonisering het onderscheid tussen de burgers die gebruik dienen te maken van de gemeenrechtelijke invorderingsprocedure en de overheden en overheidsinstanties die gebruik kunnen maken van de afwijkende, meer effectieve invorderingsprocedure, waardoor de vraag zich opdringt of dat onderscheid, gelet op de middelen die bij die afwijkende procedure worden ingezet, niet in sommige opzichten onevenredig wordt (zie opmerking 9.2.1).

9.2.1. Het Grondwettelijk Hof heeft in tal van arresten als uitgangspunt genomen dat, aangezien de opbrengst van de belasting enkel mag worden aangewend voor de behartiging van het algemeen belang en voor de inwerkingstelling door de overheid van haar verbintenissen ten aanzien van de collectiviteit,¹⁴ moet worden aangenomen dat de bewarende maatregelen ten gunste van de Staat mogen afwijken of de procedure van invordering mag afwijken van sommige¹⁵ regels van het gemeen recht.¹⁶ De fiscale wetgever vermag dus van het gemeen beslagrecht en van de gemeenrechtelijke bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek (deel V “Bewarend beslag, middelen tot tenuitvoerlegging en collectieve schuldenregeling”) af te wijken zonder daarom noodzakelijkerwijze het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te miskennen.¹⁷ Die redenering kan overigens niet enkel voor belastingen (fiscale schuldvorderingen) worden gebruikt, maar evenzeer voor niet-fiscale schuldvorderingen van de overheid. In het algemeen lijkt de gelijkstelling van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen van de overheid dus niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof blijkt voorts dat inzonderheid moet worden onderzocht of de aanwending van de in het raam van de invordering ter beschikking gestelde middelen geen onevenredige gevolgen heeft voor de schuldenaars.

Het doel van de maatregelen is veelal de belangen van de Schatkist te vrijwaren, namelijk de efficiënte en effectieve invordering van de belastingen en niet-fiscale schuldvorderingen te waarborgen.

¹⁴ In een aantal gevallen heeft het Grondwettelijk Hof een andere formulering gebruikt (GwH 21 juni 2006, nr. 107/2006, B.4.1: “voor overheidsuitgaven die zijn gericht op het algemeen belang”; zie ook GwH 19 maart 2009, nr. 55/2009, B.5.2).

¹⁵ In arrest nr. 46/2002 van 13 maart 2002 (zie onderdeel B.5.3 van het arrest) besliste het Grondwettelijk Hof dat de maatregel waarbij de bouwheer die werkt met een aannemer die niet geregistreerd is of die als aannemer werd geschrapt verplicht wordt 15% van het door hem verschuldigde bedrag in te houden en door te storten naar de belastingadministratie of de RSZ en hem ook ten belope van 35% en 50% van de totale prijs van de werken hoofdelijk aansprakelijk te stellen voor de betaling van de door de aannemer verschuldigde belastingen of bijdragen, niet onevenredig is ten overstaan van de toestand van de andere schuldeisers. Het Hof stelt dat de “procedure van invordering van *overheidsinkomsten* (...) in dat opzicht en teneinde de overheid in staat te stellen haar verbintenissen ten aanzien van de collectiviteit na te komen, *tot op zekere hoogte* van het gemeen recht [mag] afwijken” (cursivering toegevoegd).

¹⁶ Zie o.m.: GwH 15 oktober 2002, nr. 149/2002, B.3.3.

¹⁷ Zie o.m.: GwH 15 oktober 2002, nr. 149/2002, B.3.3; GwH 17 januari 2013, nr. 4/2013, B.6.

In het licht van het voorgaande moet dus voor elke invorderingsmaatregel worden onderzocht of de maatregel, rekening houdend met de gevolgen ervan, niet onevenredig is ten opzichte van het nagestreefde doel (om een efficiënte en effectieve invordering mogelijk te maken).¹⁸ Anders geformuleerd, moet voor elke maatregel worden nagegaan of hij geen onevenredige beperking inhoudt van de rechten van de schuldenaars van de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten of andere betrokkenen.¹⁹ De toetsing door het Grondwettelijk Hof is strikter wanneer een fundamenteel beginsel in het geding is.²⁰

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is het *karakter van de schuldvordering* een objectief criterium van onderscheid om de schuldenaar van een belastingschuld en de schuldenaar van een gemeenrechtelijke schuld verschillend te behandelen.²¹ Ook de verschillende behandeling gesteund op de *hoedanigheid van de schuldeiser* – in het ene geval de Staat die het algemeen belang behartigt, en in het andere geval een particulier die zich door een persoonlijk belang mag laten leiden – berust op een objectief criterium.²² Ook voor bepaalde private schuldeisers die een opdracht van openbare dienst uitoefenen, is aanvaard dat de wetgever hen de bevoegdheid kan toekennen om bij wege van een dwangbevel invorderingen te doen.²³

Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof kan worden afgeleid dat de wetgever in dit verband dient te waarborgen:

- een daadwerkelijke jurisdictionele controle betreffende de regelmatigheid en de geldigheid van de aanslag of van het bewarend beslag, waarbij het zekere, vaststaande en opeisbare karakter van de schuldvordering van de belastingadministratie kan worden beoordeeld en het rechterlijk toezicht kan leiden tot de opheffing van het beslag;²⁴
- het fundamentele recht om de gegrondheid van een schuld voor een rechtscollege te betwisten;²⁵
- het recht op toegang tot een onafhankelijke en onpartijdige rechter;²⁶
- dat de genomen maatregelen niet verder gaan dan noodzakelijk, hetgeen strikter moet worden beoordeeld wanneer fundamentele beginselen in het geding zijn.²⁷

¹⁸ GwH 17 januari 2013, nr. 4/2013, B.7.

¹⁹ GwH 18 mei 2017, nr. 62/2017, B.8.1.

²⁰ GwH 15 oktober 2002, nr. 149/2002, B.3.4.

²¹ GwH 15 oktober 2002, nr. 149/2002, B.3.2.

²² Zie o.m.: GwH 21 december 2004, nr. 211/2004, B.5.1; GwH 21 juni 2006, nr. 107/2006, B.4.1.

²³ GwH 5 mei 2009, nr. 75/2009, B.8. Het gaat om de vrije sociale verzekeringskassen voor zelfstandigen, “in hun hoedanigheid van schuldeisers van bijdragen die zijn bedoeld voor de financiering van een socialezekerheidsregeling die overigens door de overheid wordt gefinancierd”.

²⁴ Zie o.m.: GwH 27 juni 1996, nr. 39/96; GwH 7 juli 1998, nr. 78/98; GwH 18 november 1998, nr. 119/98; GwH 26 mei 1999, nr. 58/99; GwH 15 oktober 2002, nr. 149/2002; GwH 21 mei 2003, nr. 71/2003; GwH 17 januari 2013, nr. 4/2013.

²⁵ GwH 6 november 2008, nr. 155/2008, B.6.

²⁶ Zie o.m. GwH 4 oktober 2018, nr. 124/2018, B.6.2. Ter zake zou dus geen jurisdictionele bevoegdheid kunnen worden toegekend aan de administratie belast met de invordering (zie bv. GwH 18 mei 2017, nr. 62/2017, B.8.5).

²⁷ GwH 7 juli 1998, nr. 78/98, B.9.

Zo zijn onevenredig bevonden:

- wegens haar automatische karakter, de mogelijkheid voor de administratie om een derde, die geacht wordt derden-schuldenaar van een belastingplichtige te zijn, te verplichten een belasting te betalen die door een ander verschuldigd is voor een bedrag dat hoger is dan wat hij die belastingplichtige verschuldigd is, ook al heeft hij de mogelijkheid om zijn bezwaren te doen gelden; het Hof stelde onder meer vast dat indien de derde-beslagene die bezwaren niet heeft doen gelden, niet is voorzien in een rechterlijke toetsing om te beoordelen of er wel sprake is van een fout of toch om een fout die voldoende is om een sanctie van die omvang te verantwoorden; het Hof argumenteerde dat de strengheid van een dergelijke maatregel niet kan worden verantwoord op grond van het specifieke karakter van de betrekking tussen de fiscus en de belastingplichtigen, vermits de verbintenis van de derde op zich vreemd is aan een zodanige betrekking (GwH 5 maart 1997, nr. 11/97, B.4.2; GwH 12 juni 1997, nr. 35/97, B.5.2);
- het invoeren van een vorm van 'kentekenaansprakelijkheid', waardoor beslag kan worden gelegd op het voertuig van de leasinggever, ook al is niet de voertuigeigenaar, maar de kentekenhouder de schuldenaar, terwijl de leasinggever niet beschikt over een concrete en effectieve toegang tot een rechter (GwH 4 oktober 2018, nr. 124/2018);
- het de rechter in het geschil ten gronde onmogelijk maken om, wanneer hij oordeelt dat de schuldvordering van de belastingadministratie ongegrond is, het beslag op te heffen voordat zijn beslissing ten gronde kracht van gewijsde heeft (GwH 17 januari 2013, nr. 4/2013, B.14.2).

Als voorbeelden van bepalingen van het Wetboek invordering waar dit problematisch zou kunnen zijn, hetzij ten aanzien van de schuldenaar zelf, hetzij ten aanzien van de medeschuldenaar, hetzij ten aanzien van de andere betrokken schuldenaren, hetzij ten aanzien van derden-betrokkenen, kan worden verwezen naar:

- artikel 27 van het Wetboek, dat bepaalt dat ook voor de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen de Schatkist een algemeen voorrecht heeft op de inkomsten en roerende goederen van alle aard van de schuldenaar en de medeschuldenaar, met uitzondering van de schepen en vaartuigen;²⁸
- artikel 29 van het Wetboek, dat ook voor niet-fiscale schuldvorderingen voorziet in een wettelijke hypotheek op al de aan de schuldenaar en de medeschuldenaar toebehorende goederen die in België zijn gelegen en daarvoor vatbaar zijn;
- artikel 35 van het Wetboek, dat de regel van de "persoonlijke aansprakelijkheid" van de notaris ook van toepassing maakt voor niet-fiscale schuldvorderingen die tot een hypothecaire inschrijving aanleiding kunnen geven;
- artikel 49 van het Wetboek in zoverre de "persoonlijke aansprakelijkheid" van openbare ambtenaren en ministeriële officieren ook geldt voor de betaling van de sommen verschuldigd uit hoofde van niet-fiscale schuldvorderingen.

²⁸ Het is niet duidelijk welke invordering voorrang krijgt bij samenloop tussen bijvoorbeeld een invordering ten behoeve van de federale overheid en een invordering door de AAI op verzoek van een deelgebied.

Hetzelfde geldt, maar onder voorbehoud van wat in opmerking 7.2 is uiteengezet over de bevoegdheid, voor de artikelen 55 tot 60 van het Wetboek betreffende de hoofdelijke gehoudenheid voor onder meer de niet-fiscale schulden van een aannemer of onderaannemer.

De stellers van het voorontwerp zullen voor al deze gevallen – en meer in het algemeen voor alle andere invorderingsmiddelen die met het Wetboek invordering ter beschikking worden gesteld – moeten kunnen aantonen dat de gevolgen voor de schuldenaars en andere betrokkenen niet onevenredig, en dus aanvaardbaar zijn. Kunnen ze dat niet aantonen, dan zullen de bevoegdheden van het invorderingsapparaat moeten worden teruggesnoeid tot aanvaardbare grenzen.

Ten slotte kan in dit verband nog worden aangestipt dat de gemachtigde heeft verklaard dat ook niet-fiscale schuldvorderingen worden ingevorderd voor bijvoorbeeld de Koninklijke Federatie van Belgische Notarissen (zie opmerking 7).²⁹ Vermits het om een private schuldeiser gaat en er geen verband met overheidsontvangsten blijkt te zijn, valt sterk te betwijfelen of het ter beschikking stellen van het fiscale invorderingsapparaat in dit geval beschouwd kan worden als een evenredige maatregel. In zoverre de ontworpen bepalingen dit verder mogelijk maken,³⁰ lijken ze dus onevenredige gevolgen voor de schuldenaars van de voormelde vereniging te hebben en moet ervan worden afgezien.

9.2.2. Al wordt het niet over de hele lijn doorgetrokken, het uitgangspunt van het voorontwerp is dat bepaalde schuldvorderingen onderworpen worden aan dezelfde bepalingen, ook wat de bijzondere invorderingswaarborgen betreft. Die harmonisering van verschillende invorderingsprocedures doet echter de vraag rijzen of de aldus op gelijke wijze geregelde aangelegenheden wel voldoende vergelijkbaar zijn, en of deze gelijke behandeling verantwoord kan worden in het licht van de context, de aard en de doelstelling van de maatregel.

Ook in dit opzicht is het raadzaam een uitgewerkte verantwoording op te nemen in de memorie van toelichting.

B. Ingrijpen door de wetgever in de organisatie van de uitvoerende macht

10. Artikel 21, § 3, laatste lid, van het Wetboek invordering houdt een delegatie van regelgevende bevoegdheid aan de minister bevoegd voor justitie in.

De verordenende bevoegdheid komt evenwel krachtens de grondwettelijke beginselen betreffende de uitoefening der staatsmachten in de eerste plaats toe aan de Koning. Weliswaar is niet onverenigbaar met die beginselen, een delegatie aan een minister van bevoegdheden van louter bijkomstige of detailmatige aard, maar zulks neemt niet weg dat het dan

²⁹ Het gaat om een vereniging zonder winstoogmerk die als doel heeft “het notariaat te promoten en zijn belangen te behartigen”. Volgens de website www.fednot.be ondersteunt de vzw Koninklijke Federatie van het Belgisch Notariaat (Fednot) de notariskantoren inzake juridische adviezen, het beheer van het kantoor, IT-oplossingen, opleidingen en informatie voor het grote publiek (zie ook artikel 18 van de wet van 16 maart 1803 ‘op het notarisambt’). Fednot is te onderscheiden van de openbare instelling Nationale Kamer van notarissen (zie de artikelen 90 e.v. van de wet van 16 maart 1803).

³⁰ Dat lijkt op het eerste gezicht niet het geval te zijn, vermits in artikel 2, eerste lid, 9°, a), van het Wetboek gewag wordt gemaakt van “Staatsinstellingen”, terwijl het niet om een dergelijke instelling gaat.

in principe de Koning toekomt om zulk een delegatie van louter bijkomstige of detailmatige aard te verlenen en niet de wetgever. Een rechtstreekse delegatie van zulke bevoegdheden aan een minister komt immers in principe neer op een ingrijpen van de wetgever in een prerogatief dat aan de Koning als hoofd van de federale uitvoerende macht (artikel 37 van de Grondwet) toebehoort.

Een rechtstreekse delegatie van de wetgever aan de uitvoerende macht is niet enkel in strijd met artikel 37 van de Grondwet, maar leidt ook tot heel wat praktische problemen die aanleiding kunnen geven tot rechtsonzekerheid. Naast de aangelegenheden die door de wetgever aan een minister werden gedelegeerd (en die strikt moeten worden geïnterpreteerd), blijft de Koning immers op basis van zijn algemene uitvoeringsbevoegdheid overeenkomstig artikel 108 van de Grondwet voor het overige bevoegd om te voorzien in de uitvoering van de wet. Dit geeft in de praktijk vaak aanleiding tot onduidelijkheid en betwistingen over de vraag of bepaalde (deel)aspecten vervolgens door de Koning dan wel door de minister dienen te worden geregeld, evenals tot een diffuus en moeilijk toegankelijk rechtskader dat over zowel koninklijke als ministeriële besluiten verspreid ligt.

De delegatie van regelgevende bevoegdheid aan de Minister van Justitie dient bijgevolg te worden vervangen door een delegatie aan de Koning.

Maar ook door rechtstreeks niet-regelgevende bevoegdheden toe te wijzen aan de Minister van Financiën, aan een door die Minister gemachtigde of aan de administratie grijpt de wetgever in op het prerogatief van de Koning. Bij wijze van voorbeeld kan worden verwezen naar de artikelen 2 (de artikelen 15, § 1, eerste lid, 2°, en 67, § 2, eerste lid, van het Wetboek invordering), 74 (ontworpen artikel 23¹ van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen) en 99 (ontworpen artikel 201³⁸ van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen) van het voorontwerp. Andere voorbeelden zijn:

- de opdracht aan een welbepaald deel van de administratie, vervat in artikel 14, derde lid, van het Wetboek invordering;
- de delegaties van individuele bevoegdheid aan een welbepaalde ambtenaar, vervat in artikel 62, laatste lid, en artikel 64, § 1, eerste en tweede³¹ lid, van het Wetboek invordering.

Ook de delegaties van individuele beslissingsbevoegdheid zijn in de eerste plaats zaak van de Koning. De wetgever dient het toewijzen ervan aan de Koning over te laten, die op zijn beurt de aangelegenheid eventueel kan overlaten aan de Minister van Financiën.

C. Samenloop van bepalingen

11. In heel wat onderdelen van het voorontwerp komen zinsdelen voor die aanvangen met “Onverminderd ...” of met “Onder voorbehoud van ...” om uitsluitel te geven omtrent de manier waarop bepalingen bij elkaar aansluiten. In veel gevallen is het gebruik ervan onnodig

³¹ Indien het niet de bedoeling is om verordenende bevoegdheid te verlenen, kan in de ontworpen bepaling overigens beter worden verduidelijkt dat de voorwaarden “geval per geval” worden bepaald.

(zie bv. de artikelen 4, 6, 19, § 1, eerste lid, en 23, § 5, eerste lid, van het Wetboek invordering) en wordt daarmee afbreuk gedaan aan de leesbaarheid van de regel.³²

ONDERZOEK VAN DE TEKST

HOOFDSTUK 1 – ALGEMENE BEPALING

12. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

HOOFDSTUK 2 – WETBOEK VAN DE MINNELIJKE EN GEDWONGEN INVORDERING VAN FISCALE EN NIET-FISCALE SCHULDVORDERINGEN

13. De hierna vermelde opmerkingen (nrs. 14 tot 66.2) zijn opmerkingen bij de verschillende onderdelen van het ontworpen Wetboek.

TITEL 1 – ALGEMENE BEPALINGEN

Artikel 1

14. Artikel 1 van het Wetboek bepaalt het toepassingsgebied ervan, namelijk “de minnelijke en gedwongen invordering van de fiscale (...) en de niet-fiscale schuldvorderingen (...) waarvan de invordering wordt verzekerd door de administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën belast met de inning en de invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen” (eerste lid).³³ In principe zijn uitgesloten van de regeling, de invordering van alimentatievorderingen en van geldsommen verschuldigd in het kader van strafrechtelijke veroordelingen, behalve indien bepalingen van het Wetboek er toch uitdrukkelijk van toepassing op worden gemaakt (tweede lid).

In de memorie wordt dit verantwoord op grond van de “bijzonderheid van deze materies”, bijvoorbeeld voor “de regels in verband met de verjaring (termijnen, oorzaken van stuiting en schorsing) van niet-fiscale schuldvorderingen ingevoerd door dit Wetboek, die geen toepassing kunnen vinden op aan de Staat verschuldigde bedragen in strafzaken, waarvan de verjaring voornamelijk wordt geregeld door het Strafwetboek”, alsook “voor het onbeperkt uitstel van de invordering dat, rekening houdend met de aard van de schuldvorderingen, geen betrekking kan hebben op aan de Staat verschuldigde bijdragen in strafzaken noch op onderhoudsschuldvorderingen”.

³² Slechts in geval van twijfel zijn dergelijke bepalingen nodig: Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten (hierna: Beginselen van de wetgevingstechniek), Raad van State, 2008, nr. 3.2, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be), waarin ook wordt uitgelegd wat het verschil is tussen “onverminderd” en “onder voorbehoud van”.

³³ De toevoegingen “zoals gedefinieerd in artikel 2, eerste lid, 8°” en “zoals gedefinieerd in artikel 2, eerste lid, 9°” zijn overbodig in artikel 1, eerste lid, van het Wetboek, vermits de definities opgenomen in artikel 2, eerste lid, van het Wetboek gelden voor alle bepalingen ervan, dus ook voor dit eerste artikel.

15. In artikel 1, derde lid, van het Wetboek wordt bepaald dat het “geen afbreuk [doet] aan de toepassing van de bepalingen opgenomen in de fiscale wetten, in de wettelijke of reglementaire bepalingen met betrekking tot niet-fiscale schuldvorderingen of in het gemeen recht die in overeenstemming zijn met de bepalingen van dit Wetboek, in het bijzonder het recht van de Staat om het herstel van schade te vorderen die kan bestaan uit de niet-betaling van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, door een burgerlijke partijstelling of door een aansprakelijkheidsvordering.”

15.1. In de memorie van toelichting wordt daarover het volgende opgemerkt:

“Dit Wetboek is een specifieke wet waarvan de uitvaardiging geen afbreuk doet aan de bepalingen van de fiscale wetten, de wettelijke of reglementaire bepalingen met betrekking tot de niet-fiscale schuldvorderingen en het gemeen recht, op voorwaarde dat die bepalingen in overeenstemming zijn met de bepalingen van dit Wetboek (of, inzake de invordering van bedragen verschuldigd in toepassing van de wet van 21 februari 2003 tot oprichting van een Dienst voor alimentatievorderingen bij de FOD Financiën en de in strafzaken aan de Staat verschuldigde bedragen, met de bepalingen van dit Wetboek die uitdrukkelijk toepasselijk zijn verklaard door de bijzondere wetgevingen die deze materies regelen). Anders gesteld, voor zover de inhoud van de bepalingen van het Invorderingswetboek niet onverenigbaar is met de bepalingen van de fiscale wetten, de wettelijke of reglementaire bepalingen met betrekking tot de niet-fiscale schuldvorderingen en het gemeen recht, blijven deze van toepassing. Het Invorderingswetboek is dus te beschouwen als complementair met de fiscale wetten, de wettelijke of reglementaire bepalingen met betrekking tot de niet-fiscale schuldvorderingen en het gemeen recht.”

Om uitleg verzocht over de precieze draagwijdte van het bepaalde in artikel 1, derde lid, van het Wetboek, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Il est proposé de reformuler l'exposé des motifs (haut de la page 7) comme suit :

‘Autrement dit, pour autant que le contenu des dispositions des lois fiscales, des dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales et du droit commun ne soit pas incompatible avec le contenu des dispositions du Code du recouvrement, les dispositions des lois fiscales, les dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales et du droit commun restent d'application. Les lois fiscales, les dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales et le droit commun sont donc à considérer comme complémentaires au Code du recouvrement’.”

15.2. Door te bepalen dat de nieuwe regels geen afbreuk doen aan bestaande regels waarmee ze in overeenstemming zijn, wordt niet ingegaan tegen het algemeen rechtsbeginsel dat de nieuwe rechtsregel voorgaat op de vroegere rechtsregel (*lex posterior derogat priori*). Vermits dat beginsel uit zichzelf van toepassing is, is het onnodig dit uitdrukkelijk te bepalen. Het is enkel nodig uitdrukkelijk te bepalen indien men ervan wil afwijken.

Het is dan ook overbodig om aan het einde van artikel 1, derde lid, van het Wetboek het recht van de Staat te bevestigen “om het herstel van schade te vorderen die kan bestaan uit de niet-betaling van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, door een burgerlijkepartijstelling of door een aansprakelijkheidsvordering”. In dit verband kan worden herinnerd aan de opmerkingen die de afdeling Wetgeving in advies 62.368/3 heeft gemaakt bij de

ontwerpversie van artikel 442^{quinquies} van het WIB 92,³⁴ maar die door de wetgever niet zijn gevolgd.³⁵

16. Het vierde lid van artikel 1 van het Wetboek luidt:

“In afwijking van het derde lid zijn de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek, Boek III, Titel III, Hoofdstuk V, Afdeling IV met betrekking tot de schuldvergelijking, niet van toepassing.”

Daaruit volgt dat de algemene regeling inzake schuldvergelijking, die wordt geregeld bij de artikelen 1289 tot 1299 van het Burgerlijk Wetboek, niet kan worden toegepast in het kader van de invordering op basis van het Wetboek invordering.

Daarmee wordt evenwel geen afbreuk gedaan aan andere, meer specifieke vormen van schuldvergelijking, zoals bijvoorbeeld die geregeld bij de artikelen 87 tot 89 van de wet van 1 augustus 1985 ‘houdende fiscale en andere bepalingen’ en bij artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004.

Artikel 2

17. Hoofdstuk 2 bevat slechts één artikel en heeft “Definities” als opschrift. Anders dan het eerste lid van artikel 2, bevat het tweede lid van dat artikel echter geen definities, maar een delegatie aan de Koning om in bepaalde gevallen “de modaliteiten en voorwaarden voor de verzending en kennisgeving van de documenten” vast te stellen.

Die bepaling hoort derhalve niet thuis in hoofdstuk 2.

18. In artikel 2, eerste lid, 1°, wordt “ontvanger” omschreven, waarbij ook wordt vermeld dat het gaat om de rekenplichtige belast met “*de inning* en de invordering”.

Niet alle innings- en invorderingsbepalingen worden echter in het nieuwe wetboek opgenomen, vermits het om een Wetboek *invordering* gaat dat enkel de invorderingsregels bevat. Hieromtrent wordt in de memorie van toelichting verduidelijkt dat de regels voor “zuivere” of “spontane” inning – dit is de inning zonder tussenkomst van de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering – in de verschillende fiscale wetboeken ongemoeid worden gelaten.

Vermits de inning te onderscheiden is van de invordering en niet het voorwerp van het Wetboek vormt, worden de woorden “de inning en” beter geschrapt. Dezelfde opmerking geldt voor onder meer artikel 2, eerste lid, 2°, dat een omschrijving bevat van “ambtenaren belast met de invordering”.

19. De notie “persoon”, zoals omschreven in artikel 2, eerste lid, 3°, van het Wetboek, omvat niet enkel de natuurlijke personen en rechtspersonen, maar tot die notie dient eveneens te

³⁴ Adv.RvS 62.368/3 van 1 december 2017 over een voorontwerp van wet ‘betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie’, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2839/001, 543-545.

³⁵ *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2839/001, 251.

worden gerekend “een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid, een fiduciaire, vereniging zonder rechtspersoonlijkheid of om het even welke andere groepering of organisatie” (onderdeel c) van punt 3°). In de memorie van toelichting wordt ter zake enkel verduidelijkt dat het gaat om “de vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid (bv. tijdelijke vennootschappen, stille vennootschappen,...), de fiduciaires, de verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid of om het even welke andere groepering of organisatie zonder rechtspersoonlijkheid”.

Het is echter niet helemaal duidelijk wat men hiermee beoogt.

Op de vraag of de draagwijdte beperkt is tot de hypothese waarbij een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid bijvoorbeeld geregistreerd is voor btw-doeleinden, antwoordde de gemachtigde:

“Oui, car les dispositions fiscales permettent d'établir l'impôt et de l'enrôler ou le porter à un registre de perception et recouvrement à charge de sociétés, associations, etc. sans personnalité juridique.”

Op de vraag of men met die omschrijving ook een oplossing wil bieden voor de opheffing van artikel 399 van het WIB 92, luidde het antwoord als volgt:

“Non, cela n'a rien à voir ; l'article 399 du CIR 92 est abrogé car il n'est pas mis en œuvre en pratique.”

20.1. In artikel 2, eerste lid, 6°, van het Wetboek wordt “medeschuldenaar” als volgt gedefinieerd:

“behalve indien dit Wetboek anders bepaalt, de persoon die niet in het kohier of in het innings- en invorderingsregister is opgenomen en in de mate dat deze gehouden is tot de betaling van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen op grond van dit Wetboek, de fiscale wetten, de wettelijke of reglementaire bepalingen met betrekking tot niet-fiscale schuldvorderingen of het gemeen recht”.

Op de vraag of men met de zinsnede “behalve indien dit Wetboek anders bepaalt” uitsluitend het geval van artikel 11 bedoelt, antwoordde de gemachtigde bevestigend. Gelet daarop kan ter wille van de duidelijkheid in de ontworpen bepaling beter expliciet naar dat artikel worden verwezen.

20.2. In de memorie van toelichting wordt verduidelijkt dat van medeschuldenaren sprake zal zijn telkenmale de in het kohier of in het innings- en invorderingsregister opgenomen schuldenaar niet tot de betaling gedwongen kan worden en dat in voorkomend geval de ontvanger zich dan ook zal “moeten wenden tot andere personen die gehouden zijn tot betaling van de ingekohierde of in het innings- en invorderingsregister opgenomen schuldvordering”.

Op de vraag waarom deze subsidiariteitsgedachte (die ook hernomen wordt bij de bespreking van artikel 72 in de memorie van toelichting, zie opmerking 62) niet in het Wetboek zelf wordt ingeschreven en of dit uitgangspunt verzoenbaar is met een eventuele hoofdelijke medegehoudenheid, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Juridiquement, il y a de nombreux cas dans lesquels il n'y a pas de subsidiarité même si la dette d'impôt est en principe toujours enrôlée ou portée à un registre de perception et recouvrement dans le chef du redevable qui est à l'origine du fait générateur

de la dette d'impôt. En pratique, il y aura cependant parfois subsidiarité, et plus particulièrement dans les cas où les codébiteurs ne sont pas encore connus au moment où la dette est portée au rôle ou au registre de perception et recouvrement.”

20.3. In de memorie van toelichting wordt vermeld dat geen enkele bepaling de opname belet van de schuldvordering in het kohier of in het innings- en invorderingsregister in hoofde van een medeschuldenaar zelf en dat deze door die opname niet meer wordt beschouwd als medeschuldenaar, maar als schuldenaar.

Een dergelijke mogelijkheid lijkt niet evident, zeker niet op het vlak van de kohierbelastingen waar de opmaak van het kohier tot op heden de uitloper vormt van het proces tot vestiging van de belasting op naam van de belastingplichtige (of diens rechtsopvolger).

Aan de gemachtigde is gevraagd hoe dit ‘optiestelsel’ precies werkt, wie beslist tot opname van een medeschuldenaar in het kohier of in het innings- en invorderingsregister, en wat daarvoor de criteria zijn. Met zijn antwoord relativeerde de gemachtigde enigszins de uitleg opgenomen in de memorie van toelichting:

“Un codébiteur acquiert la qualité de redevable lorsque, dans certaines circonstances particulières (p. ex. article 51bis du Code TVA (solidarité des cocontractants pour une partie de la dette du redevable initial)), la créance fiscale ou non fiscale, ou une partie de celle-ci, est reprise également à son nom dans un registre de perception et recouvrement. Cette possibilité ne découle pas du Code du recouvrement mais des législations fiscales ou non fiscales qui régissent l'établissement du titre exécutoire (voir par exemple l'exposé des motifs du projet de loi modifiant le Code TVA en vue de l'automatisation du titre exécutoire en matière de TVA, Chambre, Doc.Parl., 2017-2018, n° 3277/001, p. 20).”

20.4. Ofschoon het reeds lange tijd – mede ingevolge de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof – duidelijk was dat elke derde, die gehouden is tot de betaling van de belastingschulden, het recht moet hebben om een bezwaarschrift in te dienen, wordt het bezwaarrecht (en met name de regels die daarbij gelden), inzonderheid op het vlak van de inkomstenbelastingen (en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen), nu in het Wetboek invordering wettelijk verankerd. In die zin bleef inderdaad lange tijd onduidelijk binnen welke termijn deze derde een bezwaar kon indienen. Dit wordt nu (op een logische wijze) in het ontwerp opgelost (zie inzonderheid artikel 13, § 2, derde lid, van het Wetboek invordering).

De vraag blijft evenwel wat de gevolgen zijn van een eventueel succesvol uitgeoefend bezwaar. Leidt deze tot de nietigheid of de ontheffing van de aanslag, dan wel enkel tot de eventuele niet-tegenwerpbaarheid met het oog op de invordering ervan? Het komt de afdeling Wetgeving voor dat de wetgever ook hier een standpunt zou moeten innemen.

21. Uit artikel 2, eerste lid, 7°, van het Wetboek blijkt dat met “bestuurder van een vennootschap of rechtspersoon” wordt bedoeld, “elke persoon die, in feite of in rechte, de bevoegdheid heeft of heeft gehad om de vennootschap of rechtspersoon te besturen, met uitsluiting van de gerechtsmandatarissen”.

Het is niet duidelijk waarom deze notie apart moet worden gedefinieerd. De omschrijving lijkt te zijn overgenomen uit de bijzondere aansprakelijkheidsregeling voor niet-

betaalde bedrijfsvoorheffing en btw. Op de vraag aan de gemachtigde of ze daarom niet het best louter in dat kader wordt hernomen, zeker in de mate erin wordt verwezen naar personen die de bevoegdheid “he[bben] gehad”, antwoordde de gemachtigde:

“Effectivement, cette définition pourrait être transférée à l'article 51 du Code du recouvrement.”

Daarmee kan worden ingestemd.

22.1. De omschrijving van “fiscale schuldvorderingen” (artikel 2, eerste lid, 8°, van het Wetboek) bestaat uit een oplistings van alle fiscale schuldvorderingen waarvoor de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering bevoegd is. Vanuit dat perspectief heeft deze bepaling dus vooral een verduidelijkende functie.

In de opsomming hanteert men steeds “bedoeld in”, behalve voor de btw waar “ingevoerd door” wordt gebruikt.

Op de vraag waar dit verschil op stoelt, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Le terme ‘établi’ est utilisé pour la TVA car l'article 1^{er}, § 1^{er} du Code de la TVA dispose qu'‘il est établi sous le nom de taxe sur la valeur ajoutée un impôt sur le chiffre d'affaires [...]’.”

22.2. Naast de hoofdsommen (met inbegrip van de opcentiemen, opdecimen, aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting en aanvullende agglomeratiebelasting op de totale belasting), worden ook een aantal accessoria³⁶ opgelijst (artikel 2, eerste lid, 8°, b), van het Wetboek). Wat die accessoria betreft valt niet goed in te zien wat het onderscheid is tussen “administratieve” en “fiscale” geldboeten.

De gemachtigde verklaarde het gebruik van beide termen als volgt:

“Ces termes sont repris dans le Code du recouvrement car les codes fiscaux ne sont pas encore harmonisés et utilisent soit les termes d'‘amende administrative’, soit les termes d'‘amende fiscale’.”

22.3. In artikel 2, eerste lid, 8°, b), van het Wetboek wordt het begrip “bijbehoren” verduidelijkt door het geven van een aantal voorbeelden van wat als bijbehoren te beschouwen zijn, voorafgegaan door “onder andere”.

In het licht van de rechtszekerheid kan dat niet worden aanvaard. Daarmee wordt teveel ruimte voor interpretatie gelaten, wat dient te worden verholpen.

Dezelfde opmerking geldt voor artikel 2, eerste lid, 9°, tweede lid, van het Wetboek.

³⁶ De wetgever is niet erg consequent in het gebruik van deze term. In artikel XX.58 van het Wetboek Economisch Recht komt de term voor (“accessoria van fiscale (...) heffingen”), maar hier wordt er dan weer geen gebruik van gemaakt.

23. In artikel 2, eerste lid, 10°, van het Wetboek wordt verduidelijkt dat met “fiscale wetten” wordt bedoeld “de fiscale wetboeken met uitzondering van dit Wetboek, de wetten, decreten en ordonnanties die fiscale bepalingen bevatten, alsook de bepalingen genomen in uitvoering van deze Wetboeken, wetten, decreten en ordonnanties”.

Allicht worden enkel bedoeld de voormelde fiscale wetboeken, wetten, decreten, enzovoort, voor zover ze *fiscale bepalingen bevatten*. Dat is te verduidelijken in de ontworpen bepaling.

Het is overigens niet duidelijk waarom “dit Wetboek” wordt uitgesloten. Wordt daardoor niet de indruk gewekt dat geschillen omtrent de toepassing van het Wetboek invordering (voor zover ze betrekking hebben op de invordering van fiscale schuldvorderingen) die niet tot de bevoegdheid van de beslagrechter behoren, niet langer tot de bevoegdheid van de fiscale kamer van de rechtbank van eerste aanleg zullen behoren? De gemachtigde reageerde hierop als volgt:

“Il est proposé de compléter l’exposé des motifs afin d’y mentionner que ce n’est pas pour autant que le Code du recouvrement ne constitue pas une loi fiscale au sens général.”

Dit is echter bij voorkeur te verduidelijken in de tekst zelf van het Wetboek.

Artikel 6

24. Aan de gemachtigde werd gevraagd waarom in artikel 6 van het Wetboek wordt geëxpliciteerd dat deze bepaling geldt “onverminderd het nemen van bewarende of waarborgmaatregelen, overeenkomstig dit Wetboek, de fiscale wetten, de wettelijke of reglementaire bepalingen met betrekking tot niet-fiscale schuldvorderingen of het gemeen recht”. De gemachtigde antwoordde:

“Cela vise à confirmer qu’il peut être procédé à la prise de mesures conservatoires ou de garantie alors que la créance fiscale ou non fiscale ne fait pas encore l’objet d’un titre exécutoire. Il en va ainsi par exemple d’une saisie conservatoire qui serait faite sur base d’une autorisation du juge des saisies.”

De ontworpen bepaling heeft louter betrekking op de invordering en doet derhalve geen afbreuk aan de voorhanden zijnde mogelijkheden om bewarende of waarborgmaatregelen te nemen. Het is dan ook overbodig om het expliciet in het Wetboek te bepalen, maar dit kan vermeld worden in de memorie van toelichting.

25. Aan het einde van artikel 6 dient te worden geschreven “veroordeling tot betaling van fiscale of niet-fiscale schuldvorderingen” (niet: en).

Artikel 7

26. In artikel 7 kan beter worden geschreven dat het kohier en het innings- en invorderingsregister “ook” uitvoerbaar zijn tegen de medeschuldnaars.

Artikel 8

27. Anders dan in het huidige artikel 393, § 1, van het WIB 92 wordt in artikel 8 van het Wetboek invordering ook verwezen naar de “voorheffing”. In de memorie van toelichting wordt de indruk gewekt dat hiermee uitsluitend de onroerende voorheffing wordt bedoeld. Op de vraag of er bijgevolg geen discrepantie bestaat tussen de memorie van toelichting en de ontworpen bepaling, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Non, car le précompte professionnel et le précompte mobilier sont toujours enrôlés au nom d’une seule personne. Cette disposition n’est pas différente de l’actuel article 393, § 1^{er}, CIR 92.”

De memorie van toelichting zal moeten worden aangepast om de burger niet te misleiden over de draagwijdte van de bepaling.

Artikel 9

28. In de memorie van toelichting wordt bij artikel 9, eerste lid, 2°, van het Wetboek, inzake de aanmaning tot betaling bedoeld in artikel 13, § 2, verwezen naar een bij te voegen exemplaar van het “aanslagbiljet”, terwijl artikel 13 handelt over het kohieruittreksel. De gemachtigde heeft bevestigd dat de Franse tekst van de memorie correct is en dat in de Nederlandse tekst het woord “kohieruittreksel” telkens vervangen zal worden door het woord “aanslagbiljet”.

TITEL 2 – DE MINNELIJKE INVORDERING

Artikel 13

29. In artikel 13, § 2, van het Wetboek wordt de bezwaartermijn gekoppeld aan de datum waarop de verzending van de aanmaning tot betaling uitwerking heeft, maar worden de gevolgen van een succesvol bezwaar niet geregeld (zie ook opmerking 20.4).

Op de vraag of er ook geen termijn voor de ambtshalve ontheffing dient te worden bepaald, antwoordde de gemachtigde:

“La procédure de dégrèvement d’office est une procédure distincte du recours que peut introduire le redevable. L’envoi de la sommation de payer n’est pas le point de départ du délai de dégrèvement d’office.”

30. In de memorie van toelichting wordt uiteengezet dat de aanmaning tot betaling in principe “per gewone post” verzonden wordt. Vermits het niet in het Wetboek zelf wordt bepaald, lijkt dit een voorafname te zijn op hetgeen de Koning op grond van artikel 2, tweede lid, van het Wetboek invordering zal bepalen. De gemachtigde verduidelijkte in dit verband het volgende:

“Comme le précise déjà l’exposé des motifs, il est proposé de compléter le texte légal afin de disposer que l’envoi de la sommation de payer a lieu par pli simple.”

Daarmee kan worden ingestemd.

31. Uit de memorie van toelichting blijkt dat de verzending van de aanmaning tot betaling – zowel wanneer het gaat om een invordering lastens een schuldenaar als lastens een medeschuldenaar – “niet voorgeschreven [is] op straffe van nietigheid” en dus een gewone ingebrekestelling betreft.

Dat is eigenaardig in het licht van het gegeven dat die aanmaning op grond van artikel 9, eerste lid, een recht blijkt te zijn voor de feitelijk gescheiden echtgenoot en dat het voor alle medeschuldenaren om de eerste officiële kennisgeving van het bestaan van de schuld (van de derde) gaat, terwijl het voor hen luidens artikel 13, § 2, derde lid, de bezwaartermijn doet lopen. Bovendien bestaat in principe vanaf een maand na de uitwerkingsdatum van de aanmaning tot betaling de mogelijkheid tot eerste aanwending van middelen tot tenuitvoerlegging tegen de schuldenaar of de medeschuldenaar (artikel 13, § 3) en doet ze ook een nalatigheidsinterest lopen (zie artikel 14).

Daarover om uitleg verzocht, heeft de gemachtigde het volgende medegedeeld:

“En matière d’impôts sur les revenus, de précomptes et de taxes assimilées aux impôts sur les revenus, le droit de réclamation n’est pas régi par le Code du recouvrement mais est déterminé par le CIR 92 ; l’article 13, § 2, alinéa 3 du Code du recouvrement n’ouvre pas en tant que tel un recours mais détermine uniquement que l’envoi de la sommation de payer accompagnée d’un avertissement-extrait de rôle constitue le point de départ du recours visé au CIR 92.”

Gelet op de belangrijke gevolgen en teneinde betwistingen te vermijden, zou het toch aanbeveling verdienen om de aanmaning tot betaling op straffe van nietigheid voor te schrijven, en dat uitdrukkelijk in het Wetboek invordering op te nemen.

32. Met betrekking tot de mogelijkheid om, vanaf de uitwerkingsdatum van de aanmaning tot betaling, ten aanzien van de medeschuldenaar invorderingsmaatregelen te nemen die geen middelen tot tenuitvoerlegging uitmaken of artikel 334 van de programmawet van 27 december 2004 toe te passen, wordt in de memorie van toelichting gesteld dat, “als het belang van de Schatkist het daarentegen vereist”, die maatregelen ook genomen kunnen worden voorafgaand aan de verzending van de aanmaning tot betaling. Dit staat echter niet in het Wetboek en zal dus bij gebrek aan wettelijke basis geen toepassing kunnen vinden.

De gemachtigde stelde in dit verband het volgende voor:

“Il est proposé dans l’exposé des motifs de supprimer les termes ‘als het belang van de Schatkist het daarentegen vereist’.”

Anders dan de gemachtigde voorstelt, zal heel de betrokken zin in de memorie geschrapt dienen te worden.

Artikel 14

33. Uit artikel 14, eerste lid, van het Wetboek volgt dat vanaf de aanmaning tot betaling die geldt als ingebrekestelling, nalatigheidsinteresten verschuldigd zullen zijn, wanneer de nalatigheidsinteresten niet eerder lopen (1°) en wanneer een wettelijke of reglementaire

bepaling of de in kracht van gewijsde gegane veroordeling tot betaling van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen de nalatigheidsinteressen eerder doet lopen, maar aan een andere rentevoet dan bepaald in artikel 14, tweede lid, of volgens een andere berekeningswijze dan bepaald in artikel 14, vierde lid (2°).³⁷

Zoals ze is gesteld, wekt de ontworpen bepaling de indruk dat de aanmaning tot betaling enkel geldt als ingebrekestelling indien de nalatigheidsinteressen niet reeds eerder zijn beginnen te lopen. Dat is klaarblijkelijk niet de bedoeling, zoals ook uit de memorie van toelichting kan worden afgeleid. De gemachtigde reageerde op deze kritiek als volgt:

“Il est proposé de réécrire la 1^{ère} phrase de l'article 14, alinéa 1^{er} comme suit : ‘La sommation de payer visée à l'article 13 vaut mise en demeure. Elle fait courir, à compter de sa date d'effet, un intérêt de retard dû, par dérogation en matière fiscale à l'article 2, paragraphe 2, de la loi du 5 mai 1865 relative au prêt à l'intérêt, au taux tel que déterminé conformément à l'alinéa 2, lorsque: [...]’.”

Daarmee kan worden ingestemd.

Artikel 16

34. Uit artikel 16 van het Wetboek blijkt dat voor stortingen enkel als bewijs van betaling gelden “de door de naamloze vennootschap van publiek recht bpost gedateerde ontvangstbewijzen”. Op de vraag of deze bepaling aldus niet te stringent is, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Deze regeling is beperkt tot de ontvangstbewijzen van stortingen bij de NV van publiek recht bpost zodat de AAI niet gehouden is stortingsbewijzen te aanvaarden van dubieuze of ongekende ondernemingen in de sector van de financiële dienstverlening, al dan niet van buitenlandse oorsprong.”

35. De inleidende zin van dit artikel luidt:

“Behoudens tegenbewijs gelden als bewijs van betaling: (...)”

Het is onduidelijk wat de precieze betekenis en draagwijdte is van de woorden “behoudens tegenbewijs”.

Als het de bedoeling is te bepalen dat, voor stortingen, door bpost uitgereikte en gedateerde ontvangstbewijzen en, voor overschrijvingen en betalingen via eender welk erkend elektronisch betaalmiddel, de rekeninguittreksels en de bijbehorende stukken in principe als bewijs van betaling zonder bijzondere bewijswaarde te beschouwen zijn, dient dit niet expliciet te worden bepaald. Documenten waaraan de wet geen bijzondere bewijswaarde toekent gelden immers louter als inlichting.

³⁷ Dit geldt ook voor niet-fiscale schuldvorderingen, zodat ook lopende contracten erdoor geraakt kunnen worden.

TITEL 3 – DE GEDWONGEN INVORDERINGArtikel 19

36. In artikel 19, § 2, tweede lid, van het Wetboek wordt de rechtbank van eerste aanleg aangeduid als de bevoegde rechtbank om de rechtsvordering tot stuiting van niet-fiscale schuldvorderingen te behandelen. Het gaat om een suppletieve bepaling, aangezien in de ontworpen bepaling wordt vermeld dat de bevoegdheidstoewijzing geldt “bij ontstentenis van andere bevoegdheidsbepalingen”. Die bepaling lijkt echter overbodig, vermits ze niet afwijkt van en ook niets toevoegt aan de bevoegdheidsverdeling zoals die in het Gerechtelijk Wetboek wordt geregeld, in welk geval ze dient te worden geschrapt. Er is echter geen bezwaar om die passage onder te brengen in de memorie van toelichting.

37. Aan het einde van artikel 19, § 2, derde lid, komt een verwijzing voor naar artikel 66 van het Wetboek. Die verwijzing klopt echter niet, wat dient te worden verholpen.

Artikel 21

38. Over het beroep doen op de aanbieder van de universele postdienst verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Il s’agit de la même formulation que celle utilisée dans l’article 78 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 (modifiant l’article 6 de la loi domaniale du 22 décembre 1949), dans l’article 87 de la loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l’encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances (modifiant l’article 443bis, § 2 du Code des impôts sur les revenus 1992), dans l’article 106 de la loi du 26 mars 2018 relative au renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale (modifiant l’article 10 de la loi du 21 février 2003 créant un Service des créances alimentaires au sein du SPF Finances), dans l’article 26 du Décret de la Région wallonne du 13 décembre 2017 portant diverses modifications fiscales, dans l’article 5 de l’arrêté du Gouvernement flamand du 24 mars 2017 portant modification de l’arrêté relatif au Code flamand de la Fiscalité du 20 décembre 2013, en ce qui concerne le prélèvement sur les habitations inadéquates et inhabitables et la saisie-arrêt fiscale simplifiée, ou encore dans les articles 1^{er} et 2 de l’arrêté royal du 22 mai 2017 modifiant les articles 164 et 165 de l’arrêté d’exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 en matière de saisie-arrêt simplifiée par voie électronique.

L’utilisation des termes ‘prestataire du service postal universel’ vise à garantir, compte tenu des effets juridiques, pour les redevables ou codébiteurs, des envois recommandés visés aux articles précités du Code du recouvrement, la régularité et la fiabilité de ces envois recommandés au regard des normes de qualité qui sont exigées du prestataire de service postal universel conformément à la loi du 26 janvier 2018 relative aux services postaux.”

Artikel 23

39. Op basis van artikel 23, § 1, van het Wetboek invordering verjaren de belastingen, verhogingen en geldboeten “door verloop van vijf jaren vanaf de datum van

uitvoerbaarverklaring van het kohier waarin ze zijn opgenomen overeenkomstig de fiscale wetten”. Met betrekking tot de inkomstenbelastingen, de onroerende voorheffing en de administratieve geldboeten gaat het om een substantiële wijziging in vergelijking met de huidige regeling (artikel 443bis, § 1, van het WIB 92 en artikel 12, eerste lid, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’).

In artikel 23, §§ 2 tot 4, van het Wetboek invordering wordt gesteld dat de verjaring van “de vordering tot invordering” van onder meer de btw, de nalatigheidsinteressen en de administratieve geldboeten wordt geregeld door de bepalingen van de desbetreffende wetgeving.

Artikel 23, § 5, van het Wetboek regelt de verjaring van niet-fiscale schuldvorderingen opgenomen in een uitvoerbaar verklaard innings- en invorderingsregister. Deze verjaren “door verloop van vijf jaren vanaf de datum van uitvoerbaarverklaring van het innings- en invorderingsregister waarin ze zijn opgenomen overeenkomstig de wettelijke of reglementaire bepalingen met betrekking tot deze schuldvorderingen”.

Er wordt dus een onderscheid gemaakt tussen

- de verjaring van *de vordering tot invordering* (hetgeen enigszins vergelijkbaar is met de aanslagtermijnen – in de memorie van toelichting wordt gesproken over de “verificatietermijn”);
- de verjaring van *de desbetreffende schuld opgenomen in een uitvoerbaar verklaard kohier of innings- en invorderingsregister*.

Er geldt aldus een verschillende verjaringsregel voor schulden die nog niet in een uitvoerbare titel zijn opgenomen en voor schulden die er wel in zijn opgenomen, terwijl het niet duidelijk is hoe dit onderscheid verantwoord kan worden.

In de memorie van toelichting wordt gesteld dat het de betrachting is om te harmoniseren teneinde de ontvanger de mogelijkheid te bieden om te beschikken over een termijn van vijf jaar te rekenen vanaf de uitvoerbaarverklaring en dit om de invorderingsmaatregelen rechtstreeks uit te voeren zonder vooraf allerlei acties te moeten ondernemen teneinde een nakende of imminente verjaring te vermijden. De gemachtigde verklaarde in dit verband het volgende:

“On veut précisément éviter la situation actuelle qui survient par exemple encore fréquemment en matière de TVA où la prescription a déjà commencé à courir depuis un certain temps (voir article 81 du CTVA) et est presque acquise lorsque le titre exécutoire est créé, obligeant alors le receveur à poser un acte interruptif de prescription dès la création du titre exécutoire. Il en va parfois de même en matière de créances non fiscales.”

Artikel 25

40. Volgens de memorie van toelichting regelt artikel 25 van het Wetboek invordering uitsluitend de schorsing van de verjaring van de (fiscale en niet-fiscale) schuldvorderingen die opgenomen zijn in een uitvoerbaar verklaard kohier of innings- en invorderingsregister of waarvan een rechterlijke beslissing de schuldenaar tot de betaling veroordeelt.

Aan de gemachtigde is de vraag voorgelegd of dit de zaken niet nodeloos compliceert. Waar op het vlak van de inkomstenbelastingen een duidelijk onderscheid bestaat tussen de aanslagtermijnen (die vervaltermijnen zijn) en de verjaringstermijnen (die ingevolge een betwisting geschorst worden), bestaat dit logisch onderscheid niet met betrekking tot bijvoorbeeld btw-schulden. Op dit vlak zal dus een schorsing van de verjaring kunnen intreden ingevolge een rechtsgeding dat wordt aangespannen voorafgaand aan de opname in het innings- en invorderingsregister en zal tijdens die schorsing dus ook desgevallend de verjaringstermijn kunnen beginnen te lopen ingevolge de opname van de schuldvordering in het innings- en invorderingsregister, terwijl ook die laatste termijn op zijn beurt geschorst kan worden. In de wet zou bepaald kunnen worden dat de vorige verjaringstermijn van geen tel meer is van zodra een “nieuwe” verjaringstermijn is beginnen lopen ten gevolge van de opname van de schuldvordering in het register.

De gemachtigde antwoordde daar het volgende op:

“Non, car l’instance introduite antérieurement à la reprise de la créance fiscale dans un registre de perception et recouvrement a également, conformément à l’article 25, § 1^{er} du Code du recouvrement, un effet suspensif de la prescription qui aurait dû commencer à courir à compter de l’exécutoire du registre (‘le compteur est mis à zéro mais ne commence pas à courir’).”

Het is echter niet zo duidelijk dat de schorsende werking ingevolge artikel 25, § 1, van het Wetboek ook geldt voor de opname van de schuldvordering in het register. In de ontworpen bepaling zal duidelijker tot uiting moeten worden gebracht dat, als er een schorsing van de verjaring gaande is, en de vordering wordt opgenomen in het register, de nieuwe termijn dan niet loopt zolang het geding duurt.

Artikel 26

41. Met het eerste lid van artikel 26 van het Wetboek wordt aan de Koning de mogelijkheid gegeven om “van de schuldenaars van de belasting op de spelen en de weddenschappen bedoeld in Titel III van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen een zakelijke waarborg [te] eisen in de gevallen die Hij bepaalt en volgens de voorwaarden die Hij vaststelt”.

Vermits het gaat om een regel die de federale wetgever neemt in het kader van de bevoegdheid van de federale overheid voor de belasting op de spelen en weddenschappen, moet die bevoegdheidsconform worden gelezen. Het gaat om een gewestelijke belasting bedoeld in titel III van de bijzondere financieringswet, waarvoor de gewesten nagenoeg volledig bevoegd zijn geworden. Vermits het Waalse Gewest (sedert 1 januari 2010) en het Vlaamse Gewest (met ingang van 1 januari 2019) de dienst van die belasting hebben overgenomen, staat de federale overheid nog slechts in voor de dienst ervan voor het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest. Het bepalen van de procedureregels voor de invordering van de belasting is een onderdeel van de dienst van de belasting.

De in artikel 26 opgenomen regels kunnen dus slechts betrekking hebben op de spelen die plaatsvinden in het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest en op de weddenschappen die er

worden aangegaan. Ter wille van de duidelijkheid is het wenselijk in het ontworpen artikel uitdrukkelijk te vermelden dat het slechts betrekking heeft op de schuldenaars van de belasting op de spelen en weddenschappen met betrekking tot de voormelde activiteiten.

Artikelen 27 en 29

42. Artikel 27 van het Wetboek invordering regelt het algemeen voorrecht van de Schatkist, terwijl artikel 29 betrekking heeft op de wettelijke hypotheek.

42.1. Voortaan zullen ook de verhogingen en de administratieve en fiscale geldboeten onder het algemeen voorrecht vallen.³⁸

Bovendien worden ook de goederen van alle medeschuldenaren geïnviseerd. Voor deze uitbreiding verstrekke de gemachtigde de volgende verantwoording:

“Déjà actuellement, en matière de TVA par exemple, une contrainte peut être décernée à l'encontre des codébiteurs, de telle sorte que ceux-ci acquièrent la qualité de redevable au sens de l'article 85 du CTVA et que le privilège et l'hypothèque légale du Trésor portent également sur leurs biens. Il en va de même en matière de contributions directes, où celui qui est tenu au paiement de l'impôt est considéré comme un redevable qui dispose donc d'un droit de réclamation, et sur les biens duquel l'hypothèque légale et le privilège portent.”

42.2. Op de vraag waarom artikel 431 van het WIB 92 niet wordt hernomen,³⁹ gaf de gemachtigde de volgende reactie:

“Cette disposition n'existe pas pour les autres créances fiscales et non fiscales, mais bien entendu si le Trésor dispose déjà de suffisamment de garanties, le redevable peut demander que son bien soit en tout ou en partie affranchi de l'hypothèque légale.”

Uit dat antwoord blijkt dat de regeling blijft gelden, zodat de bepaling wel degelijk zal moeten worden hernomen.

43. In de memorie van toelichting wordt bij deze afdeling een algemene verantwoording gegeven. Er wordt onder meer op gewezen dat het onderpand van de schuldeiser ernstig in het gedrang kan komen of zelfs kan tenietgaan, doordat:

- de schuldenaar zijn goederen vervreemdt of hypothekeert;
- een schuldeiser door diens handelen de positie van de Schatkist verzwakt.

Op de vraag om te verduidelijken hoe dit de bijzondere maatregelen kan verantwoorden en hoe de aansprakelijkheid voor niet-betaalde bedrijfsvoorheffing en

³⁸ De gemachtigde verklaarde daaromtrent: “Il s'agit d'un choix qui relève du législateur d'accorder un privilège à toute créance fiscale ou non fiscale, quelle que soit sa nature.”

³⁹ Dat artikel luidt: “Zo de betrokkenen, alvorens de bedragen vereffend te hebben die door de wettelijke hypotheek gewaarborgd zijn, wensen alle of een deel van de bezwaarde goederen vrij te maken van hypotheek, dienen zij daartoe een verzoek in bij de bevoegde ontvanger. Dat verzoek wordt ingewilligd zo de Staat reeds voldoende zekerheid bezit, of zo deze hem wordt gegeven, voor het bedrag van hetgeen hem verschuldigd is.”

btw-schulden binnen dit kader past, liet de gemachtigde weten dat de betrokken passage in de memorie van toelichting geschrapt zal worden:

“Il est proposé de supprimer, dans l'exposé des motifs, le premier alinéa du commentaire général de la section 3.”

Artikelen 35 tot 42

44. De artikelen 35 tot 42 van het Wetboek invordering hernemen de artikelen 433 tot 440 van het WIB 92 en de artikelen 93^{ter} tot 93^{undecies}A van het Btw-wetboek, maar breiden het toepassingsgebied ervan uit naar alle fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, met inbegrip van verhogingen, administratieve en fiscale geldboeten, evenals de bijbehoren met betrekking tot deze verhogingen en administratieve en fiscale geldboeten, zodat deze voortaan aanleiding kunnen geven tot de inschrijving van de wettelijke hypotheek van de Schatkist.

44.1. Er wordt nog steeds als vereiste vooropgesteld dat de ontvanger slechts zal notificeren “[i]ndien het belang van de Schatkist dit vereist”. In de memorie wordt dit vertaald als “wanneer door die akte de belangen van de Schatkist in het gedrang kunnen komen”. De noties “in het gedrang kunnen komen” en “vereisen” betekenen niet hetzelfde, zodat aan de gemachtigde is gevraagd wat precies wordt bedoeld. Het antwoord luidde:

“Ces deux ensembles de termes ont la même signification. Il s’agit uniquement d’une formulation différente.”

44.2. Zoals het geval is met het huidige artikel 433, § 1, eerste lid, van het WIB 92, bepaalt ook artikel 35, § 1, van het Wetboek invordering dat de notaris “persoonlijk aansprakelijk”⁴⁰ is.⁴¹ Dit is steeds begrepen als een civielrechtelijke aansprakelijkheid,⁴² wat in de memorie van toelichting wordt bevestigd (“gehouden tot herstel van de eventuele schade die de Schatkist door hun nalatigheid heeft geleden”). De tekst zou dan ook beter in die zin geëxpliciteerd worden.⁴³

45. In artikel 40 van het Wetboek worden de artikelen 35 tot 39 van toepassing verklaard “op elke persoon die bevoegd is om authenticiteit te verlenen aan de in artikel 35 bedoelde akten”. Zoals in de memorie van toelichting wordt vermeld, kan het bijvoorbeeld ook gaan om aankoopcomités van een gewest.

⁴⁰ Vergelijk met artikel 50, § 2, van het Wetboek waar, zoals in het geldende artikel 422^{bis} van het WIB 92, gewag wordt gemaakt van het “hoofdelijk aansprakelijk” (beter: hoofdelijk gehouden) zijn van de overnemer.

⁴¹ Zie in dezelfde zin overigens artikel 43, § 1, van het Wetboek. Uit artikel 48 volgt dat onder meer artikel 43 van toepassing is “op elke persoon of dienst die bevoegd is om een in artikel 1240^{bis} van het Burgerlijk Wetboek bedoeld attest van erfopvolging op te maken”. Het is niet duidelijk hoe een dienst “persoonlijk aansprakelijk” kan zijn.

⁴² Zie o.m. Gent 8 januari 1976, *Bull. Bel.* nr. 472, 291.

⁴³ De gemachtigde verklaarde de verschillende behandeling van de notarissen, die burgerrechtelijk aansprakelijk zijn, en de bestuurders, overdragers van aandelen of handelszaken, en medecontractanten van aannemers, die hoofdelijk gehouden zijn, als volgt: “Parce qu’à l’inverse des autres cas, la responsabilité personnelle du notaire est une responsabilité subsidiaire: si le Trésor n’a pas subi de dommage, le notaire n’est pas responsable ; le notaire n’est pas tenu à la dette, mais est uniquement tenu de réparer le dommage qu’il aurait causé.”

Gelet op het autonomiebeginsel kan de federale overheid in beginsel geen verplichtingen opleggen aan de ambtenaren van de deelgebieden, laat staan hen voor het niet naleven ervan persoonlijk aansprakelijk stellen. In specifieke gevallen kan dat gebeurlijk wel worden aanvaard op grond van de belastingbevoegdheid zelf mits het evenredigheidsbeginsel wordt gerespecteerd, ofwel door middel van een beroep op de impliciete bevoegdheden mits de voorwaarden daartoe vervuld zijn.⁴⁴ Het is aangewezen om in dat laatste geval in de memorie van toelichting uiteen te zetten waarom ervan uitgegaan wordt dat aan die voorwaarden is voldaan.

Artikel 49

46. Uit artikel 49 van het Wetboek invordering blijkt dat ook openbare ambtenaren of ministeriële officieren, belast met de openbare verkoop van roerende goederen ter waarde van minstens 2500 euro, “persoonlijk aansprakelijk” gesteld worden. Bij dat artikel verstrekte de gemachtigde nog de volgende toelichting:

“Comme pour les notaires, la responsabilité personnelle de l’huissier de justice est une responsabilité subsidiaire : si le Trésor n’a pas subi de dommage, l’huissier n’est pas responsable ; il n’est pas tenu à la dette, mais est uniquement tenu de réparer le dommage qu’il aurait causé.”

Er kan in dit verband worden verwezen naar de opmerkingen die zijn gemaakt met betrekking tot de aansprakelijkheid van de notaris (opmerking 44.2).

47. Gevraagd naar een verantwoording voor het feit dat deze waarborg voortaan zal gelden voor de sommen verschuldigd uit hoofde van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen – in het huidige artikel 442 van het WIB 92 is dit beperkt tot de betaling van de belastingen en bijbehoren –, gaf de gemachtigde het volgende antwoord:

“Il s’agit d’un souci d’harmonisation des procédures de recouvrement quelle que soit la nature de la dette ; on n’aperçoit pas pourquoi une distinction devrait être faite ici selon la nature de la dette.”

Artikel 50

48. Op de vraag waarom in artikel 50, § 2, de term “nominale waarde” wordt gebruikt en bijvoorbeeld niet “inbrengwaarde”, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Il s’agit des termes actuellement utilisés à l’article 442bis du CIR 92 et 93undecies B du Code TVA ; par ailleurs, la valeur nominale correspond à la valeur effective des actions ou parts.”

In het licht van de doelstelling van de maatregel is het logischer de werkelijke waarde van de aandelen (niet: de nominale waarde, zijnde de waarde vermeld op het aandeel of in de statuten) als uitgangspunt te nemen, wat door het antwoord van de gemachtigde eigenlijk wordt bevestigd.

⁴⁴ GwH 17 december 2003, nr. 166/2003, B.3.8; GwH 13 maart 2008, nr. 49/2008, B.7.5 en B.7.6.

49. Anderzijds bevestigde de gemachtigde dat het zinsdeel “sommen verschuldigd blijft uit hoofde van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen” in artikel 50, § 3, niet enkel betrekking heeft op de schulden die zijn opgenomen in het register:

“Il s’agit de toutes les sommes à titre de créances fiscales et non fiscales dont le recouvrement amiable et forcé est assuré par l’AGPR. Comme pour les actuels articles 442bis, § 3, alinéa 3 du CIR 92 et 93undecies B du Code TVA, il n’est pas exigé que les sommes soient reprises dans un titre exécutoire.”

50. De hoofdelijke gehoudenheid van de overnemer bestaat naast en is dus cumuleerbaar met andere parallelle regelingen, zoals op het vlak van de sociale zekerheid. Om te beoordelen of er geen onevenredige gevolgen zullen zijn, moet ook daarmee rekening gehouden worden.

Artikel 52

51. Uit artikel 52, § 1, van het Wetboek blijkt dat ook een rechtspersoon of natuurlijke persoon die rechtstreeks of onrechtstreeks minstens 33% van de aandelen in een zogenaamde kasgeldvennootschap bezit en deze voor minstens 75% overdraagt uiterlijk in een tijdspanne van één jaar, “van rechtswege” hoofdelijk gehouden is tot de betaling van de inkomstenbelastingen en voorheffingen verschuldigd door die vennootschap. Het gaat om een overname van het huidige artikel 442ter, § 1, van het WIB 92. In arrest nr. 36/2018 van 22 maart 2018 geeft het Grondwettelijk Hof aan in die bepaling geen schending van het gelijkheidsbeginsel te zien.

Desondanks blijft het de vraag of deze stringente bepaling, die uitgaat van een onweerlegbare veronderstelling van fraude, geen onevenredige gevolgen kan hebben voor aandeelhouders die te goeder trouw zijn.⁴⁵ Dat probleem zou kunnen worden vermeden door het vermoeden van fraude weerlegbaar te maken. Bovendien is het maar de vraag of een onweerlegbaar vermoeden in dit geval in overeenstemming is met het recht van de Europese Unie.⁴⁶

⁴⁵ Noch de mogelijkheid om een regresvordering in te stellen, noch de mogelijkheid om een bedrag te storten gelijk aan de latente belastingschuld bieden voldoende bescherming tegen een zich later voltrekkende insolventie van de koper van de aandelen. Ook het doen van voorafbetalingen biedt geen voldoende waarborg aangezien deze het voorwerp kunnen uitmaken van terugbetalingen voor zover zij nog niet zijn verrekend met de inkomstenbelastingen. Ook valt te betwijfelen of het laten plaatsvinden van de verkoop op het einde van het boekjaar voor de verkoper veel soelaas kan brengen.

⁴⁶ Met het gebruik van juridische ficties en wettelijke vermoedens in belastingaangelegenheden moet worden opgelet.

In dit verband kan, louter bij wijze van voorbeeld, worden gewezen op de rechtspraak van het Hof van Justitie dat bij belastingmaatregelen ter voorkoming en bestrijding van fraude het evenredigheidsbeginsel vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld tegenbewijs te leveren (zie bv. HvJ 19 september 2000, C-177/99 en C-181/99, *Ampafrance SA v. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire en Sanofi Synthelabo v. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, punt 62 ; HvJ 4 maart 2004, C-334/02, *Commissie v. Frankrijk*, punten 27 en 28 en HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc en Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*, punt 70). C. SANÓ schrijft daarover het volgende in haar doctoraatsproefschrift: “The tax payer must be given the possibility of rebutting the legal presumption, thereby escaping the application of the anti-abuse rule. Any limitation to the content of means of (counter)proof available is looked at with disfavour, to the extent to which it renders excessively difficult or even impossible the production of such proof.” (C. SANÓ, *National Legal Presumptions and European Tax Law*, Wolter Kluwers, 2018, 215). Zie ook: C. SANÓ, “National Tax Law Presumptions and EU Law”, *EC Tax Review* 2014, (194), 202-206.

Er wordt ter overweging gegeven om die bepaling te herbekijken vanuit dat oogpunt.

Artikel 53

52. Artikel 53, § 1, van het Wetboek legt openbare en private kredietinstellingen of -inrichtingen die kredieten, leningen of voorschotten toekennen waarvoor een voordeel is verleend in het kader van de wettelijke en reglementaire bepalingen inzake economische expansie of waarvoor een dergelijk voordeel is aangevraagd aan de bevoegde overheid op om geen fondsen vrij te geven, tenzij is aangetoond dat van hen geen enkele som eisbaar is uit hoofde van fiscale of niet-fiscale schuldvorderingen of, als wel een bepaald bedrag eisbaar is, dat een bijzonder beding in de beslissing tot toekenning van het voordeel stipuleert dat de kredietinstelling of -inrichting de fondsen niet geheel mag vrijgeven dan nadat de betrokkene zijn schuld heeft betaald.

Vermits de economische expansie als onderdeel van het economisch beleid een gewestelijke bevoegdheid is (artikel 6, § 1, VI, eerste lid, 1°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980), rijst de vraag wat de bevoegdheidsrechtelijke grondslag is van deze bepaling. Zo ook hiervoor een beroep wordt gedaan op de impliciete bevoegdheden, zal moeten kunnen worden aangetoond dat de voorwaarden daartoe zijn vervuld.

53. In deze afdeling wordt de hoofdelijke gehoudenheid voor de fiscale en niet-fiscale schulden van een aannemer of onderaannemer geregeld. Deze regeling kan worden gecumuleerd met een parallelle regeling die geldt voor de socialezekerheidsschulden (zie artikel 30*bis* van de wet van 27 juni 1969 ‘tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders’). Om te beoordelen of er geen onevenredige gevolgen zullen zijn, moet ook daarmee rekening gehouden worden.

Artikel 61

54. Op de vraag of – naast de uitleg in de memorie van toelichting – in het Wetboek invordering zelf niet duidelijk moet worden bepaald wat onder *betwiste* (fiscale of niet-fiscale) schuldvorderingen wordt begrepen, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Il n’y a pas lieu de définir la notion de créance fiscale ou non fiscale contestée, celle-ci étant, comme le précise l’article 61, la créance qui a fait l’objet d’une action en justice ou d’un recours administratif au sens de l’article 2, alinéa 1^{er}, 12°.”

Er moet worden vastgesteld dat de toelichting door de gemachtigde duidelijker is dan het ontworpen artikel 61. Een aanpassing van dat artikel dringt zich dan ook op.

55. De omschrijving “alle andere maatregelen [naast bewarende beslagen] die ertoe strekken de invordering ervan te waarborgen” is vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid te onbepaald. Ze is dan ook te specificeren.

Artikel 64

56. In verband met de mogelijkheid voor natuurlijke personen die schuldenaar of medeschuldenaar zijn, om te verzoeken om onbeperkt uitstel van de invordering, liet de gemachtigde het volgende weten:

“Il s’agit de conditions qui doivent être appréciées distinctement dans le chef de chaque requérant.”

en

“(…) il s’agit d’une mesure purement personnelle.”

57. Vermits artikel 64, § 4, louter gevallen bepaalt waarin geen onbeperkt uitstel kan worden verleend, zijn de woorden “de adviseur-generaal van de administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën belast met de inning en de invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen of zijn gemachtigde” eigenlijk overbodig. Indien ze effectief worden geschrapt, dient het woord “verlenen” vervangen te worden door de woorden “worden verleend”.

Artikel 67

58. In artikel 67 van het Wetboek wordt bepaald dat over het verzoek tot onbeperkt uitstel uitspraak moet worden gedaan “bij gemotiveerde beslissing” (zie artikel 67, § 1, eerste lid, en § 2, derde lid).

Het opleggen van een dergelijke motiveringsplicht is overbodig en misleidend. Het is overbodig omdat de beslissingen onder de toepassing vallen van de wet van 29 juli 1991 ‘betreffende de uitdrukkelijke motivering van de bestuurshandelingen’ en de verplichting tot formele motivering reeds uit die wet voortvloeit. Het is misleidend omdat dergelijke bepalingen ten onrechte de indruk wekken dat de formele motiveringsverplichting niet bestaat zonder dat zulks uitdrukkelijk wordt voorgeschreven.

Tenzij een verdergaande motiveringsplicht wordt beoogd dan diegene die voortvloeit uit de wet van 29 juli 1991, in welk geval de draagwijdte ervan dient te worden omschreven, moeten de woorden “bij gemotiveerde beslissing” telkens worden weggelaten.

59. Door de opheffing van de artikelen 413^{quinquies} van het WIB 92 en 84^{octies} van het Btw-wetboek (artikelen 10 en 59 van het voorontwerp) zal het voortaan mogelijk worden om bij de rechtbank van eerste aanleg (fiscale kamer) beroep aan te tekenen tegen de beslissingen van de commissie die in beroep uitspraak doet over het verzoek tot onbeperkt uitstel. Daarover verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Les contestations en la matière relèvent des tribunaux ordinaires conformément aux articles 144 et 145 de la Constitution, selon lesquels les contestations qui ont pour objet des droits subjectifs sont du ressort des tribunaux. S’agissant d’une compétence discrétionnaire, le tribunal peut examiner la légalité de la décision de la commission.”

Artikel 70

60. Luidens artikel 70 van het Wetboek bepaalt de Koning “de toepassingsvoorwaarden van de artikelen 64 tot 69”, waarna een voorbeeld (“met name”) volgt van een toepassingsvoorwaarde (“de objectieve voorwaarden (...) voor het vaststellen van de som die moet worden betaald door de verzoeker, zoals bedoeld in artikel 64, § 1”).

De draagwijdte van deze delegatiebepaling is echter niet duidelijk. Ofwel wordt met de eerste zin van artikel 70 louter herinnerd aan de algemene uitvoeringsbevoegdheid waarover de Koning beschikt op grond van artikel 108 van de Grondwet, maar in dat geval is de bepaling overbodig en dient ze te worden weggelaten. Ofwel wordt er meer mee beoogd dan hetgeen voortvloeit uit de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning, maar dan dient de toegekende delegatie te worden gespecificeerd. Het toegevoegde voorbeeld (tweede zin van artikel 70) lijkt anderzijds meer een opdracht voor de Koning te zijn, namelijk om aan te geven dat hij die objectieve voorwaarden dient vast te stellen (en dus niet de vrije keuze heeft om die al of niet te bepalen).

Er wordt daarom ter overweging gegeven om de eerste zin van artikel 70 te schrappen en het bepaalde in de tweede zin toe te voegen aan artikel 64, § 1, tweede lid, van het Wetboek. Die toe te voegen zin zou als volgt kunnen luiden:

“De Koning bepaalt de objectieve voorwaarden voor het vaststellen van de som die moet worden betaald door de verzoeker.”

Artikel 71

61. Op de vraag of de mogelijkheid tot vrijstelling van nalatigheidsinteressen bedoeld in artikel 71 van het Wetboek invordering niet alleen slaat op de nalatigheidsinteressen bedoeld in artikel 14, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Le champ d’application de l’article 71 du Code du recouvrement n’est effectivement pas limité aux intérêts de retard visés à l’article 14. Au besoin, cela peut être mentionné dans l’exposé des motifs.”

Daarmee kan worden ingestemd.

Artikel 72

62. De mogelijkheid tot fiscale bemiddeling voorzien bij artikel 72 van het Wetboek geldt ook voor de medeschuldenaar. In de memorie van toelichting wordt in dit verband gewag gemaakt van het “subsidiariteitsbeginsel”. Daarover om toelichting verzocht heeft de gemachtigde laten weten dat die verwijzing geschrapt zal worden in de memorie.

Artikelen 73 en 74

63. In de memorie van toelichting wordt in verband met de artikelen 73 en 74 van het Wetboek gerefereerd aan de “richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling”. Op de vraag wat daarvan de bedoeling is, kwam het volgende antwoord van de gemachtigde:

“Il est proposé de supprimer dans l’exposé des motifs la référence à la directive épargne. Celle-ci ne peut en effet être reprise dans la liste des instruments pouvant servir de base à l’assistance mutuelle au recouvrement.

Par ailleurs, cette directive a été abrogée par la directive 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015, à la suite de l’adoption de la directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal.”

TITEL 4 – DE ONDERZOEKSBEVOEGDHEDEN, DE BEWIJSMIDDELEN EN HET BEROEPSGEHEIM VAN DE AMBTENAREN BELAST MET DE INVORDERING

64. In de memorie van toelichting wordt gesteld “dat de ambtenaren belast met de invordering slechts mogen overgaan tot de toepassing van hun onderzoeksbevoegdheden na uitputting van de andere middelen waarover ze beschikken”. Dergelijke beperking van de onderzoeksbevoegdheid zou in het Wetboek zelf opgenomen moeten worden.

TITEL 5 – DE STRAFBEPALINGEN

65. In de Nederlandse tekst dient het opschrift van de titel (“De strafbepalingen”) vervangen te worden door “Sancties”. Hoofdstuk 1 van die titel handelt immers over de administratieve geldboeten. In de Franse tekst is de titel correct.

Artikel 94

66. In artikel 94, § 2, eerste lid, van het Wetboek invordering wordt bepaald dat het openbaar ministerie geen vervolgingen kan instellen “indien het kennis heeft gekregen van de feiten ten gevolge van een klacht of een aangifte van een ambtenaar die niet de machtiging had waarvan sprake is in artikel 29, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering”. Artikel 94 is de overname van onder meer de huidige artikelen 460 van het WIB 92 en 74 van het Btw-wetboek, bepalingen die zijn ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1986 ‘houdende fiscale bepalingen’ (ook “Charter van de belastingplichtige” genoemd).

Artikel 29, eerste en tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering luiden:

“Iedere gestelde overheid, ieder openbaar officier of ambtenaar en, voor de sector van de gezinsbijslag, iedere meewerkende instelling in de zin van de wet van 11 april 1995 tot invoering van het handvest van de sociaal verzekerde die in de uitoefening van zijn ambt kennis krijgt van een misdaad of van een wanbedrijf, is verplicht daarvan dadelijk bericht te geven aan de procureur des Konings bij de rechtbank binnen wier rechtsgebied die misdaad of dat wanbedrijf is gepleegd of de verdachte zou

kunnen worden gevonden, en aan die magistraat alle desbetreffende inlichtingen, processen-verbaal en akten te doen toekomen.

De ambtenaren van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit, van de Algemene Administratie van de inning en de invordering, van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie en van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie kunnen echter de feiten die, naar luid van de belastingwetten en van de ter uitvoering ervan genomen besluiten, strafrechtelijk strafbaar zijn, niet zonder de machtiging van de adviseur-generaal onder wie zij ressorteren, ter kennis brengen van de procureur des Konings.”

66.1. In een eveneens om advies voorgelegd voorontwerp van wet,⁴⁷ wordt voorzien in de vervanging van die bepalingen. Indien dat voorontwerp eerder wordt aangenomen dan het om advies voorgelegde voorontwerp, zal moeten verwezen worden naar het overeenstemmende artikel 29, § 2, van het Wetboek van Strafvordering, in plaats van naar “artikel 29, tweede lid”.

66.2. Artikel 151, § 1, eerste lid, van de Grondwet bepaalt onder meer:

“Het openbaar ministerie is onafhankelijk in de individuele opsporing en vervolging onverminderd het recht van de bevoegde minister om de vervolging te bevelen en om de bindende richtlijnen van het strafrechtelijk beleid, inclusief die van het opsporings- en vervolgingsbeleid, vast te leggen.”⁴⁸

Krachtens die bepaling geniet het openbaar ministerie, op het gebied van de individuele vervolging, een onafhankelijkheid die geen enkele vergelijkbare bepaling aan de ambtenaren van de administratie waarborgt.⁴⁹

Het Grondwettelijk Hof aanvaardt dat de wetgever de beoordelingsbevoegdheid van het openbaar ministerie met betrekking tot de vervolging van misdrijven kan beperken, maar voegt eraan toe:

“Zulk een maatregel zou alleen discriminerend zijn indien hij tot gevolg zou hebben dat, door het openbaar ministerie de bevoegdheid te ontnemen om te oordelen of het opportuun is de overtreder te vervolgen in het geval waarin de materialiteit van de feiten en de identiteit van de overtreder vaststaan, het openbaar ministerie de bevoegdheid wordt ontnomen om te oordelen of het om een misdrijf gaat.”⁵⁰

Ook heeft het Hof, “vanwege het specifieke karakter van de aangelegenheid”, als niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel beoordeeld, het toevertrouwen van de strafrechtelijke vervolging van zaken betreffende douane en accijnzen aan een gespecialiseerde administratie, “zelfs indien die niet dezelfde onafhankelijkheid heeft als het openbaar ministerie”.⁵¹

⁴⁷ Adv.RvS 64.229/1/2/3/4 van 14 november 2018 over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen in strafzaken’.

⁴⁸ Deze grondwetsbepaling dateert van na de wet van 4 augustus 1986.

⁴⁹ GwH 6 april 2000, nr. 40/2000, B.24.1. Het Grondwettelijk Hof zag in het verschil tussen de twee categorieën van ambtenaren belast met de strafrechtelijke vervolging (enerzijds ambtenaren van het openbaar ministerie en anderzijds bepaalde federale ambtenaren) in die zaak geen schending van het gelijkheidsbeginsel.

⁵⁰ GwH 16 november 2004, nr. 182/2004, B.5.6.

⁵¹ GwH 6 april 2000, nr. 40/2000, B.24.2. Met de maatregel beoogde de wetgever een eigen systeem voor strafrechtelijke opsporing en vervolging te ontwikkelen teneinde de omvang en frequentie van de fraude te bestrijden

Aangezien het openbaar ministerie wat de overige fiscale misdrijven betreft, bevoegd blijft om de strafvervolgning in te stellen, blijft artikel 151 § 1, eerste lid, van de Grondwet ter zake van toepassing. De wetgever dient dan ook wat de vervolging van deze misdrijven betreft de onafhankelijkheid van het openbaar ministerie in de individuele opsporing en vervolging te eerbiedigen.

In dat licht geeft de ontworpen bepaling aanleiding tot volgende opmerkingen.

Artikel 29, eerste lid, van het Wetboek van Strafvordering verplicht ambtenaren om misdaden of wanbedrijven waarvan zij kennis krijgen in de uitoefening van hun ambt, te melden aan de procureur des Konings. Artikel 29, tweede lid, van hetzelfde Wetboek impliceert dat de ambtenaren van de erin genoemde fiscale administraties misdrijven slechts ter kennis kunnen brengen van het openbaar ministerie na machtiging van de adviseur-generaal onder wie zij ressorteren. Ook al heeft deze bepaling een weerslag op de reële mogelijkheid voor het openbaar ministerie om een strafvervolgning in te stellen, ze doet op zich beschouwd geen afbreuk aan de onafhankelijkheid van het openbaar ministerie om de strafvervolgning in te stellen op basis van feiten waarvan het, langs een andere weg, kennis heeft gekregen.

Daarbij dient overigens te worden vastgesteld dat artikel 29, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering alleen betrekking heeft op de rechtstreekse aangifte door de betrokken ambtenaren van de genoemde fiscale administraties aan het openbaar ministerie. Die bepaling sluit niet uit dat ook een adviseur-generaal als ambtenaar op zijn beurt moet voldoen aan de wettelijke verplichting die uit het eerste lid van artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering voortvloeit. Artikel 29, tweede lid, van het Wetboek van Strafvordering ontheft de betrokken ambtenaren van de erin genoemde fiscale administraties overigens niet van de uit het eerste lid van dat artikel voortvloeiende verplichting om, indien ze in de uitoefening van hun ambt kennis krijgen van misdaden of wanbedrijven, actie te ondernemen met het oog op het daarvan op de hoogte brengen van de bevoegde procureur des Konings, dat wil zeggen door de adviseur-generaal te verzoeken om hen daartoe te machtigen.

De ontworpen bepaling is in het licht van artikel 151, § 1, eerste lid, van de Grondwet wel problematisch voor zover ze impliceert – wat uit de letterlijke lezing ervan zou kunnen worden afgeleid – dat het openbaar ministerie niet meer kan vervolgen voor feiten die hem door een niet-gemachtigde ambtenaar ter kennis zijn gebracht, ook al is het op de hoogte gebracht of gekomen van die feiten via een andere weg (bijvoorbeeld door een burger, door een ambtenaar die daartoe wel gemachtigd was of via een ander lopend onderzoek).

Voor zover het openbaar ministerie verhinderd wordt om ook in die andere gevallen te oordelen of het opportuun is de overtreder te vervolgen, valt de ontworpen bepaling niet te verzoenen met artikel 151 van de Grondwet en met het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.⁵² Er wordt ter overweging gegeven om te schrijven dat het

in deze bijzonder technische en grensoverschrijdende materie, die thans mede door een uitgebreide Europese regelgeving wordt beheerst (onderdeel B.7.1 van het arrest).

⁵² In arrest nr. 40/90 bevond het Grondwettelijk Hof een afwijkende regeling die elke vervolging afhankelijk stelt van een klacht van een controlecommissie opgericht in het kader van de wetgeving inzake de beperking en de controle van verkiezingsuitgaven, en daardoor zowel het openbaar ministerie als benadeelde personen beletten de

openbaar ministerie niet kan vervolgen “indien het *uitsluitend* kennis heeft gekregen van de feiten ten gevolge van een klacht of een aangifte van een ambtenaar die niet de machtiging had waarvan sprake is in artikel 29, § 2, van het Strafwetboek”.

HOOFDSTUK 3 – WIJZIGINGS- EN OPHEFFINGSBEPALINGEN

Artikel 3

67. Artikel 3 van het voorontwerp strekt tot opheffing van artikel 62, § 2, van het Btw-wetboek. De gemachtigde liet weten dat dit artikel moet worden geschrapt omdat bij artikel 33 van het voorontwerp van wet ‘houdende fiscale, fraudebestrijdende, financiële alsook diverse bepalingen’, dat eveneens om advies is voorgelegd,⁵³ reeds wordt voorzien in die opheffing.

Artikelen 12 en 13

68. Deze artikelen kunnen worden omgewerkt tot één artikel, luidend:

“De artikelen 84*decies* en 84*undecies*, ingevoegd bij de wet van 27 april 2007, worden opgeheven.”⁵⁴

Artikel 28

69. Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.⁵⁵

Artikel 28, 2°, van het voorontwerp strekt tot het toevoegen van een vijfde paragraaf aan artikel 126 van het WIB 92, waarin de Koning wordt gemachtigd om, voor het

strafvordering op gang te brengen, in strijd met de beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie (GwH 21 december 1990, nr. 40/90, 5.B.4).

⁵³ Adviesaanvraag met rolnummer 64.422/2/3.

⁵⁴ Beginselen van de wetgevingstechniek, formule F 4-2-12-1.

⁵⁵ GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11.

geval een gemeenschappelijke aanslag voor echtgenoten of wettelijke samenwonenden wordt gevestigd, de wijze te bepalen waarop het gedeelte van de belasting in verband met het belastbare inkomen van elke echtgenoot of samenwonende wordt vastgesteld. Het gaat om een overname van artikel 394, § 4, van het WIB 92, dat wordt opgeheven (zie artikel 48 van het voorontwerp).

Zoals in de memorie van toelichting wordt aangegeven, gaat het om regels die verband houden met de grondslag van de belasting, namelijk het bepalen van het aandeel van elke belastingplichtige in de gezamenlijke schuld. De ontworpen bepaling zal dus moeten worden aangevuld met de algemene regels ter zake, zodat de beleidsvrijheid van de Koning binnen aanvaardbare grenzen teruggedrongen wordt. Vermits het niet de bedoeling is om de bestaande regeling te wijzigen, kunnen de algemene regels die zijn opgenomen in de artikelen 144/1 tot 144/7 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92), worden overgebracht naar de ontworpen bepaling.

Artikel 79

70. Luidens het ontworpen artikel 201²⁰, 2°, van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen worden onderworpen aan een jaarlijkse taks, “de beheersvennootschappen die instaan voor het beheer van de beleggingsinstellingen die geregeld zijn bij overeenkomst”. Daarbij wordt verwezen naar artikel 6 van de wet van 3 augustus 2012 ‘betreffende de instellingen voor collectieve belegging die voldoen aan de voorwaarden van Richtlijn 2009/65/EG en de instellingen voor belegging in schuldvorderingen’ en naar de artikelen 181 en 282 van de wet van 19 april 2014 ‘betreffende de alternatieve instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders’, terwijl de term “beheersvennootschap” daar niet in voorkomt. Het verdient ter wille van de rechtszekerheid aanbeveling om beter aan te sluiten bij de bewoordingen van de bepalingen waarnaar verwezen wordt.

Artikelen 115 tot 124

71. De artikelen 115 tot 117 van het voorontwerp kunnen beter worden samengevoegd tot één artikel, luidend:

“De artikelen 6 tot 8 van dezelfde wet, ingevoegd bij de wet van 1 juli 2016, worden opgeheven.”

Dezelfde opmerking geldt *mutatis mutandis* voor de artikelen 119 tot 120 en 122 tot 124 van het voorontwerp.

Artikel 133

72. Artikel 133 van het voorontwerp strekt ertoe een verwijzing in artikel 6, § 3, van de wet van 3 augustus 2012 ‘houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten’ te vervangen. Het voormelde artikel 6 is echter vervangen bij artikel 72 van de wet van

5 september 2018 ‘tot oprichting van het informatieveiligheidscomité en tot wijziging van diverse wetten betreffende de uitvoering van verordening (EU) 2016/679 van 27 april 2016 van het Europees Parlement en de Raad betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van richtlijn 95/46/EG’ en telt sedertdien nog slechts één lid.

De wijzigingsbepaling dient dan ook te luiden als volgt:

“In artikel 6 van de wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten, vervangen bij de wet van 5 september 2018, worden de woorden ‘van artikel 14 van de Domaniale wet van 22 december 1949’ vervangen door de woorden ‘van artikel 83 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’.”

73. In het opschrift van afdeling 17 moet de datum van het bedoelde koninklijk besluit worden vermeld. Het gaat om het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’.

HOOFDSTUK 4 – OVERGANGSBEPALING

74. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

HOOFDSTUK 5 – INWERKINGTREDING

75. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Slotopmerkingen

76. De tekst van het voorontwerp dient nog grondig te worden nagezien.⁵⁶ Louter bij wijze van voorbeeld volgt hierna een opsomming van een aantal te corrigeren bepalingen:

- In de Nederlandse tekst van artikel 5 van het Wetboek invordering schrijve men “daartoe aangesteld” in plaats van “daartoeaangesteld”.
- In het ontworpen artikel 83, § 1, tweede lid, van het Btw-wetboek (artikel 5, 1°, van het voorontwerp) stemmen de Nederlandse en de Franse tekst niet overeen: terwijl in de Nederlandse tekst gesproken wordt van “administratieve geldboeten”, is in de Franse tekst sprake van “amendes fiscales”. Dergelijke discordanties, die op tal van plaatsen in het voorontwerp voorkomen, moeten worden weggewerkt.
- Terwijl in de Franse tekst van artikel 50, § 1, van het Wetboek sprake is van “une copie (...) certifiée conforme à l’original”, wordt in de Nederlandse tekst melding gemaakt van “een met het origineel eensluidend afschrift”. Ter wille van de overeenstemming van beide tekstversies

⁵⁶ Hetzelfde geldt voor de tekst van de memorie van toelichting.

zou in de Nederlandse versie moeten worden geschreven “een met het origineel eensluidend *verklaard* afschrift.”⁵⁷

- In de Nederlandse tekst van het Wetboek wordt artikel 54 ten onrechte aangeduid als “Art. 55”.
- In het ontworpen artikel 23¹ van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen (artikel 74 van het voorontwerp) komen de termen “heffing” en “invordering” (Nederlandse tekst) en “perception” en “recouvrement” (Franse tekst) voor, terwijl in artikel 1, tweede lid, 1°, van het Wetboek invordering “perception” tegenover “inning” wordt geplaatst. Een meer uniform taalgebruik dringt zich op.

Ook vanuit wetgevingstechnisch oogpunt dient de tekst van het voorontwerp nog verder te worden verbeterd:

- de wetshistoriek blijkt op heel veel plaatsen niet te kloppen (zie bv. artikel 63*bis* van het Btw-wetboek, dat recent ook nog is gewijzigd bij de wet van 8 juli 2018 ‘houdende organisatie van een centraal aanspreekpunt van rekeningen en financiële contracten en tot uitbreiding van de toegang tot het centraal bestand van berichten van beslag, delegatie, overdracht, collectieve schuldenregeling en protest’, en wat moet worden vermeld in de inleidende zin van artikel 4 van het voorontwerp);
- in veel gevallen komt de vermelding “... 2018” voor, allicht om aan te geven dat het betrokken artikel nog wijzigingen heeft ondergaan die nog moeten worden vermeld (zie bv. artikel 7 van het voorontwerp, waar “... 2018” te vervangen is door “27 april 2016”).

*

⁵⁷ Gelet op artikel 508 van de programmawet van 22 december 2003 zal in dat geval een kopie van het originele document in principe volstaan.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, 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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

Compte tenu du bref délai dans lequel le Conseil d'État, section de législation, a dû donner son avis sur cet avant-projet de loi volumineux, vaste et complexe, et dans lequel de nombreuses autres demandes d'avis devaient encore être examinées, il n'a pas été possible de soumettre le texte à un examen complet et approfondi². La circonstance qu'une disposition ne fasse l'objet d'aucune observation dans le présent avis ne permet par conséquent nullement de conclure qu'il n'y a rien à en dire et, si toutefois une observation est formulée, cela n'implique pas qu'elle est exhaustive.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis (ci-après : « l'avant-projet ») a pour objet, en vue d'harmoniser et de rationaliser les procédures de recouvrement en matière fiscale et non fiscale, d'élaborer le 'Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales' (ci-après : « le Code du recouvrement », ou, en abrégé, « le Code ») (chapitre 2 de l'avant-projet). Le nouveau Code du recouvrement s'inscrit dans le cadre de l'harmonisation des procédures fiscales découlant de recommandations faites dans ce sens³. Il vise à mettre en place un système performant de recouvrement des créances fiscales et non fiscales afin d'augmenter le ratio de recouvrement. Le Code du recouvrement constitue la première étape d'un *Code fédéral de la fiscalité*.

Le Code règle les procédures de recouvrement relatives à différents types de créances dont est chargée l'Administration générale de la perception et du recouvrement (parfois également appelée ci-après : AGPR) du Service public fédéral Finances (article 1^{er} du Code du recouvrement)⁴. Les différentes catégories de recouvrement dont est chargée cette administration sont harmonisées et rationalisées⁵.

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

² Cet examen a encore été rendu plus complexe par le fait qu'une table de concordance actualisée n'était jointe à la demande d'avis.

³ Voir en particulier les recommandations 70 et 72 de la commission spéciale « Fraude fiscale internationale/*Panama Papers* » de la Chambre des représentants (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-18, n° 54-2749/001, p. 53).

⁴ En vertu de l'article 4 de l'arrêté royal 'organique des services opérationnels du Service public fédéral Finances' du 3 décembre 2009, l'Administration générale de la perception et du recouvrement est chargée de :

« 1° l'exécution des dispositions législatives relatives à la perception et au recouvrement des impôts, droits et taxes dont question à l'article 2 (lire : les impôts sur les revenus et les taxes assimilées aux impôts sur les revenus, les impôts régionaux dont le service n'a pas encore été repris, la taxe sur la valeur ajoutée, les taxes diverses visées dans le Livre II du Code des droits et taxes divers, la taxe annuelle sur les organismes de placement collectif et sur les entreprises d'assurance). Elle n'assure, pour chaque région, la perception et le recouvrement des impôts visés par l'article 3, alinéa 1^{er}, 1°, 2°, 5°, 10°, 11° et 12° de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des

Le Code du recouvrement est composé de cinq titres. Le titre 1^{er} rassemble une série de dispositions générales, tandis que le titre 2 porte sur le recouvrement amiable. Le titre 3 traite du recouvrement forcé, le titre 4 concerne les pouvoirs d'investigation et les moyens de preuve, et le titre 5 examine sur les amendes administratives et les sanctions (pénales et particulières).

Le chapitre 3 de l'avant-projet regroupe toute une série de dispositions modificatives et abrogatoires (articles 3 à 137). Le chapitre 4 de l'avant-projet contient une disposition transitoire (article 138).

La loi à adopter entre en vigueur en principe le 1^{er} janvier 2020 (article 139, alinéa 1^{er}), sauf si le Roi fixe une entrée en vigueur anticipée pour certaines catégories de créance (article 139, alinéa 2).

PORTÉE DE L'EXAMEN

3. Un très grand nombre des dispositions en projet du Code du recouvrement sont des dispositions empruntées à la législation ou à la réglementation existantes. Il est dès lors renvoyé en premier lieu aux avis que le Conseil d'État, section de législation, a donnés dans le passé sur ces dispositions et – bien sûr, pour autant qu'elles soient encore pertinentes – aux observations qui y sont formulées. Dans le bref délai imparti à la section de législation pour rendre son avis, il est impossible de reproduire ici l'ensemble des références à ces avis ou de rappeler systématiquement les observations lorsqu'il y a lieu de le faire.

Communautés et des Régions que pour autant que le service de ces impôts n'ait pas été repris par la région concernée ;

(...)

6° la perception et le recouvrement de toutes les créances non fiscales de l'État, des Communautés et des Régions et des institutions qui en dépendent, dont elle est chargée par ou en vertu d'une disposition législative ou réglementaire ou pour lesquelles aucune autre autorité n'a expressément été déclarée compétente.

Parmi ces créances non fiscales, figurent en particulier :

- les amendes pénales et les frais de justice ;
- les transactions extinctives de l'action publique ;
- les recouvrements pour compte de tiers ;
- le recouvrement des droits liquidés en débet et des avances faites par l'État en exécution des dispositions du Code judiciaire relatives à l'aide juridique de deuxième ligne et à l'assistance judiciaire ;
- les taxes liquidées en débet et autres dépens dans le cadre de la procédure pro deo devant le Conseil d'État ;
- les actifs divers et occasionnels ;

7° l'exécution des tâches du Service des créances alimentaires, créé par la loi du 21 février 2003 ;

(...)

9° toutes les compétences attribuées par une disposition légale ou réglementaire à l'ancienne Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines, à un de ses prédécesseurs juridiques ou à un de ses fonctionnaires, pour autant que les matières concernées soient reprises sous les points 6° à 8° du présent article ».

⁵ Le processus d'harmonisation a d'ailleurs déjà été enclenché par la modification fondamentale de la loi domaniale du 22 décembre 1949 par les lois-programmes du 1^{er} juillet 2016 et du 25 décembre 2017.

Par conséquent, les observations formulées dans le présent avis concernent essentiellement le concept du Code du recouvrement, les dispositions qui sont nouvelles et les dispositions qui ont été empruntées mais ont subi des modifications importantes.

FORMALITÉS

4. En vertu de l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions' (ci-après : loi spéciale de financement), l'État assure le service de l'impôt « en concertation avec [la région concernée] » et jusqu'à ce que celle-ci assure elle-même le service de l'impôt. Dans la mesure où les règles en projet concernent des impôts régionaux pour lesquels l'autorité fédérale n'assure pas encore le service (voir par exemple l'article 26 du Code du recouvrement), une concertation doit intervenir avec les régions concernées.

Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a fait savoir que la concertation a entre-temps eu lieu et que les procès-verbaux concernés du Comité de concertation du 7 novembre 2018 ont été transmis.

5. Certaines des dispositions en projet portent sur le traitement de données à caractère personnel, par exemple les articles 21, § 5, alinéa 2, et 76, alinéa 2, du Code du recouvrement.

L'article 36, paragraphe 4, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE' (règlement général sur la protection des données), combiné avec l'article 57, paragraphe 1, c), et le considérant 96 de ce règlement, prévoit une obligation de consulter l'autorité de contrôle, en l'occurrence l'Autorité de protection des données visée dans la loi du 3 décembre 2017 'portant création de l'Autorité de protection des données' ⁶, dans le cadre de l'élaboration d'une proposition de mesure législative devant être adoptée par un parlement national, ou d'une mesure réglementaire fondée sur une telle mesure législative, qui se rapporte au traitement. Il s'impose par conséquent de recueillir encore l'avis de l'Autorité de protection des données avant que l'avant-projet puisse se concrétiser.

Interrogé quant à l'avis de l'Autorité de protection des données, le délégué a répondu que l'avis a été entre-temps demandé et qu'il a été obtenu le 7 novembre 2018.

6. Si la concertation visée à l'observation 4 et l'avis dont il est question à l'observation 5 devaient encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

⁶ Au 25 mai 2018, l'Autorité de protection des données a succédé à la Commission pour la protection de la vie privée (voir les articles 3 et 110 de la loi du 3 décembre 2017). Les membres de la Commission de la protection de la vie privée exercent toutefois les missions et les compétences de l'Autorité de protection des données entre le 25 mai 2018 et la date à laquelle les membres du Comité de direction de l'Autorité de protection des données auront prêté serment et signé une déclaration d'absence de conflits d'intérêts (article 114 de la loi du 3 décembre 2017).

COMPÉTENCE

7. Le Code du recouvrement concerne le recouvrement de créances tant fiscales que non fiscales⁷. Il ressort de l'article 2, alinéa 1^{er}, 9°, b), du Code que par « créances non fiscales », il faut aussi entendre les sommes « de nature non fiscale due aux Communautés, aux Régions, ainsi qu'aux organismes d'intérêt public qui en dépendent, en principal et accessoires, dont le recouvrement est assuré par l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales en application de la loi du 18 décembre 1986 ».

À la question de savoir quelles sont les implications de cette définition pour les communautés et les régions, le délégué a répondu ce qui suit :

« Il n'y a pas d'implication en soi. Les créances non fiscales qui jusqu'à présent sont enrôlées sur base de l'article 3 de la loi domaniale du 22 décembre 1949 et recouvrées conformément aux procédures de recouvrement contenues dans cette loi, seront à l'avenir portées au registre de perception et recouvrement sur base de l'article 3, en projet (voir article 112 du projet de loi), de la loi domaniale précitée et seront recouvrées conformément aux procédures de recouvrement contenues dans le Code du recouvrement ».

7.1. La loi du 18 décembre 1986 'habilitant l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances non fiscales à effectuer le recouvrement des créances non fiscales pour le compte des Communautés, des Régions, ainsi que des organismes d'intérêt public qui en dépendent' a été adoptée en exécution d'une convention conclue le 5 mars 1985 en Comité de concertation et dans laquelle le gouvernement fédéral s'est engagé à « autoriser » par une loi « les fonctionnaires de l'Administration de la T.V.A., de l'enregistrement et des domaines à effectuer, au nom et pour compte des Communautés, Régions et organismes d'intérêt public qui en dépendent, toutes les opérations à caractère immobilier et domanial qu'ils réalisent pour compte de l'État », y compris le « recouvrement des créances non fiscales »⁸. En vertu de l'article 1^{er} de cette loi, l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances non fiscales peut effectuer, « à la demande, au nom et pour le compte des Communautés, des Régions, ainsi que des organismes d'intérêt public qui en dépendent, le recouvrement de leurs créances non fiscales ». Ces créances non fiscales sont recouvrées « conformément aux articles 3 et suivants de la loi domaniale du 22 décembre 1949 » (article 2, alinéa 1^{er}, de la loi du 18 décembre 1986). Dans l'exercice de ces attributions, « l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances non fiscales agit selon les instructions de l'autorité

⁷ En ce qui concerne l'État et les institutions de l'État, le délégué a déclaré ce qui suit : « De AAI int en vordert momenteel de niet-fiscale schuldvorderingen van zo'n 200 stakeholders in, waaronder de federale overheidsdiensten (FOD Justitie, Defensie, WASO, Economie, ...), de publiekrechtelijke rechtspersonen zoals bpost, Koninklijke Federatie van Belgische Notarissen, staatsscholen, bepaalde gemeenschapsschuldvorderingen, schuldvorderingen van openbare musea, ... ».

⁸ Protocole 'entre le Gouvernement et l'Exécutif flamand, l'Exécutif de la Communauté française, l'Exécutif régional wallon et l'Exécutif de la Communauté germanophone, concernant la compétence des comités d'acquisition d'immeubles et des bureaux des domaines de l'État', M.B., 14 juin 1985, p. 9051.

qui requiert son intervention » (article 2, alinéa 2, de la loi du 18 décembre 1986, qui est abrogé par l'article 128 de l'avant-projet)⁹.

De leur côté, les entités fédérées ont élaboré à ce propos des réglementations ayant force de loi afin d'habiliter les fonctionnaires fédéraux concernés à « exercer, [en leur] nom et pour [leur] compte (...), toutes les attributions qu'[elles ont reçues] à l'égard des biens de l'État en vertu des lois et arrêtés pris en exécution de celles-ci »¹⁰.

Cette collaboration entre l'autorité fédérale et les entités fédérées, grâce à laquelle le dispositif de recouvrement de l'autorité fédérale peut mettre au service des entités fédérées les

⁹ On ne peut déduire de l'abrogation de la disposition prévoyant que l'organisme fédéral de recouvrement doit agir selon les instructions de l'autorité pour laquelle le recouvrement a lieu, que tel ne serait plus le cas. D'une part, l'article 1^{er} de la loi du 18 décembre 1986 dispose que le recouvrement des créances non fiscales est effectué « à la demande », ce qui implique un certain pouvoir d'investigation, tandis que, d'autre part, la compétence fédérale est limitée à la simple fonction de recouvrement (voir l'observation 7.2).

¹⁰ Voir par exemple, en ce qui concerne la Communauté flamande, l'article 2 du décret de la Communauté flamande du 23 décembre 1986 'houdende bevoegdverklaring van de Administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen tot het uitvoeren van bepaalde vermogensrechtelijke verrichtingen voor rekening van de Vlaamse Gemeenschap en van de instellingen die ervan afhangen' et l'article 4 de la loi domaniale du 22 décembre 1949, inséré par le Financedecreet du 23 octobre 1991 (« En vue du recouvrement des créances non fiscales par les services, désignés à cet effet par l'Exécutif en exécution de la loi du 18 décembre 1986, et des décrets du 23 décembre 1986, l'Exécutif est autorisé à accorder, aux conditions à fixer par lui et dans chaque cas particulier, le sursis de paiement de la somme principale, la remise partielle ou totale de la dette en intérêts et à consentir à ce que les paiements partiels soient imputés en premier lieu au capital. Dans les cas où la situation du débiteur de bonne foi[...] le justifie, l'Exécutif conclut des transactions avec lui »). Dans le même sens : l'article 2 du décret de la Région flamande du 23 décembre 1986 'houdende bevoegdverklaring van de Administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen tot het uitvoeren van bepaalde vermogensrechtelijke verrichtingen voor rekening van het Vlaamse Gewest en van de instellingen die ervan afhangen' ; le décret de la Communauté germanophone du 9 juin 1987 'über die Erteilung einer Ermächtigung an die Mehrwertsteuer-, Registrierungs- und Domänenverwaltung, bestimmte vermögensrechtliche Geschäfte für die Deutschsprachige Gemeinschaft und die von ihr abhängenden Einrichtungen öffentlichen Interesses abzuwickeln', abrogé par le décret du 2 novembre 2015 'über die Authentifizierung der Rechtsgeschäfte in Immobilienangelegenheiten der Deutschsprachigen Gemeinschaft und der von ihr abhängenden öffentlichen Einrichtungen' – par cette abrogation, l'autorité fédérale n'est plus habilitée à recouvrer des créances non fiscales au nom et pour le compte de la Communauté germanophone; le décret de la Communauté française du 17 juillet 1987 'habilitant l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), de l'enregistrement et des domaines à réaliser certaines opérations patrimoniales pour le compte de la Communauté française et des institutions qui en relèvent', abrogé par le décret du 15 mai 2015 'habilitant les Administrations publiques de la Région wallonne et de la Région de Bruxelles-Capitale à réaliser des opérations patrimoniales pour le compte de la Communauté française et des entités qui en dépendent' – par cette abrogation, l'autorité fédérale n'est plus habilitée, de manière générale, à recouvrer des créances non fiscales au nom et pour le compte de la Communauté française, mais certaines habilitations spécifiques sont toutefois encore en vigueur, comme l'article 11 du décret 'régulant, pour la Communauté française, les allocations d'études', coordonné le 7 novembre 1983 ; le décret de la Région wallonne du 23 juillet 1987 'habilitant l'Administration de la Taxe sur la Valeur ajoutée (TVA), de l'Enregistrement et des Domaines à réaliser certaines opérations patrimoniales pour le compte de la Région wallonne et des organismes d'intérêt public qui en dépendent' ; l'ordonnance du 19 juillet 1990 'habilitant l'Administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines, à réaliser certaines opérations patrimoniales, pour compte de la Région de Bruxelles-Capitale et des organismes d'intérêt public qui en relèvent', article 2.

Le décret du 22 février 1995 'tot regeling van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen voor de Vlaamse Gemeenschap en de instellingen die eronder ressorteren' a remplacé les dispositifs du décret du 23 décembre 1986 et de l'article 4 de la loi domaniale du 22 décembre 1949 par un régime de recouvrement des créances non fiscales par les services propres de la Communauté flamande ; toutefois, cette reprise n'intervenant que progressivement, les réglementations précitées ont certes été formellement « abrogées » (article 4, § 1^{er}, du décret du 22 février 1995), mais elles continuent à « être d'application en ce qui concerne le recouvrement des créances non fiscales [que les services propres n'assument pas encore eux-mêmes] » (article 4, § 2). Dans le même sens : le décret de la Région flamande du 22 février 1995 'tot regeling van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen voor het Vlaamse Gewest en de instellingen die eronder ressorteren'.

pouvoirs dont elle dispose à l'égard des biens de l'État, requiert une demande (« à la demande ») de la part de l'entité fédérée et permet à l'autorité requérante d'intervenir de manière contrôlée (« agit selon les instructions »).

7.2. Du point de vue de la répartition des compétences, la distinction suivante paraît devoir être faite. Le régime du dispositif de recouvrement fédéral mis à disposition, en particulier de la procédure de recouvrement proprement dite, au sens le plus strict – à savoir : la fonction d'encaissement pure et simple, y compris notamment les délais de recouvrement –, relève de la compétence de l'autorité fédérale, tandis que le droit matériel qui régit les créances (notamment les règles en matière de prescription de l'action, l'obligation solidaire) relève selon la matière, soit de la compétence des entités fédérées (par exemple, un régime d'amende administrative régionale), soit de l'autorité fédérale (par exemple, les règles de prescription de droit commun inscrites dans le Code civil).

Si la fixation des délais pour l'établissement de la créance (par exemple la détermination du délai dans lequel une amende administrative peut être infligée ; en matière d'impôts sur les revenus, il est question de délai d'imposition) est du ressort de l'autorité matériellement compétente, la réglementation de la prescription de la demande de recouvrement (fixation du délai d'exécution) est du ressort de l'autorité compétente pour le recouvrement (fonction d'encaissement). En cas de concours de réglementations émanant de l'autorité fédérale ou des entités fédérées, il faut également avoir égard dans ce contexte au principe de proportionnalité en matière de répartition des compétences, qui implique que les règles doivent être conçues d'une manière telle qu'elles ne rendent pas impossible ou démesurément difficile l'exercice des compétences par d'autres autorités.

Certaines dispositions de l'avant-projet ne s'accordent pas avec cette répartition des compétences. Il s'agit par exemple des articles suivants :

- l'article 14 du Code du recouvrement, relatif aux intérêts de retard dus en cas de paiement tardif, dans la mesure où cette disposition est également applicable en matière de créances non fiscales qui sont recouvrées au profit des communautés ou des régions ¹¹ ;
- idem pour les articles 55 à 60 du Code, relatifs à l'obligation solidaire, notamment pour les dettes non fiscales d'un entrepreneur ou d'un sous-traitant ¹² ;
- idem pour les articles 64 et suivants du Code relatifs à la surséance indéfinie du recouvrement de créances non fiscales.

¹¹ À la question de savoir si, en cas de recouvrement en faveur d'une entité fédérée par l'AGPR, par exemple d'une créance non fiscale à la suite d'un litige contractuel avec un entrepreneur, un mois après la sommation de payer, un intérêt de retard court conformément à l'intérêt et au dispositif inscrit à l'article 14 du Code, et ce au profit de l'entité fédérée, le délégué a répondu par l'affirmative : « C'est exact, pour autant que des intérêts au même taux – et calculés selon le même mode de calcul – que les intérêts visés à l'article 14 du Code du recouvrement ne courent pas déjà antérieurement » et « Ils reviennent en principe au créancier de la créance principale ».

¹² La fixation et la réglementation de l'obligation solidaire est possible, tant dans le cadre de l'exercice de la compétence matérielle que dans le cadre de la fonction d'encaissement. En l'occurrence, il s'agit, semble-t-il, de l'exercice de la compétence matérielle, de sorte que ces règles ne peuvent pas s'appliquer sans plus dans le cas où des créances non fiscales sont recouvrées à la demande d'une entité fédérée.

Dans ces cas, le dispositif en projet devra être adapté aux règles répartitrices de compétences. Le cas échéant, il faudra conclure sur ce point un accord de coopération au sens de l'article 92*bis* de la loi spéciale du 8 août 1980.

8. D'autres observations relatives à la compétence, plus ponctuelles, sont formulées dans le cadre de l'examen des articles.

OBSERVATIONS GENERALES

A. Conformité au principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination

9.1. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, mais pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure visée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes ¹³.

9.2. L'examen de l'avant-projet au regard du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination présente divers aspects. D'une part, l'harmonisation entraîne l'uniformisation des différentes procédures existantes, ce qui soulève la question de savoir si tous les cas pour lesquels cette procédure uniforme doit s'appliquer sont assimilables (voir l'observation 9.2.2). D'autre part, cette harmonisation accroît la différence entre les citoyens qui doivent faire usage de la procédure de recouvrement de droit commun et les autorités publiques ainsi que leurs organes qui peuvent avoir recours à la procédure de recouvrement dérogatoire et plus efficace, de sorte que la question se pose de savoir si cette différence, eu égard aux moyens que cette procédure dérogatoire met en œuvre, n'est pas, à certains égards, disproportionnée (voir l'observation 9.2.1).

9.2.1. Dans de nombreux arrêts, la Cour constitutionnelle a considéré que, dès lors que le produit de l'impôt ne peut être affecté qu'à la préservation de l'intérêt général et à la mise en œuvre par l'autorité de ses obligations à l'égard de la collectivité ¹⁴, il faut admettre que les mesures conservatoires en faveur de l'État peuvent déroger ou que la procédure de recouvrement peut déroger à certaines ¹⁵ règles de droit commun ¹⁶. Le législateur fiscal peut donc déroger au

¹³ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir notamment : C.C., 17 juillet 2017, n° 107/2017, B.12 ; C.C., 23 novembre 2017, n° 134/2017, B.5.

¹⁴ Dans un certain nombre de cas, la Cour constitutionnelle a utilisé une formulation différente (C.C., 21 juin 2006, n° 107/2006, B.4.1 : « à des dépenses publiques qui visent à la satisfaction de l'intérêt général ») ; voir également C.C., 19 mars 2009, n° 55/2009, B.5.2).

¹⁵ Dans l'arrêt n° 46/2002 du 13 mars 2002 (voir le point B.5.3 de l'arrêt), la Cour constitutionnelle a décidé que la mesure par laquelle le maître de l'ouvrage qui travaille avec un entrepreneur non enregistré ou dont l'enregistrement comme entrepreneur a été radié est contraint de retenir 15 % du montant dont il est redevable et de les verser à l'administration fiscale ou à l'O.N.S.S. et le rend aussi solidairement responsable, à concurrence de 35 % et de 50 %

droit commun des saisies et aux dispositions de droit commun du Code judiciaire (Cinquième partie : « Saisies conservatoires, voies d'exécution et règlement collectif des dettes ») sans pour autant méconnaître nécessairement le principe d'égalité et de non-discrimination¹⁷. Au demeurant, ce raisonnement peut être suivi non seulement en matière fiscale (créances fiscales), mais également en ce qui concerne des créances non fiscales de l'autorité. D'une manière générale, il semble que l'assimilation des créances fiscales et non fiscales de l'autorité n'est donc pas contraire au principe d'égalité.

Il ressort en outre de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle qu'il faut en particulier examiner si l'affectation des moyens mis à disposition dans le cadre du recouvrement n'a pas d'effets disproportionnés pour les débiteurs.

Les mesures visent généralement à garantir les intérêts du Trésor, à savoir le recouvrement efficace et effectif des impôts et des créances non fiscales.

Au regard de ce qui précède, il faut donc examiner, pour chaque mesure de recouvrement, si celle-ci, compte tenu de ses effets, n'est pas disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi (de permettre un recouvrement efficace et effectif)¹⁸. Autrement dit, pour chaque mesure, il faut examiner si elle ne restreint pas d'une manière disproportionnée les droits des débiteurs de l'État fédéral, des communautés et des régions ou d'autres intéressés¹⁹. Le contrôle par la Cour constitutionnelle est plus strict lorsqu'un principe fondamental est en cause²⁰.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, la *nature de la créance* est un critère objectif de distinction permettant de traiter différemment le débiteur d'une dette d'impôt et le débiteur d'une dette de droit commun²¹. La différence de traitement fondée sur la *qualité du créancier* – dans un cas, l'État, qui poursuit un objectif d'intérêt général, et dans l'autre cas, un particulier qui peut se laisser guider par un intérêt personnel – repose également sur un critère objectif²². Il est également admis que certains créanciers privés, qui exercent une mission de service public, puissent être investis par le législateur du pouvoir de procéder à des recouvrements par voie de contrainte²³.

du prix total des travaux, du paiement des impôts ou des cotisations dues par l'entrepreneur, n'est pas disproportionnée au regard de la situation des autres créanciers. La Cour considère que « [l]a procédure de recouvrement des *charges publiques* [peut], à cet égard, afin de permettre aux pouvoirs publics de remplir leurs engagements vis-à-vis de la collectivité, déroger *dans une certaine mesure* au droit commun » (italiques ajoutées).

¹⁶ Voir notamment : C.C., 15 octobre 2002, n° 149/2002, B.3.3.

¹⁷ Voir notamment : C.C., 15 octobre 2002, n° 149/2002, B.3.3 ; C.C., 17 janvier 2013, n° 4/2013, B.6.

¹⁸ C.C., 17 janvier 2013, n° 4/2013, B.7.

¹⁹ C.C., 18 mai 2017, n° 62/2017, B.8.1.

²⁰ C.C., 15 octobre 2002, n° 149/2002, B.3.4.

²¹ C.C., 15 octobre 2002, n° 149/2002, B.3.2.

²² Voir notamment : C.C., 21 décembre 2004, n° 211/2004, B.5.1 ; C.C., 21 juin 2006, n° 107/2006, B.4.1.

²³ C.C., 5 mai 2009, n° 75/2009, B.8. Il s'agit de caisses libres d'assurances sociales pour travailleurs indépendants, « en leur qualité de créancières de cotisations destinées à financer un régime de sécurité sociale par ailleurs financé par l'autorité publique ».

Il peut se déduire de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle que le législateur est tenu à cet égard de garantir :

- un contrôle juridictionnel effectif de la régularité et de la validité de l'imposition ou de la saisie conservatoire, étant entendu que le caractère certain, liquide et exigible de la créance de l'administration fiscale peut être apprécié et que le contrôle juridictionnel peut aboutir à la mainlevée de la saisie ²⁴ ;
- le droit fondamental de contester le bien-fondé de la dette devant une juridiction ²⁵ ;
- le droit d'accès à un juge indépendant et impartial ²⁶ ;
- que les mesures prises n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire, ce qui doit être apprécié plus strictement lorsque des principes fondamentaux sont en cause ²⁷.

Ont ainsi été jugés disproportionnés :

- en raison de son caractère automatique, la possibilité pour l'administration de contraindre un tiers, qui est réputé tiers-débiteur d'un contribuable, à payer un impôt dû par autrui pour un montant supérieur à ce qu'il doit à ce contribuable, même s'il a la possibilité de faire valoir ses objections ; la Cour a notamment observé que si le tiers-saisi n'a pas fait valoir ses objections, un contrôle juridictionnel n'est pas prévu pour apprécier si une faute a effectivement été commise ou du moins une faute suffisante pour justifier une sanction de cette importance. La Cour a argumenté que la rigueur d'une telle mesure ne peut se justifier par la spécificité de la relation existant entre le fisc et les redevables, puisque l'obligation du tiers est en soi étrangère à une telle relation (C.C., 5 mars 1997, n° 11/97, B.4.2 ; C.C., 12 juin 1997, n° 35/97, B.5.2) ;
- l'instauration d'une forme de 'responsabilité liée à la plaque d'immatriculation', qui permet d'opérer une saisie sur le véhicule du donneur de leasing, même si le débiteur n'est pas le propriétaire du véhicule, mais le titulaire de l'immatriculation, le donneur de leasing ne disposant pas d'un accès concret et effectif à un juge (C.C., 4 octobre 2018, n° 124/2018) ;
- ne pas permettre au juge du fond, lorsqu'il considère que la créance de l'administration fiscale est non fondée, d'ordonner la mainlevée de la saisie avant que sa décision sur le fond soit revêtue de la force de chose jugée (C.C., 17 janvier 2013, n° 4/2013, B.14.2).

Comme exemples de dispositions du Code du recouvrement qui pourraient poser problème dans ce contexte, soit à l'égard du redevable lui-même, soit à l'égard du codébiteur, soit à l'égard des autres débiteurs concernés, soit à l'égard de tiers intéressés, on peut mentionner :

- l'article 27 du Code, qui dispose, également pour le recouvrement de créances non fiscales, que le Trésor a un privilège général sur les revenus et les biens mobiliers de toute nature du redevable et du codébiteur, à l'exception des navires et bateau ²⁸ ;

²⁴ Voir notamment : C.C., 27 juin 1996, n° 39/96 ; C.C., 7 juillet 1998, n° 78/98 ; C.C., 18 novembre 1998, n° 119/98 ; C.C., 26 mai 1999, n° 58/99 ; C.C., 15 octobre 2002, n° 149/2002 ; C.C., 21 mai 2003, n° 71/2003 ; C.C., 17 janvier 2013, n° 4/2013.

²⁵ C.C., 6 novembre 2008, n° 155/2008, B.6.

²⁶ Voir notamment C.C., 4 octobre 2018, n° 124/2018, B.6.2. On ne pourrait dès lors pas attribuer une compétence juridictionnelle en la matière à une administration chargée du recouvrement (voir par exemple C.C., 18 mai 2017, n° 62/2017, B.8.5).

²⁷ C.C., 7 juillet 1998, n° 78/98, B.9.

- l'article 29 du Code qui prévoit, également pour les créances non fiscales, une hypothèque légale sur tous les biens appartenant au redevable et au codébiteur, situés en Belgique et susceptibles d'hypothèque ;
- l'article 35 du Code, qui rend la règle de la « responsabilité personnelle » du notaire également applicable aux créances non fiscales qui peuvent donner lieu à une inscription hypothécaire ;
- l'article 49 du Code, dans la mesure où la « responsabilité personnelle » des fonctionnaires publics et des officiers ministériels s'applique également au paiement de sommes dues à titre de créances non fiscales.

Il en va de même, mais sous réserve de l'observation formulée au point 7.2 à propos de la compétence, pour les articles 55 à 60 du Code relatif à la responsabilité solidaire, notamment, pour les dettes non fiscales d'un entrepreneur ou d'un sous-traitant.

Pour tous ces cas – et plus généralement pour tous les autres moyens de recouvrement qui sont mis à disposition par le Code du recouvrement – les auteurs de l'avant-projet devront pouvoir démontrer que les conséquences pour les redevables et les autres personnes concernées ne sont pas disproportionnées et sont dès lors admissibles. À défaut d'en faire la démonstration, les pouvoirs qu'offre le dispositif de recouvrement devront être ramenés à des limites acceptables.

Enfin, on peut encore souligner à cet égard que le délégué a déclaré que des créances non fiscales sont également recouvrées au profit, par exemple, de la Fédération royale des notaires de Belgique (voir l'observation 7) ²⁹. Dès lors qu'il s'agit d'un créancier privé et qu'il ne s'avère pas y avoir de lien avec les recettes publiques, il est fort douteux que la mise à disposition du dispositif de recouvrement fiscal puisse en l'occurrence être considérée comme une mesure proportionnée. Dans la mesure où les dispositions en projet le permettent ³⁰, elles paraissent donc avoir des conséquences disproportionnées pour les redevables de l'association précitée et il faut y renoncer.

9.2.2. Même si ce n'est pas le cas pour l'ensemble des dispositions de l'avant-projet, celui-ci part du principe que certaines créances sont soumises aux mêmes dispositions, également en ce qui concerne les garanties de recouvrement particulières. Cette harmonisation de diverses procédures de recouvrement soulève cependant la question de savoir si les matières ainsi réglées d'une manière identique sont suffisamment comparables, et si ce traitement égal peut être justifié au regard du contexte, de la nature et de l'objectif de la mesure.

²⁸ On n'aperçoit pas clairement quel recouvrement est privilégié en cas de concours, par exemple entre un recouvrement au profit de l'autorité fédérale et un recouvrement par l'AGPR à la demande d'une entité fédérée.

²⁹ Il s'agit d'une association sans but lucratif qui a pour objet « de promouvoir le notariat et de veiller à ses intérêts ». Selon le site www.fednot.be, l'ASBL Fédération royale du notariat belge (Fednot) soutient les études notariales en matière d'avis juridiques, de gestion de l'étude, de solutions informatiques, de formations et d'information vers le grand public (voir également l'article 18 de la loi du 16 mars 1803 'portant organisation du notariat'). Fednot doit être distinguée de l'institution publique Chambre nationale des notaires (voir les articles 90 et s. de la loi du 16 mars 1803).

³⁰ Cela ne semble, à première vue, pas être le cas, dès lors que l'article 2, alinéa 1^{er}, 9^o, a), du Code fait état d'« Organismes d'État », alors qu'il ne s'agit pas d'un tel organisme.

Dans cette optique également, il est conseillé de faire figurer une justification circonstanciée dans l'exposé des motifs.

B. Intervention du législateur dans l'organisation du pouvoir exécutif

10. L'article 21, § 3, dernier alinéa, du Code du recouvrement confère une délégation de pouvoir réglementaire au ministre qui a la Justice dans ses attributions.

Toutefois, en vertu des principes constitutionnels relatifs à l'exercice des pouvoirs, le pouvoir réglementaire est dévolu en premier lieu au Roi. Certes, il n'est pas incompatible avec ces principes de conférer à un ministre une délégation de pouvoirs d'ordre accessoire ou secondaire, mais il n'en demeure pas moins qu'il appartient alors en principe au Roi et non au législateur d'octroyer pareille délégation. En effet, l'octroi d'une délégation directe de pouvoirs de l'espèce à un ministre signifierait en principe que le législateur empiéterait sur une prérogative qui revient au Roi en tant que chef du pouvoir exécutif fédéral (article 37 de la Constitution).

L'octroi par le législateur d'une délégation directe au pouvoir exécutif est non seulement contraire à l'article 37 de la Constitution, mais pose également de nombreux problèmes d'ordre pratique susceptibles de créer une insécurité juridique. En effet, outre les matières que le législateur a déléguées à un ministre (et qui doivent être interprétées au sens strict), le Roi demeure compétent, pour le surplus, pour exécuter la loi, en vertu du pouvoir général d'exécution qu'il tire de l'article 108 de la Constitution. Dans la pratique, cela engendre souvent la confusion et des contestations à propos de la question de savoir si certains aspects (partiels) doivent ensuite être réglés par le Roi ou par le ministre, ce qui résulte également en un cadre juridique diffus et difficilement accessible, dispersé dans des arrêtés tant royaux que ministériels.

Par conséquent, la délégation de pouvoir réglementaire au Ministre de la Justice doit être remplacée par une délégation au Roi.

En attribuant directement des pouvoirs non réglementaires au Ministre des Finances, à un délégué de ce Ministre ou à l'administration, le législateur empiète également sur une prérogative qui revient au Roi. Citons à titre d'exemple les articles 2 (les articles 15, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, et 67, § 2, alinéa 1^{er}, du Code du recouvrement), 74 (article 23¹ en projet du Code des droits et taxes divers) et 99 (article 201³⁸ en projet du Code des droits et taxes divers) de l'avant-projet. Autres exemples :

- la délégation à une partie déterminée de l'administration, inscrite à l'article 14, alinéa 3, du Code du recouvrement ;
- les délégations de pouvoir individuel à un fonctionnaire déterminé inscrites à l'article 62, dernier alinéa et à l'article 64, § 1^{er}, alinéas 1^{er} et 2³¹, du Code du recouvrement.

³¹ Si l'intention n'est pas de conférer un pouvoir réglementaire, mieux vaudrait du reste préciser dans la disposition en projet que les conditions sont prévues « au cas par cas ».

Les délégations de pouvoir décisionnel individuel reviennent elles aussi en premier lieu au Roi. Le législateur est tenu de laisser au Roi le soin de les attribuer qui pourra éventuellement à son tour confier la matière au Ministre des Finances.

C. Articulation entre les dispositions

11. De nombreuses dispositions de l'avant-projet comportent des membres de phrase qui débutent par « Sans préjudice ... » ou par « Sous réserve de ... » pour régler la façon dont les dispositions s'articulent entre elles. Dans de nombreux cas, le recours à ces locutions est inutile (voir par exemple les articles 4, 6, 19, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, et 23, § 5, alinéa 1^{er}, du Code du recouvrement) et nuit à la lisibilité de la règle ³².

EXAMEN DU TEXTE

CHAPITRE 1^{er} – DISPOSITION GÉNÉRALE

12. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

CHAPITRE 2 – CODE DU RECOUVREMENT AMIABLE ET FORCÉ DES CRÉANCES FISCALES ET NON FISCALES

13. Les observations (n^{os} 14 à 66.2) mentionnées ci-après sont des observations formulées à propos des différentes parties du Code en projet.

TITRE 1^{ER} – DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Article 1^{er}

14. L'article 1^{er} du Code détermine son champ d'application, à savoir « le recouvrement amiable et forcé des créances fiscales (...) et des créances non fiscales, dont le recouvrement est assuré par l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales » (alinéa 1^{er}) ³³. Est en principe exclu de la réglementation, le recouvrement des créances alimentaires et des sommes d'argent dues dans le cadre de condamnations pénales, sauf si des dispositions du Code leur sont expressément rendues applicables (alinéa 2).

³² Ce n'est qu'en cas de doute que de telles dispositions sont utiles : *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires* (ci-après : *Principes de technique législative*), Conseil d'État, 2008, n^o 3.2, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be), qui expliquent également la différence entre « sans préjudice » et « sous réserve de ».

³³ Les ajouts à l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, du Code « telles que définies par l'article 2, alinéa 1^{er}, 8^o » et « telles que définies par l'article 2, alinéa 1^{er}, 9^o » sont superflus, vu que les définitions figurant à l'article 2, alinéa 1^{er}, du Code s'appliquent à toutes ses dispositions, donc également à cet article 1^{er}.

L'exposé des motifs justifie ce point sur la base de la « particularité de ces matières », par exemple pour ce qui est « des règles de prescription (délais, causes d'interruption et de suspension) des créances non fiscales instaurées par le présent Code, qui ne peuvent trouver à s'appliquer aux sommes dues à l'État en matière répressive, dont la prescription est essentiellement régie par le Code pénal », de même que « de la surséance indéfinie au recouvrement qui, compte tenu de la nature de ces créances, ne peut concerner ni les sommes dues à l'État en matière répressive, ni les créances alimentaires ».

15. L'article 1^{er}, alinéa 3, du Code dispose qu'il « ne fait pas obstacle à l'application des dispositions prévues par les lois fiscales, par les dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales ou par le droit commun compatibles avec celles du présent Code, et notamment au droit pour l'État de demander la réparation du dommage pouvant consister dans le non-paiement des créances fiscales et non fiscales par la constitution de partie civile et par l'action en responsabilité ».

15.1. À ce propos, l'exposé des motifs observe ce qui suit :

« Ce Code est donc une loi particulière dont la promulgation ne porte pas préjudice aux dispositions des lois fiscales, aux dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales et au droit commun, à la condition que ces dispositions soient compatibles avec celles du présent Code (ou, en matière de recouvrement des sommes dues dans le cadre de l'application de la loi du 21 février 2003 créant un Service des créances alimentaires au sein du SPF Finances et des sommes dues à l'État en matière répressive, avec les dispositions du présent Code rendues expressément applicables par les législations particulières qui régissent ces matières). Autrement dit, pour autant que le contenu des dispositions du Code du recouvrement ne soit pas incompatible avec les dispositions des lois fiscales, avec les dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales et avec les dispositions du droit commun, celles-ci restent d'application. Le Code du recouvrement est donc à considérer comme complémentaire aux lois fiscales, aux dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales et au droit commun ».

Invité à donner des explications quant à la portée précise de l'article 1^{er}, alinéa 3, du Code, le délégué a répondu ce qui suit :

« Il est proposé de reformuler l'exposé des motifs (haut de la page 7) comme suit :

‘Autrement dit, pour autant que le contenu des dispositions des lois fiscales, des dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales et du droit commun ne soit pas incompatible avec le contenu des dispositions du Code du recouvrement, les dispositions des lois fiscales, les dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales et du droit commun restent d'application. Les lois fiscales, les dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales et le droit commun sont donc à considérer comme complémentaires au Code du recouvrement’ ».

15.2. En prévoyant que les nouvelles règles ne portent pas préjudice aux règles existantes avec lesquelles elles sont compatibles, il n'est pas porté atteinte au principe général de droit selon lequel la nouvelle règle de droit prime l'ancienne (*lex posterior derogat priori*). Ce principe étant d'application par lui-même, il est inutile de le prévoir expressément. Ce n'est que si l'on entend y déroger qu'il faut le prévoir explicitement.

Aussi est-il superflu de confirmer, à l'article 1^{er}, alinéa 3, *in fine*, du Code, le droit de l'État « de demander la réparation du dommage pouvant consister dans le non-paiement des créances fiscales et non fiscales par la constitution de partie civile et par l'action en responsabilité ». À cet égard, on rappellera les observations que la section de législation a formulées dans son avis 62.368/3 sur la version en projet de l'article 442^{quinquies} du CIR 92³⁴ mais que le législateur n'a pas suivies³⁵.

16. L'alinéa 4 de l'article 1^{er} du Code s'énonce comme suit :

« Par dérogation à l'alinéa 3, les dispositions du Code civil, Livre III, Titre III, Chapitre V, Section IV relatives à la compensation, ne sont pas applicables ».

Il en résulte que les règles générales relatives à la compensation, inscrites aux articles 1289 à 1299 du Code civil, ne peuvent pas s'appliquer dans le cadre du recouvrement sur la base du Code du recouvrement.

Ceci n'affecte toutefois pas d'autres formes, plus spécifiques, de compensation comme par exemple celles réglées aux articles 87 à 89 de la loi du 1^{er} août 1985 'portant des mesures fiscales et autres' ainsi qu'à l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004.

Article 2

17. Le chapitre 2 ne comporte qu'un seul article et est intitulé « Définitions ». À la différence de l'alinéa 1^{er} de l'article 2, l'alinéa 2 de cet article ne comporte toutefois aucune définition mais une délégation au Roi lui permettant de fixer, dans certains cas, « les modalités et conditions d'envoi et de notification des documents ».

Cette disposition n'est dès lors pas à sa place dans le chapitre 2.

18. L'article 2, alinéa 1^{er}, 1^o, donne une définition du « receveur », qui mentionne également qu'il s'agit du comptable en charge de « la perception et du recouvrement ».

Les dispositions relatives à la perception et au recouvrement ne sont toutefois pas toutes reproduites dans le nouveau Code, s'agissant d'un Code du *recouvrement* qui ne comporte que des règles de recouvrement. À ce sujet, l'exposé des motifs précise que les règles de perception « pure » ou « spontanée » – c'est-à-dire sans qu'il y ait d'intervention de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement – demeurent inchangées dans les différents codes fiscaux.

Vu que la perception se distingue du recouvrement et qu'elle ne fait pas l'objet du Code, mieux vaudrait supprimer les mots « la perception et ». La même observation s'applique notamment à l'article 2, alinéa 1^{er}, 2^o, qui définit les « fonctionnaires chargés du recouvrement ».

³⁴ Avis C.E. 62.368/3 du 1^{er} décembre 2017 sur un avant-projet de loi 'relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale', *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-2839/001, pp. 543-545.

³⁵ *Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n° 54-2839/001, p. 251.

19. La notion de « personne », telle qu'elle est définie à l'article 2, alinéa 1^{er}, 3°, du Code, recouvre non seulement les personnes physiques et les personnes morales mais également « une société non dotée de la personnalité morale, une fiducie, une association sans personnalité juridique ou un groupement ou une organisation quelconque » (littera c) du point 3°). À de sujet, l'exposé des motifs précise uniquement qu'il s'agit « [d]es sociétés sans personnalité juridique (p. ex. sociétés momentanées, sociétés internes, ...), les fiducies, les associations sans personnalité juridique ou [tout] groupement ou (...) organisation quelconque ».

On ne distingue cependant pas bien ce que l'on vise par là.

À la question de savoir si la portée est limitée à l'hypothèse dans laquelle une société sans personnalité juridique est par exemple immatriculée à la TVA, le délégué a répondu :

« Oui, car les dispositions fiscales permettent d'établir l'impôt et de l'enrôler ou le porter à un registre de perception et recouvrement à charge de sociétés, associations, etc. sans personnalité juridique ».

À la question de savoir si cette définition vise également à proposer une solution à l'abrogation de l'article 399 du CIR 92, la réponse s'énonce comme suit :

« Non, cela n'a rien à voir ; l'article 399 du CIR 92 est abrogé car il n'est pas mis en œuvre en pratique ».

20.1. L'article 2, alinéa 1^{er}, 6°, du Code définit le terme « codébiteur » comme suit :

« sauf si le présent Code en dispose autrement, la personne qui n'est pas reprise au rôle ou au registre de perception et recouvrement, et dans la mesure où elle est tenue au paiement des créances fiscales et non fiscales en vertu du présent Code, des lois fiscales, des dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales ou du droit commun ».

À la question de savoir si le membre de phrase « sauf si le présent Code en dispose autrement », vise exclusivement le cas prévu à l'article 11, le délégué a répondu par l'affirmative. Eu égard à cette réponse, mieux vaudrait dans un souci de clarté que la disposition en projet vise explicitement cet article.

20.2. L'exposé des motifs précise qu'il sera question de codébiteurs chaque fois que le redevable repris au rôle ou au registre de perception et recouvrement ne peut être contraint au paiement et que, le cas échéant, le receveur « devra alors s'orienter vers d'autres personnes tenues au paiement de la créance reprise au rôle ou au registre de perception et recouvrement ».

À la question de savoir pourquoi ce principe de subsidiarité (qui figure également dans le commentaire que l'exposé des motifs donne de l'article 72, voir l'observation 62) n'est pas inscrit dans le Code lui-même et si ce principe se concilie avec une éventuelle co-obligation solidaire, le délégué a répondu ce qui suit :

« Juridiquement, il y a de nombreux cas dans lesquels il n'y a pas de subsidiarité même si la dette d'impôt est en principe toujours enrôlée ou portée à un registre de perception et recouvrement dans le chef du redevable qui est à l'origine du fait générateur de la dette d'impôt. En pratique, il y aura cependant parfois subsidiarité, et plus

particulièrement dans les cas où les codébiteurs ne sont pas encore connus au moment où la dette est portée au rôle ou au registre de perception et recouvrement ».

20.3. Selon l'exposé des motifs, aucune disposition n'empêche que l'inscription de la créance au rôle ou au registre de perception et de recouvrement se fasse dans le chef du codébiteur lui-même et que ce dernier n'est plus considéré du fait de cette inscription comme codébiteur mais comme redevable.

Une telle possibilité ne semble pas aller de soi et certainement en ce qui concerne les impôts recouvrés par voie de rôle où l'établissement du rôle constitue jusqu'à présent le corollaire du processus d'établissement de l'impôt au nom du contribuable (ou de son successeur juridique).

Il a été demandé au délégué comment fonctionne précisément ce 'régime optionnel', qui décide de l'inscription d'un codébiteur au rôle ou au registre de perception ou de recouvrement et quels en sont les critères. Dans sa réponse, le délégué a quelque peu relativisé les explications figurant dans l'exposé des motifs :

« Un codébiteur acquiert la qualité de redevable lorsque, dans certaines circonstances particulières (p. ex. article 51bis du Code TVA (solidarité des cocontractants pour une partie de la dette du redevable initial)), la créance fiscale ou non fiscale, ou une partie de celle-ci, est reprise également à son nom dans un registre de perception et recouvrement. Cette possibilité ne découle pas du Code du recouvrement mais des législations fiscales ou non fiscales qui régissent l'établissement du titre exécutoire (voir par exemple l'exposé des motifs du projet de loi modifiant le Code TVA en vue de l'automatisation du titre exécutoire en matière de TVA, Chambre, Doc.Parl., 2017-2018, n° 3277/001, p. 20) ».

20.4. Bien qu'il soit depuis longtemps évident – notamment à la suite de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle – que tout tiers, tenu au paiement de dettes fiscales, doit avoir le droit d'introduire une réclamation, le droit de réclamation (et notamment les règles y afférentes), en particulier en matière d'impôts sur les revenus (ainsi que de taxes assimilées aux impôts sur les revenus), est à présent consacré légalement dans le Code du recouvrement. Ainsi, pendant longtemps, il a régné une incertitude quant aux délais dont disposait ce tiers pour introduire une réclamation. Cette question est dorénavant (de manière logique) résolue dans le projet (voir notamment l'article 13, § 2, alinéa 3, du Code du recouvrement).

Subsiste toutefois la question des effets d'un éventuel aboutissement de l'exercice de la réclamation. Entraîne-t-il la nullité ou le dégrèvement de l'imposition, ou uniquement l'inopposabilité éventuelle en vue de son recouvrement ? Il apparaît à la section de législation que le législateur devrait également prendre position sur ce point.

21. Il ressort de l'article 2, alinéa 1^{er}, 7°, du Code que le « dirigeant d'une société ou d'une personne morale » vise « toute personne qui, en fait ou en droit, détient ou a détenu le pouvoir de gérer la société ou la personne morale, à l'exclusion des mandataires de justice ».

On n'aperçoit pas clairement pourquoi cette notion doit être définie de manière distincte. La définition semble être empruntée au régime spécial de responsabilité relatif au précompte professionnel et à la TVA impayés. À la question de savoir s'il n'est pas préférable,

pour ce motif, de reproduire cette définition dans ce cadre uniquement, et *a fortiori* dans la mesure où y sont visées les personnes qui « détien[nent] ou [ont] détenu » le pouvoir de gestion, le délégué a répondu ce qui suit :

« Effectivement, cette définition pourrait être transférée à l'article 51 du Code du recouvrement ».

On peut se rallier à cette proposition.

22.1. La définition des « créances fiscales » (article 2, alinéa 1^{er}, 8°, du Code) consiste en une liste de toutes les créances fiscales pour lesquelles l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement est compétente. Dans cette perspective, cette disposition a donc essentiellement une fonction explicative.

L'énumération utilise toujours les mots « visé(e)s à/au/sous » excepté pour la TVA où elle emploie « établie par ».

À la question de savoir sur quoi repose cette différence, le délégué a répondu ce qui suit :

« Le terme 'établi' est utilisé pour la TVA car l'article 1^{er}, § 1^{er} du Code de la TVA dispose qu'il est établi sous le nom de taxe sur la valeur ajoutée un impôt sur le chiffre d'affaires [...] ».

22.2. Outre les montants en principal (y compris les additionnels, la taxe communale additionnelle à l'impôt des personnes physiques et la taxe d'agglomération additionnelle à l'impôt total) sont également listés un certain nombre d'accessoires³⁶ (article 2, alinéa 1^{er}, 8°, b), du Code). En ce qui concerne ces accessoires, on n'aperçoit pas clairement la différence entre les amendes « administratives » et « fiscales ».

Le délégué a expliqué l'emploi des deux termes de la manière suivante :

« Ces termes sont repris dans le Code du recouvrement car les codes fiscaux ne sont pas encore harmonisés et utilisent soit les termes d'amende administrative', soit les termes d'amende fiscale' ».

22.3. À l'article 2, alinéa 1^{er}, 8°, b), du Code, la notion d'« accessoires », précisée par la mention d'un certain nombre d'exemples de ce qu'il y a lieu d'entendre par là, est précédée de « entre autres ».

Au regard de la sécurité juridique, cette formulation ne peut être admise, car elle laisse une marge d'interprétation trop large ; il convient d'y remédier.

La même observation vaut pour l'article 2, alinéa 1^{er}, 9°, alinéa 2, du Code.

³⁶ Dans le texte néerlandais, le législateur ne fait pas preuve de cohérence dans l'utilisation de ce terme. L'article XX.58 du Code de droit économique comporte le terme (« accessoria van fiscale (...) heffingen ») mais il n'en est par contre pas fait usage ici.

23. L'article 2, alinéa 1^{er}, 10°, du Code précise que les « lois fiscales » visent « les codes fiscaux à l'exception du présent Code, les lois, décrets et ordonnances contenant des dispositions fiscales, ainsi que les dispositions prises en exécution de ces codes, lois, décrets et ordonnances ».

Sans doute ne vise-t-on que les codes, lois, décrets, etc. fiscaux précités *dans la mesure où ils contiennent des dispositions fiscales*. Il y a lieu de le préciser dans la disposition en projet.

On n'aperçoit d'ailleurs pas clairement pourquoi le « présent Code » en est exclu. Ne donne-t-on pas ainsi l'impression que des litiges portant sur l'application du Code du recouvrement (dans la mesure où ils concernent le recouvrement de créances fiscales) qui ne relèvent pas de la compétence du juge des saisies, ne relèveront plus de la compétence de la chambre fiscale du tribunal de première instance ? À cet égard, le délégué a fourni la réponse suivante :

« Il est proposé de compléter l'exposé des motifs afin d'y mentionner que ce n'est pas pour autant que le Code du recouvrement ne constitue pas une loi fiscale au sens général ».

Il serait toutefois préférable de le préciser dans le texte même du Code.

Article 6

24. Il a été demandé au délégué pour quelle raison l'article 6 du Code précise que cette disposition s'applique « sans préjudice de la mise en œuvre des mesures conservatoires ou de garantie, conformément au présent Code, aux lois fiscales, aux dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales ou au droit commun ». Le délégué a répondu en ces termes :

« Cela vise à confirmer qu'il peut être procédé à la prise de mesures conservatoires ou de garantie alors que la créance fiscale ou non fiscale ne fait pas encore l'objet d'un titre exécutoire. Il en va ainsi par exemple d'une saisie conservatoire qui serait faite sur base d'une autorisation du juge des saisies ».

La disposition en projet porte uniquement sur le recouvrement et ne porte donc pas préjudice aux possibilités existantes de prendre des mesures conservatoires ou de garantie. Il est donc superflu d'en faire état explicitement dans le Code, mais il peut en être fait mention dans l'exposé des motifs.

25. À la fin de l'article 6, il y a lieu d'écrire « condamnation au paiement des créances fiscales *ou* non fiscales » (et non : et).

Article 7

26. À l'article 7, mieux vaut écrire que le rôle et le registre de perception et recouvrement sont « également » exécutoires contre les codébiteurs.

Article 8

27. Contrairement à l'actuel article 393, § 1^{er}, du CIR 92, l'article 8 du Code du recouvrement fait aussi mention du « précompte ». L'exposé des motifs donne à penser que ce terme vise exclusivement le précompte immobilier. À la question de savoir si, par conséquent, il n'y a pas une discordance entre l'exposé des motifs et la disposition en projet, le délégué a donné la réponse suivante :

« Non, car le précompte professionnel et le précompte mobilier sont toujours enrôlés au nom d'une seule personne. Cette disposition n'est pas différente de l'actuel article 393, § 1^{er}, CIR 92 ».

Il conviendra d'adapter l'exposé des motifs afin de ne pas induire le citoyen en erreur quant à la portée de la disposition.

Article 9

28. Dans le commentaire que l'exposé des motifs consacre à l'article 9, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code, il est fait référence dans le texte néerlandais, à propos de la sommation de payer, visée à l'article 13, § 2, à un exemplaire à joindre de l'« aanslagbiljet », alors qu'il est question à l'article 13 de « kohieruittreksel ». Le délégué a confirmé que le texte français de l'exposé des motifs est correct et qu'il faudra chaque fois remplacer dans le texte néerlandais le mot « kohieruittreksel » par le mot « aanslagbiljet ».

TITRE 2 – RECOUVREMENT AMIABLE

Article 13

29. L'article 13, § 2, du Code lie le délai de réclamation à la date à laquelle l'envoi de la sommation de payer a effet, mais ne règle pas les effets d'une réclamation qui a abouti (voir aussi l'observation 20.4).

À la question de savoir s'il ne faut pas non plus fixer de délai pour le dégrèvement d'office, le délégué a donné la réponse suivante :

« La procédure de dégrèvement d'office est une procédure distincte du recours que peut introduire le redevable. L'envoi de la sommation de payer n'est pas le point de départ du délai de dégrèvement d'office ».

30. L'exposé des motifs précise qu'en principe, la sommation de payer est envoyée « par pli ordinaire ». Ce point n'étant pas prévu dans le Code même, le texte paraît préjuger de ce que le Roi disposera en vertu de l'article 2, alinéa 2, du Code du recouvrement. À cet égard, le délégué a apporté les précisions suivantes :

« Comme le précise déjà l'exposé des motifs, il est proposé de compléter le texte légal afin de disposer que l'envoi de la sommation de payer a lieu par pli simple ».

On peut se rallier à ce point de vue.

31. Il ressort de l'exposé des motifs que l'envoi de la sommation de payer – aussi bien lorsqu'il s'agit d'un recouvrement à charge d'un redevable que d'un recouvrement à charge d'un codébiteur – « n'est pas prescrit à peine de nullité » et qu'il s'agit donc d'une mise en demeure ordinaire.

Ce point de vue est singulier compte tenu du fait qu'en vertu de l'article 9, alinéa 1^{er}, cette sommation s'avère être un droit pour le conjoint séparé de fait et qu'il s'agit pour tous les codébiteurs de la première notification officielle de l'existence de la dette (du tiers), alors qu'aux termes de l'article 13, § 2, alinéa 3, elle ouvre le délai de réclamation pour ceux-ci. En outre, il est possible, en principe à partir d'un mois à compter de la date d'effet de la sommation de payer, de recourir une première fois à des voies d'exécution à l'encontre du redevable ou du codébiteur (article 13, § 3) et la sommation fait courir également un intérêt de retard dû (voir l'article 14).

Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes :

« En matière d'impôts sur les revenus, de précomptes et de taxes assimilées aux impôts sur les revenus, le droit de réclamation n'est pas régi par le Code du recouvrement mais est déterminé par le CIR 92 ; l'article 13, § 2, alinéa 3 du Code du recouvrement n'ouvre pas en tant que tel un recours mais détermine uniquement que l'envoi de la sommation de payer accompagnée d'un avertissement-extrait de rôle constitue le point de départ du recours visé au CIR 92 ».

Compte tenu des effets importants et afin d'éviter toute contestation, il serait tout de même recommandé de prévoir la sommation de payer à peine de nullité et de l'indiquer formellement dans le Code du recouvrement.

32. En ce qui concerne la possibilité de prendre, à compter de la date d'effet de la sommation de payer, des mesures de recouvrement à l'égard du codébiteur, qui ne constituent pas des voies d'exécution, ou d'appliquer l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004, l'exposé des motifs précise qu'« en revanche, lorsque l'intérêt du Trésor l'exige », ces mesures peuvent également être prises préalablement à l'envoi de la sommation de payer. Cette règle ne figure toutefois pas dans le Code et ne pourra donc pas s'appliquer à défaut de fondement légal.

À cet égard, le délégué a fait la suggestion suivante :

« Il est proposé dans l'exposé des motifs de supprimer les termes 'als het belang van de Schatkist het daarentegen vereist' ».

Contrairement à ce que propose le délégué, c'est l'ensemble de la phrase concernée qui doit être supprimée de l'exposé des motifs.

Article 14

33. Il résulte de l'article 14, alinéa 1^{er}, du Code que des intérêts de retard seront dus à partir de la sommation de payer qui vaut mise en demeure, lorsque les intérêts de retard ne courent pas antérieurement (1^o) et lorsqu'une disposition légale ou réglementaire ou la condamnation au paiement des créances fiscales et non fiscales coulée en force de chose jugée fait courir antérieurement des intérêts de retard, mais à un taux autre que celui visé à l'article 14, alinéa 2, ou selon un mode de calcul autre que celui fixé à l'article 14, alinéa 4 (2^o)³⁷.

Dans sa formulation actuelle, la disposition en projet donne à penser que la sommation de payer ne vaut mise en demeure que si les intérêts de retard n'ont pas déjà commencé à courir antérieurement, ce qui n'est manifestement pas l'intention comme il peut se déduire également de l'exposé des motifs. Le délégué a répondu à cette critique comme suit :

« Il est proposé de réécrire la 1^{ère} phrase de l'article 14, alinéa 1^{er} comme suit : 'La sommation de payer visée à l'article 13 vaut mise en demeure. Elle fait courir, à compter de sa date d'effet, un intérêt de retard dû, par dérogation en matière fiscale à l'article 2, paragraphe 2, de la loi du 5 mai 1865 relative au prêt à l'intérêt, au taux tel que déterminé conformément à l'alinéa 2, lorsque : [...] ».

On peut se rallier à cette proposition.

Article 16

34. Il ressort de l'article 16 du Code que pour les versements, seuls les « accusés de réception datés par la société anonyme de droit public bpost » font foi de paiement. À la question de savoir si cette disposition n'est pas trop stricte, le délégué a donné la réponse suivante :

« Deze regeling is beperkt tot de ontvangstbewijzen van stortingen bij de NV van publiek recht bpost zodat de AAI niet gehouden is stortingsbewijzen te aanvaarden van dubieuze of ongekennde ondernemingen in de sector van de financiële dienstverlening, al dan niet van buitenlandse oorsprong ».

35. La phrase introductive de cet article s'énonce comme suit :

« Sauf preuve du contraire, font foi du paiement : (...) ».

On n'aperçoit pas clairement la signification et la portée précises des mots « sauf preuve du contraire ».

Si l'intention est de prévoir que pour les versements, les accusés de réception datés et délivrés par bpost et, pour les virements et les paiements par tout moyen de paiement électronique agréé, les extraits de compte et les pièces y afférentes doivent en principe être considérés comme preuve de paiement sans valeur probante particulière, il n'y a pas lieu de le prévoir explicitement. En effet, les documents auxquels la loi ne confère aucune valeur probante particulière ne valent que comme simple renseignement.

³⁷ Cette règle s'applique également aux créances non fiscales, de sorte qu'elle peut également concerner les contrats en cours.

TITRE 3 – DU RECOUVREMENT FORCÉArticle 19

36. L'article 19, § 2, alinéa 2, du Code désigne le tribunal de première instance comme étant le tribunal compétent pour connaître de l'action en justice visant l'interruption des créances non fiscales. Il s'agit d'une disposition supplétive, dès lors que la disposition en projet prévoit que l'attribution de compétence vaut « à défaut d'autres dispositions attributives de compétence ». Cette disposition semble toutefois superflue puisqu'elle ne déroge pas ni n'ajoute rien à la répartition de compétence, telle qu'elle est réglée dans le Code judiciaire, auquel cas il y a lieu de la supprimer. Rien ne s'oppose toutefois à ce que ce passage figure dans l'exposé des motifs.

37. À la fin de l'article 19, § 2, alinéa 3, il est fait référence à l'article 66 du Code. Cette référence n'est toutefois pas exacte ; il y a lieu d'y remédier.

Article 21

38. Concernant le recours au prestataire du service postal universel, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Il s'agit de la même formulation que celle utilisée dans l'article 78 de la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 (modifiant l'article 6 de la loi domaniale du 22 décembre 1949), dans l'article 87 de la loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances (modifiant l'article 443bis, § 2 du Code des impôts sur les revenus 1992), dans l'article 106 de la loi du 26 mars 2018 relative au renforcement de la croissance économique et de la cohésion sociale (modifiant l'article 10 de la loi du 21 février 2003 créant un Service des créances alimentaires au sein du SPF Finances), dans l'article 26 du Décret de la Région wallonne du 13 décembre 2017 portant diverses modifications fiscales, dans l'article 5 de l'arrêté du Gouvernement flamand du 24 mars 2017 portant modification de l'arrêté relatif au Code flamand de la Fiscalité du 20 décembre 2013, en ce qui concerne le prélèvement sur les habitations inadéquates et inhabitables et la saisie-arrêt fiscale simplifiée, ou encore dans les articles 1^{er} et 2 de l'arrêté royal du 22 mai 2017 modifiant les articles 164 et 165 de l'arrêté d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 en matière de saisie-arrêt simplifiée par voie électronique.

L'utilisation des termes 'prestataire du service postal universel' vise à garantir, compte tenu des effets juridiques, pour les redevables ou codébiteurs, des envois recommandés visés aux articles précités du Code du recouvrement, la régularité et la fiabilité de ces envois recommandés au regard des normes de qualité qui sont exigées du prestataire de service postal universel conformément à la loi du 26 janvier 2018 relative aux services postaux ».

Article 23

39. En vertu de l'article 23, § 1^{er}, du Code du recouvrement, les impôts, les accroissements et les amendes se prescrivent « par cinq ans à compter de la date d'exécutoire du rôle auquel ils sont portés conformément aux lois fiscales ». En ce qui concerne les impôts sur les revenus, le précompte immobilier et les amendes administratives, il s'agit d'une modification substantielle par rapport au régime actuel (article 443bis, § 1^{er}, du CIR 92 et article 12, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992').

L'article 23, §§ 2 à 4, du Code du recouvrement prévoit que la prescription de « l'action en recouvrement » notamment de la TVA, des intérêts de retard et des amendes fiscales est régie par les dispositions de la législation concernée.

L'article 23, § 5, du Code règle la prescription des créances non fiscales inscrites dans un registre de perception et recouvrement rendu exécutoire. Celles-ci se prescrivent « par cinq ans à compter de la date d'exécutoire du registre de perception et recouvrement auquel elles sont reprises conformément aux dispositions légales ou réglementaires afférentes à ces créances ».

Une distinction est donc opérée entre

- la prescription de *l'action en recouvrement* (qui est quelque peu comparable aux délais d'imposition – l'exposé des motifs fait état du « délai de vérification ») ;
- la prescription de *la dette inscrite figurant dans un rôle ou un registre de perception et recouvrement rendus exécutoires*.

Une règle de prescription différente s'applique donc aux dettes qui ne sont pas encore inscrites dans un titre exécutoire et aux dettes qui le sont effectivement, alors que l'on n'aperçoit pas clairement comment cette distinction peut se justifier.

L'exposé des motifs indique que l'objectif poursuivi est l'harmonisation afin de permettre au receveur de disposer d'un délai de cinq ans à compter de l'exécutoire, et ce dans le but de mettre directement en œuvre des mesures de recouvrement sans devoir au préalable poser toute une série d'actes en vue d'éviter une prescription proche ou imminente. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« On veut précisément éviter la situation actuelle qui survient par exemple encore fréquemment en matière de TVA où la prescription a déjà commencé à courir depuis un certain temps (voir article 81 du CTVA) et est presque acquise lorsque le titre exécutoire est créé, obligeant alors le receveur à poser un acte interruptif de prescription dès la création du titre exécutoire. Il en va parfois de même en matière de créances non fiscales ».

Article 25

40. Selon l'exposé des motifs, l'article 25 du Code du recouvrement règle exclusivement la suspension de la prescription des créances (fiscales et non fiscales) inscrites dans un rôle ou un registre de perception et recouvrement rendus exécutoires, ou au paiement desquelles une décision judiciaire condamne le redevable.

Il a été demandé au délégué si cette inscription ne complique pas inutilement les choses. Si, en matière d'impôts sur les revenus, il existe une distinction claire entre les délais d'imposition (qui sont des délais de forclusion) et les délais de prescription (qui sont suspendus consécutivement à une contestation), cette distinction logique n'existe pas en ce qui concerne, par exemple, les dettes de TVA. À cet égard, une suspension de la prescription pourra donc intervenir à la suite d'une instance en justice introduite préalablement à l'inscription dans le registre de perception et recouvrement et, le cas échéant, le délai de prescription pourra donc aussi commencer à courir pendant cette suspension, consécutivement à l'inscription de la créance dans le registre de perception et recouvrement, ce dernier délai pouvant lui aussi à son tour être suspendu. La loi pourrait prévoir que le délai de prescription précédent ne compte plus dès qu'un « nouveau » délai de prescription a commencé à courir à la suite de l'inscription de la créance dans le registre.

À ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Non, car l'instance introduite antérieurement à la reprise de la créance fiscale dans un registre de perception et recouvrement a également, conformément à l'article 25, § 1^{er} du Code du recouvrement, un effet suspensif de la prescription qui aurait dû commencer à courir à compter de l'exécutoire du registre ('le compteur est mis à zéro mais ne commence pas à courir') ».

Il n'est cependant pas si évident que l'effet suspensif qui découle de l'article 25, § 1^{er}, du Code s'applique également à l'inscription de la créance dans le registre. La disposition en projet devra exprimer plus clairement que, si une suspension de la prescription est en cours, et que l'action est inscrite dans le registre, le nouveau délai ne prend donc pas cours tant que dure l'instance.

Article 26

41. L'alinéa 1^{er} de l'article 26 du Code permet au Roi d'« exiger des redevables de la taxe sur les jeux et paris visée au Titre III du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus une garantie réelle dans les cas qu'Il détermine et aux conditions qu'Il fixe ».

S'agissant d'une règle que le législateur fédéral adopte dans le cadre de la compétence de l'autorité fédérale en ce qui concerne la taxe sur les jeux et paris, il y a lieu de la lire conformément aux règles répartitrices de compétences. Il s'agit d'un impôt régional visé au titre III de la loi spéciale de financement, pour lequel les régions sont devenues presque exclusivement compétentes. La Région wallonne (depuis le 1^{er} janvier 2010) et la Région flamande (à partir du 1^{er} janvier 2019) assumant le service de cette taxe, l'autorité fédérale est, dorénavant, uniquement chargée du service de celle-ci pour la Région de Bruxelles-Capitale. La

détermination des règles de procédure pour le recouvrement de la taxe est un élément du service de l'impôt.

Par conséquent, les règles prévues à l'article 26 ne peuvent porter que sur les jeux qui se déroulent dans la Région de Bruxelles-Capitale et sur les paris qui y sont faits. Par souci de clarté, il est souhaitable de mentionner expressément dans l'article en projet qu'il ne concerne que les redevables de la taxe sur les jeux et paris relatifs aux activités précitées.

Articles 27 et 29

42. L'article 27 du Code du recouvrement règle le privilège général du Trésor, tandis que l'article 29 porte sur l'hypothèque légale.

42.1. Désormais, les accroissements et les amendes administratives et fiscales relèveront elles aussi du privilège général ³⁸.

Par ailleurs, les biens de tous les codébiteurs sont également visés. Le délégué a justifié cette extension comme suit :

« Déjà actuellement, en matière de TVA par exemple, une contrainte peut être décernée à l'encontre des codébiteurs, de telle sorte que ceux-ci acquièrent la qualité de redevable au sens de l'article 85 du CTVA et que le privilège et l'hypothèque légale du Trésor portent également sur leurs biens. Il en va de même en matière de contributions directes, où celui qui est tenu au paiement de l'impôt est considéré comme un redevable qui dispose donc d'un droit de réclamation, et sur les biens duquel l'hypothèque légale et le privilège portent ».

42.2. À la question de savoir pourquoi l'article 431 du CIR 92 n'est pas reproduit ³⁹, le délégué a répondu comme suit :

« Cette disposition n'existe pas pour les autres créances fiscales et non fiscales, mais bien entendu si le Trésor dispose déjà de suffisamment de garanties, le redevable peut demander que son bien soit en tout ou en partie affranchi de l'hypothèque légale ».

Il ressort de cette réponse que le régime continue de s'appliquer, de sorte qu'il faudra bel et bien reproduire la disposition.

³⁸ À ce propos, le délégué a déclaré : « Il s'agit d'un choix qui relève du législateur d'accorder un privilège à toute créance fiscale ou non fiscale, quelle que soit sa nature ».

³⁹ Cet article s'énonce comme suit : « Si, avant d'avoir acquitté les sommes garanties par l'hypothèque légale, les intéressés désirent en affranchir tout ou partie des biens grevés, ils en font la demande au receveur compétent. Cette demande est admise si l'État a déjà ou s'il lui est donné sûreté suffisante pour le montant de ce qui lui est dû ».

43. L'exposé des motifs donne une justification générale à propos de cette section. Il souligne entre autres que le gage du créancier peut être sérieusement compromis, voire disparaître, si :

- le débiteur aliène ou hypothèque ses biens ;
- par ses actions, un créancier affaiblit la position du Trésor.

Invité à préciser comment ces éléments peuvent justifier les mesures spéciales et comment la responsabilité du précompte professionnel et de dettes de TVA impayés s'inscrit dans ce cadre, le délégué a fait savoir que l'extrait concerné de l'exposé des motifs sera supprimé :

« Il est proposé de supprimer, dans l'exposé des motifs, le premier alinéa du commentaire général de la section 3 ».

Articles 35 à 42

44. Les articles 35 à 42 du Code du recouvrement reproduisent les articles 433 à 440 du CIR 92 et les articles 93^{ter} à 93^{undecies}A du Code de la TVA, mais en étendent le champ d'application à toutes les créances fiscales et non fiscales, y compris les accroissements, les amendes administratives et fiscales, ainsi que les accessoires relatifs à ces accroissements et à ces amendes administratives et fiscales, si bien qu'ils peuvent désormais donner lieu à l'inscription de l'hypothèque légale du Trésor.

44.1. Il est toujours exigé que le receveur notifie uniquement « [s]i l'intérêt du Trésor l'exige ». Dans l'exposé des motifs, cette exigence est traduite par « si l'acte envisagé est de nature à compromettre les intérêts du Trésor ». Les notions « être de nature à compromettre » et « exiger » n'ont pas la même signification, de sorte qu'il a été demandé au délégué ce que l'on entend précisément. Il a répondu en ces termes :

« Ces deux ensembles de termes ont la même signification. Il s'agit uniquement d'une formulation différente ».

44.2. À l'instar de l'actuel article 433, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92, l'article 35, § 1^{er}, du Code du recouvrement prévoit lui aussi que le notaire est « personnellement responsable »⁴⁰⁻⁴¹. Cette responsabilité est toujours interprétée comme une responsabilité civile⁴², ce qui confirme l'exposé des motifs (« sont tenus de réparer le préjudice éventuel que cette faute engendre pour le Trésor »). Mieux vaudrait dès lors préciser le texte dans ce sens⁴³.

⁴⁰ Comparer avec l'article 50, § 2, du Code, qui, à l'instar de l'article 422^{bis} en vigueur du CIR 92, mentionne que le cessionnaire est « solidairement responsable » (de préférence : solidairement tenu).

⁴¹ Voir d'ailleurs dans le même sens l'article 43, § 1^{er}, du Code. Il découle de l'article 48 que l'article 43, entre autres, est applicable « à toute personne ou service habilité à établir un certificat d'hérédité visé à l'article 1240^{bis} du Code civil ». On n'aperçoit pas clairement comment un service peut être « personnellement responsable ».

⁴² Voir e.a. Gand, 8 janvier 1976, *Bull. Bel.*, n° 472, p. 291.

⁴³ Le délégué a expliqué la différence de traitement entre les notaires, qui sont civilement responsables, et les dirigeants, cédants d'actions ou de fonds de commerce, et cocontractants d'entrepreneurs, qui sont solidairement tenus, comme suit : « Parce qu'à l'inverse des autres cas, la responsabilité personnelle du notaire est une

45. L'article 40 du Code rend les articles 35 à 39 applicables « à toute personne habilitée à donner l'authenticité aux actes visés à l'article 35 ». Comme l'indique l'exposé des motifs, il peut aussi s'agir, par exemple, de comités d'acquisition d'une région.

Eu égard au principe d'autonomie, l'autorité fédérale ne peut pas, en principe, imposer d'obligations aux fonctionnaires des entités fédérées, et encore moins les rendre personnellement responsables de leur non-respect. Toutefois, dans des cas spécifiques, on peut éventuellement l'admettre sur la base de la compétence fiscale même, moyennant le respect du principe de proportionnalité, ou en invoquant les compétences implicites, pour autant que les conditions à cet effet soient remplies⁴⁴. Il est recommandé, dans ce dernier cas, de préciser dans l'exposé des motifs pourquoi l'on considère que ces conditions sont remplies.

Article 49

46. Il ressort de l'article 49 du Code du recouvrement que les fonctionnaires publics ou les officiers ministériels chargés de vendre publiquement des meubles dont la valeur atteint au moins 2500 euros sont eux aussi rendus « personnellement responsables ». À propos de cet article, le délégué a encore fourni les explications suivantes :

« Comme pour les notaires, la responsabilité personnelle de l'huissier de justice est une responsabilité subsidiaire : si le Trésor n'a pas subi de dommage, l'huissier n'est pas responsable ; il n'est pas tenu à la dette, mais est uniquement tenu de réparer le dommage qu'il aurait causé ».

On peut à cet égard se reporter aux observations qui ont été formulées à propos de la responsabilité du notaire (observation 44.2).

47. Invité à justifier le fait que cette garantie sera désormais applicable aux sommes dues à titre de créances fiscales et non fiscales – l'article 442 actuel du CIR 92 limite cette responsabilité au paiement des impôts et accessoires –, le délégué a donné la réponse suivante :

« Il s'agit d'un souci d'harmonisation des procédures de recouvrement quelle que soit la nature de la dette ; on n'aperçoit pas pourquoi une distinction devrait être faite ici selon la nature de la dette ».

Article 50

48. À la question de savoir pourquoi, l'article 50, § 2, utilise le terme « valeur nominale » et pas, par exemple, le terme « valeur d'apport », le délégué a répondu ce qui suit :

« Il s'agit des termes actuellement utilisés à l'article 442bis du CIR 92 et 93undecies B du Code TVA ; par ailleurs, la valeur nominale correspond à la valeur effective des actions ou parts ».

responsabilité subsidiaire: si le Trésor n'a pas subi de dommage, le notaire n'est pas responsable ; le notaire n'est pas tenu à la dette, mais est uniquement tenu de réparer le dommage qu'il aurait causé ».

⁴⁴ C.C., 17 décembre 2003, n° 166/2003, B.3.8 ; C.C., 13 mars 2008, n° 49/2008, B.7.5 et B.7.6.

À la lumière de l'objectif de la mesure, il est plus logique de se baser sur la valeur réelle des actions et parts (et non : la valeur nominale, c'est-à-dire la valeur mentionnée sur l'action ou part, ou dans les statuts), ce que confirme en fait la réponse du délégué.

49. D'autre part, le délégué a confirmé que le segment de phrase « reste redevable de sommes à titre de créances fiscales et non fiscales » à l'article 50, § 3, ne porte pas uniquement sur les dettes inscrites dans le registre :

« Il s'agit de toutes les sommes à titre de créances fiscales et non fiscales dont le recouvrement amiable et forcé est assuré par l'AGPR. Comme pour les actuels articles 442bis, § 3, alinéa 3 du CIR 92 et 93undecies B du Code TVA, il n'est pas exigé que les sommes soient reprises dans un titre exécutoire ».

50. L'obligation solidaire du cessionnaire coexiste avec d'autres régimes parallèles et est donc cumulable avec ceux-ci, par exemple en matière de sécurité sociale. Il faudra également en tenir compte pour apprécier l'absence d'effets disproportionnés.

Article 52

51. Il se déduit de l'article 52, § 1^{er}, du Code qu'une personne morale ou une personne physique qui détient directement ou indirectement au moins 33% des actions ou parts dans une société dite de liquidités et cède celles-ci à concurrence d'au moins 75% au cours d'une période d'un an, est solidairement et « de plein droit » responsable du paiement des impôts sur les revenus et des précomptes dus par cette société. Cette disposition reproduit l'actuel article 442ter, § 1^{er}, du CIR 92. Dans son arrêt n° 36/2018 du 22 mars 2018, la Cour constitutionnelle déclare ne pas apercevoir de violation du principe d'égalité dans cette disposition.

Reste néanmoins à savoir si cette disposition contraignante, qui se fonde sur une présomption irréfragable de fraude, ne pourrait pas avoir des effets disproportionnés pour les actionnaires de bonne foi ⁴⁵. Ce problème pourrait être évité en rendant la présomption de fraude réfragable. On peut en outre se demander si, en l'occurrence, une présomption irréfragable est conforme au droit de l'Union européenne ⁴⁶.

⁴⁵ Ni la possibilité d'intenter une action récursoire ni la possibilité de verser un montant égal à la dette fiscale latente ne procurent une protection suffisante contre une insolvabilité ultérieure de l'acquéreur des actions ou parts. Faire procéder à des paiements anticipés ne présente pas non plus de garanties suffisantes dès lors qu'ils peuvent faire l'objet de remboursements dans la mesure où ils n'ont pas encore été pris en compte dans les impôts sur les revenus. Il est également douteux que le fait de permettre que la vente ait lieu à la fin de l'exercice comptable soit d'une grande utilité pour le vendeur.

⁴⁶ En matière fiscale, il faut être prudent lorsqu'on utilise des fictions juridiques et des présomptions légales. À cet égard, on se reportera à titre d'exemple à la jurisprudence de la Cour de Justice selon laquelle, en cas de mesures fiscales de prévention et de lutte contre la fraude, le principe de proportionnalité requiert que le contribuable soit mis en mesure de produire une preuve contraire (voir par ex. : CJUE, 19 septembre 2000, C-177/99 et C-181/99, *Ampafrance SA c. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire et Sanofi Synthelabo c. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, point 62 ; CJUE, 4 mars 2004, C-334/02, *Commission c. France*, points 27 et 28 et CJUE, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd. c. Commissioners of Inland Revenue*, point 70). À ce propos, C. SANÓ écrit ce qui suit dans sa thèse de doctorat : « The tax payer must be given the possibility of rebutting the legal presumption, thereby escaping the application of the anti-abuse rule. Any limitation to the content of means of (counter)proof available is looked at with disfavour, to the extent to which it

Il est suggéré de réexaminer cette disposition dans cette optique.

Article 53

52. L'article 53, § 1^{er}, du Code impose aux établissements ou organismes de crédit publics ou privés qui accordent des crédits, prêts ou avances pour lesquels un avantage est consenti dans le cadre des dispositions légales et réglementaires en matière d'expansion économique ou pour lesquels un tel avantage est demandé à l'autorité compétente, de ne pas se dessaisir des fonds, sauf à démontrer qu'aucune somme à titre de créances fiscales ou non fiscales n'est exigible dans leur chef ou que, si un montant déterminé est toutefois exigible, une clause particulière dans la décision d'octroi de l'avantage précise que l'établissement ou l'organisme de crédit ne peut libérer intégralement les fonds que lorsque l'intéressé a acquitté sa dette.

Étant donné que l'expansion économique en tant que composante de la politique économique est une compétence régionale (article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 1^{er}, 1^o, de la loi spéciale du 8 août 1980), la question se pose de savoir quel est le fondement légal de cette disposition quant à la compétence. Si, pour ce faire, on a également recours aux compétences implicites, il faudra pouvoir démontrer que les conditions à cet effet sont remplies.

53. Cette section règle l'obligation solidaire pour les dettes fiscales et non fiscales d'un entrepreneur ou d'un sous-traitant. Ce dispositif peut être cumulé avec un régime parallèle applicable aux dettes de sécurité sociale (voir l'article 30bis de la loi du 27 juin 1969 'révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs'). Il faudra également en tenir compte pour vérifier qu'il n'y ait pas d'effets disproportionnés.

Article 61

54. À la question de savoir si, outre les explications données dans l'exposé des motifs, il n'y aurait pas lieu de définir expressément dans le Code du recouvrement ce qu'il faut entendre par créances (fiscales ou non fiscales) *contestées*, le délégué a répondu en ces termes :

« Il n'y a pas lieu de définir la notion de créance fiscale ou non fiscale contestée, celle-ci étant, comme le précise l'article 61, la créance qui a fait l'objet d'une action en justice ou d'un recours administratif au sens de l'article 2, alinéa 1^{er}, 12^o ».

Force est de constater que les explications fournies par le délégué sont plus claires que l'article 61 en projet. Une adaptation de cet article s'impose donc.

55. Du point de vue de la sécurité juridique, la mention « toutes autres mesures [outre les saisies conservatoires] destinées à en garantir le recouvrement » est trop vague. Il s'impose dès lors de la préciser.

renders excessively difficult or even impossible the production of such proof » (C. SANÓ, *National Legal Presumptions and European Tax Law*, Wolter Kluwers, 2018, p. 215). Voir également : C. SANÓ, « National Tax Law Presumptions and EU Law », *EC Tax Review* 2014, (194), pp. 202-206.

Article 64

56. En ce qui concerne la possibilité donnée aux personnes physiques, qui sont redevables ou codébiteurs, de demander la surséance indéfinie au recouvrement, le délégué a communiqué ce qui suit :

« Il s'agit de conditions qui doivent être appréciées distinctement dans le chef de chaque requérant ».

et

« (...) il s'agit d'une mesure purement personnelle ».

57. L'article 64, § 4, prévoyant uniquement des cas dans lesquels la surséance indéfinie ne peut être accordée, les mots « le conseiller général de l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales ou son délégué » sont en fait superflus. S'ils sont effectivement supprimés, on écrira « Sans préjudice de l'article 62, alinéa 3, la surséance indéfinie (...) ne peut être accordée ».

Article 67

58. L'article 67 du Code dispose qu'il faut statuer sur la demande de surséance indéfinie « par la voie d'une décision motivée » (voir l'article 67, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, et § 2, alinéa 3).

L'imposition d'une telle obligation de motivation est superflue et ambiguë. Elle est superflue parce que les décisions tombent dans le champ d'application de la loi du 29 juillet 1991 'relative à la motivation formelle des actes administratifs' et que l'obligation de motivation formelle découle déjà de cette loi. Elle est ambiguë parce que pareilles dispositions donnent erronément à penser que l'obligation de motivation formelle n'existe pas si elle n'est pas expressément prescrite.

À moins que l'intention ne soit de prévoir une obligation de motivation plus étendue que celle qui découle de la loi du 29 juillet 1991, auquel cas il faudra en préciser la portée, les mots « par la voie d'une décision motivée » doivent chaque fois être omis.

59. L'abrogation des articles 413^{quinquies} du CIR 92 et 84^{octies} du Code de la TVA (articles 10 et 59 de l'avant-projet) permet désormais d'introduire un recours devant le tribunal de première instance (chambre fiscale) contre les décisions de la commission qui statue en appel sur la demande de surséance indéfinie. À ce propos, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Les contestations en la matière relèvent des tribunaux ordinaires conformément aux articles 144 et 145 de la Constitution, selon lesquels les contestations qui ont pour objet des droits subjectifs sont du ressort des tribunaux. S'agissant d'une compétence discrétionnaire, le tribunal peut examiner la légalité de la décision de la commission ».

Article 70

60. Selon l'article 70 du Code, le Roi détermine « les conditions d'application des articles 64 à 69 », lesquelles sont suivies d'un exemple (« notamment ») de condition d'application (« les conditions objectives à la fixation de la somme, visée à l'article 64, § 1^{er}, à payer par le demandeur »).

On n'aperçoit toutefois pas la portée précise de cette délégation. Soit la première phrase de l'article 70 ne fait que rappeler le pouvoir général d'exécution dont dispose le Roi en vertu de l'article 108 de la Constitution, mais dans ce cas elle est superflue et doit être omise. Soit la délégation octroyée vise davantage que ce qui découle du pouvoir général d'exécution du Roi, mais elle doit alors être spécifiée. L'exemple ajouté (deuxième phrase de l'article 70) paraît d'autre part être davantage une délégation au Roi pour indiquer notamment qu'il doit arrêter ces conditions objectives (et donc qu'il ne peut choisir librement de les fixer ou pas).

Il est par conséquent suggéré de supprimer la première phrase de l'article 70 et d'ajouter la prescription de la deuxième phrase à l'article 64, § 1^{er}, alinéa 2, du Code. Cette phrase à ajouter pourrait s'énoncer comme suit :

« Le Roi arrête les conditions objectives à la fixation de la somme à payer par le demandeur ».

Article 71

61. À la question de savoir si la possibilité d'accorder l'exonération des intérêts de retard visée à l'article 71 du Code du recouvrement ne porte pas seulement sur les intérêts de retard visés à l'article 14, le délégué a répondu en ces termes :

« Le champ d'application de l'article 71 du Code du recouvrement n'est effectivement pas limité aux intérêts de retard visés à l'article 14. Au besoin, cela peut être mentionné dans l'exposé des motifs ».

On peut se rallier à ce point de vue.

Article 72

62. La possibilité de conciliation fiscale prévue à l'article 72 du Code vaut également pour le codébiteur. L'exposé des motifs évoque à cet égard le « principe de subsidiarité ». Invité à fournir une explication à ce sujet, le délégué a fait savoir que cette référence sera distraite de l'exposé.

Articles 73 et 74

63. Concernant les articles 73 et 74 du Code, l'exposé des motifs fait référence à la « directive 2003/48/ CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts ». À la question de savoir quelle est l'intention qui sous-tend cette référence, le délégué a donné la réponse suivante :

« Il est proposé de supprimer dans l'exposé des motifs la référence à la directive épargne. Celle-ci ne peut en effet être reprise dans la liste des instruments pouvant servir de base à l'assistance mutuelle au recouvrement.

Par ailleurs, cette directive a été abrogée par la directive 2015/2060 du Conseil du 10 novembre 2015, à la suite de l'adoption de la directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014 modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal ».

TITRE 4 – DES POUVOIRS D'INVESTIGATION, DES MOYENS DE PREUVE ET DU SECRET PROFESSIONNEL DES FONCTIONNAIRES CHARGÉS DU RECOUVREMENT

64. L'exposé des motifs précise « que les fonctionnaires chargés du recouvrement peuvent seulement procéder à l'application de leurs pouvoirs d'investigation qu'après épuisement des autres moyens dont ils disposent ». Cette restriction du pouvoir d'investigation devrait être intégrée dans le Code proprement dit.

TITRE 5 – DES SANCTIONS

65. Dans le texte néerlandais, on remplacera le titre (« De strafbepalingen ») par « Sancties », dès lors que le chapitre 1^{er} de ce titre traite des amendes administratives. Dans le texte français, le titre est correct.

Article 94

66. L'article 94, § 2, alinéa 1^{er}, du Code du recouvrement précise que le ministère public ne pourra engager de poursuites « si les faits sont venus à sa connaissance à la suite d'une plainte ou d'une dénonciation d'un fonctionnaire dépourvu de l'autorisation dont il est question à l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle ». L'article 94 reproduit notamment les actuels articles 460 du CIR 92 et 74 du Code de la TVA, à savoir des dispositions qui ont été insérées par la loi du 4 août 1986 'portant des dispositions fiscales' (dénommée également « Charte du contribuable »).

L'article 29, alinéas 1^{er} et 2, du Code d'instruction criminelle, énonce comme suit :

« Toute autorité constituée, tout fonctionnaire ou officier public, ainsi que, pour ce qui concerne le secteur des prestations familiales, toute institution coopérante au sens de la loi du 11 avril 1995 visant à instituer la charte de l'assuré social qui, dans l'exercice de ses fonctions, acquerra la connaissance d'un crime ou d'un délit, sera tenu d'en donner avis sur-le-champ au procureur du Roi près le tribunal dans le ressort duquel ce crime ou

délit aura été commis ou dans lequel l'inculpé pourrait être trouvé, et de transmettre à ce magistrat tous les renseignements, procès-verbaux et actes qui y sont relatifs.

Toutefois, les fonctionnaires de l'Administration générale de la fiscalité, de l'Administration générale de la perception et du recouvrement, de l'Administration générale de la documentation patrimoniale et de l'Administration générale de l'Inspection spéciale des Impôts, ne peuvent, sans autorisation du conseiller général dont ils dépendent, porter à la connaissance du procureur du Roi les faits pénalement punissables aux termes des lois fiscales et des arrêtés pris pour leur exécution ».

66.1. Un avant-projet de loi également soumis pour avis ⁴⁷ prévoit de remplacer ces dispositions. Si cet avant-projet est adopté avant l'avant-projet soumis pour avis, il faudra faire référence à l'article 29, § 2, correspondant du Code d'instruction criminelle plutôt qu'à « l'article 29, alinéa 2 ».

66.2. L'article 151, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la Constitution dispose notamment ce qui suit :

« Le ministère public est indépendant dans l'exercice des recherches et poursuites individuelles, sans préjudice du droit du ministre compétent d'ordonner des poursuites et d'arrêter des directives contraignantes de politique criminelle, y compris en matière de politique de recherche et de poursuite » ⁴⁸.

En vertu de cette disposition, le ministère public bénéficie, en matière de poursuites individuelles, d'une indépendance qu'aucune disposition comparable ne garantit aux agents de l'administration. ⁴⁹

La Cour constitutionnelle admet que le législateur puisse limiter le pouvoir d'appréciation du ministère public en ce qui concerne la poursuite des délits, mais ajoute :

« Une telle mesure ne serait discriminatoire que si elle avait pour effet, en enlevant au ministère public le pouvoir d'apprécier s'il est opportun de poursuivre l'auteur d'une infraction dont la matérialité des faits est établie et dont l'auteur est identifié, de lui ôter le pouvoir d'apprécier s'il s'agit d'une infraction ». ⁵⁰

Par ailleurs, la Cour a également jugé qu'« en raison de la spécificité de la matière », il n'était pas contraire au principe d'égalité de confier les poursuites pénales dans des affaires relevant des douanes et accises à une administration spécialisée, « même si celle-ci n'a pas la même indépendance que le ministère public » ⁵¹.

⁴⁷ Avis C.E. 64.229/1/2/3/4 du 14 novembre 2018 sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses en matière pénale'.

⁴⁸ Cette disposition constitutionnelle est postérieure à la loi du 4 août 1986.

⁴⁹ C.C., 6 avril 2000, n° 40/2000, B.24.1 Dans cette affaire, la Cour constitutionnelle n'a pas aperçu dans cette différence entre les deux catégories d'agents chargés de poursuites pénales (d'une part, les agents du ministère public et, d'autre part, certaines agents fédéraux) une violation du principe d'égalité.

⁵⁰ C.C., 16 novembre 2004, n° 182/2004, B.5.6.

⁵¹ C.C., 6 avril 2000, n° 40/2000, B.24.2. En prenant la mesure, le législateur entendait instaurer un système spécifique de recherche et de poursuites pénales, en vue de combattre l'ampleur et la fréquence des fraudes dans cette matière particulièrement technique et transfrontalière, qui est désormais régie en grande partie par une abondante réglementation européenne (point B.7.1 de l'arrêt).

Le ministère public restant compétent, en ce qui concerne les autres infractions fiscales, pour engager les poursuites pénales, l'article 151, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la Constitution demeure d'application en la matière. Pour la poursuite de ces infractions, le législateur doit dès lors respecter l'indépendance du ministère public dans l'exercice des recherches et poursuites individuelles.

Compte tenu de ce qui précède, la disposition en projet appelle les observations suivantes.

L'article 29, alinéa 1^{er}, du Code d'instruction criminelle oblige les fonctionnaires à informer le procureur du Roi des crimes ou délits qui sont venus à leur connaissance dans l'exercice de leurs fonctions. L'article 29, alinéa 2, du même Code implique que les fonctionnaires des administrations fiscales qui y sont citées ne peuvent porter les infractions à la connaissance du ministère public qu'avec l'autorisation du conseiller général dont ils dépendent. Même si cette disposition a un impact sur la possibilité réelle du ministère public d'engager des poursuites pénales, elle ne porte pas en soi atteinte à l'indépendance du ministère public pour engager des poursuites pénales sur la base de faits dont il a eu connaissance par une autre voie.

À cet égard, il faut du reste constater que l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle porte uniquement sur la dénonciation directe au ministère public par les fonctionnaires concernés des administrations fiscales précitées. Cette disposition n'exclut pas qu'en sa qualité de fonctionnaire, un conseiller général doive à son tour également satisfaire à l'obligation légale découlant de l'alinéa 1^{er} de l'article 29 du Code d'instruction criminelle. L'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle ne dispense d'ailleurs pas les fonctionnaires concernés des administrations fiscales qui y sont citées de l'obligation résultant de l'alinéa 1^{er} de cet article d'intervenir, s'ils ont connaissance de crimes ou de délits dans l'exercice de leurs fonctions, afin d'en informer le procureur du Roi compétent, c'est-à-dire en demandant au conseiller général de les autoriser à cet effet.

Au regard de l'article 151, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la Constitution, la disposition en projet est toutefois problématique dans la mesure où elle implique – ce qui pourrait se déduire de son interprétation littérale – que le ministère public ne peut plus poursuivre des faits qui ont été portés à sa connaissance par un fonctionnaire non autorisé à cet effet, même s'il en a été informé ou en a eu connaissance par une autre voie (par exemple, par un citoyen, par un fonctionnaire dûment autorisé à cet effet ou par une autre enquête en cours).

Dans la mesure où la disposition en projet empêche le ministère public d'apprécier également dans ces autres cas s'il est opportun de poursuivre le contrevenant, elle ne peut se concilier avec l'article 151 de la Constitution et avec le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination⁵². Il est suggéré d'écrire que le ministère public ne pourra engager de poursuites « si les faits sont *exclusivement* venus à sa connaissance à la suite d'une plainte ou

⁵² Dans son arrêt n° 40/90, la Cour constitutionnelle a jugé contraire aux principes d'égalité et de non-discrimination un régime dérogatoire qui subordonne toute poursuite à une plainte d'une commission de contrôle, créée dans le cadre de la législation relative à la limitation et au contrôle des dépenses électorales et qui, ce faisant, empêche tant le ministère public que des personnes lésées de mettre en mouvement l'action publique (C.C., 21 décembre 1990, n° 40/90, 5.B.4).

d'une dénonciation d'un fonctionnaire dépourvu de l'autorisation dont il est question à l'article 29, alinéa 2, du Code d'instruction criminelle ».

CHAPITRE 3 – DISPOSITIONS MODIFICATIVES ET ABROGATOIRES

Article 3

67. L'article 3 de l'avant-projet vise à abroger l'article 62, § 2, du Code de la TVA. Le délégué a fait savoir que cet article devait être supprimé dès lors que l'article 33 de l'avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales, de prévention de la fraude, financières et diverses', qui a également été soumis pour avis ⁵³, prévoit déjà cette abrogation.

Articles 12 et 13

68. Ces articles peuvent être remaniés en un seul article, libellé comme suit :

« Les articles 84*decies* et 84*undecies*, insérés par la loi du 27 avril 2007, sont abrogés » ⁵⁴.

Article 28

69. Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur ⁵⁵.

L'article 28, 2°, de l'avant-projet a pour objet d'ajouter un paragraphe 5 à l'article 126 du CIR 92, qui habilite le Roi à fixer, dans le cas où une imposition commune pour conjoints ou cohabitants légaux est établie, la manière dont est déterminée la quotité de l'impôt afférente au revenu imposable de chaque conjoint ou cohabitant. Il reproduit l'article 394, § 4, du CIR 92, qui est abrogé (voir l'article 48 de l'avant-projet).

⁵³ Demande d'avis référenciée sous le numéro 64.422/2/3.

⁵⁴ *Principes de technique législative*, formule F 4-2-12-1.

⁵⁵ C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6 ; C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, B.11.

Comme l'indique l'exposé des motifs, il s'agit de règles relatives à l'assiette de l'impôt, à savoir la détermination de la quote-part de chaque contribuable dans la dette collective. La disposition en projet devra donc être complétée par les règles générales en la matière, de sorte que la liberté d'action du Roi soit ramenée à des limites acceptables. Dès lors qu'il ne s'agit pas de modifier le régime existant, les règles générales inscrites aux articles 144/1 à 144/7 de l'arrêté royal 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' du 27 août 1993 (ci-après : AR/CIR 92) peuvent être intégrées dans la disposition en projet.

Article 79

70. Selon l'article 201²⁰, 2°, en projet, du Code des droits et taxes divers sont assujetties à une taxe annuelle « les sociétés de gestion responsables de la gestion des organismes de placement qui revêtent la forme contractuelle ». À cet égard, il est fait référence à l'article 6 de la loi du 3 août 2012 'relative aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la Directive 2009/65/CE et aux organismes de placement en créances' et aux articles 181 et 182 de la loi du 19 avril 2014 'relative aux organismes de placement collectif alternatifs et à leurs gestionnaires', alors que les termes « sociétés de gestion » n'y figurent pas. Dans un souci de sécurité juridique, il est recommandé de se rapprocher davantage de la terminologie utilisée dans les dispositions auxquelles il est fait référence.

Articles 115 à 124

71. Mieux vaudrait regrouper les articles 115 à 117 de l'avant-projet en un seul article, rédigé comme suit :

« Les articles 6 à 8 de la même loi, insérés par la loi du 1^{er} juillet 2016, sont abrogés ».

Cette observation vaut *mutatis mutandis* pour les articles 119 à 120 et 122 à 124 de l'avant-projet.

Article 133

72. L'article 133 de l'avant-projet vise à remplacer une référence inscrite à l'article 6, § 3, de la loi du 3 août 2012 'portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions'. L'article 6 précité a toutefois été remplacé par l'article 72 de la loi du 5 septembre 2018 'instituant le comité de sécurité de l'information et modifiant diverses lois concernant la mise en œuvre du Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE' et ne comporte depuis lors plus qu'un seul alinéa.

Il convient dès lors de formuler la disposition modificative comme suit :

« Dans l'article 6 de la loi du 3 août 2012 portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions, remplacé par la loi du 5 juillet 2018, les mots ' , de l'article 14 de la loi domaniale du 22 décembre 1949' sont remplacés par les mots ' , de l'article 83 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales' ».

73. Dans l'intitulé de la section 17, il y a lieu de mentionner la date de l'arrêté royal visé. Il s'agit de l'arrêté royal 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' du 27 août 1993.

CHAPITRE 4 – DISPOSITION TRANSITOIRE

74. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

CHAPITRE 5 – ENTRÉE EN VIGUEUR

75. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Observations finales

76. Il s'impose de soumettre encore le texte de l'avant-projet à un examen approfondi⁵⁶. À titre purement illustratif sont énumérées ci-dessous un certain nombre de dispositions à rectifier :

- dans le texte néerlandais de l'article 5 du Code du recouvrement, on écrira « daartoe aangesteld » au lieu de « daartoeaangesteld ».
- dans l'article 83, § 1^{er}, alinéa 2, en projet du Code de la TVA (article 5, 1^o, de l'avant-projet), les textes français et néerlandais ne concordent pas : le texte français mentionne « amendes fiscales » tandis qu'il est question d'« administratieve geldboeten » dans le texte néerlandais. Il y a lieu de supprimer ces discordances qui se présentent en de nombreux endroits de l'avant-projet.
- alors qu'il est question d'« une copie (...) certifiée conforme à l'original » dans le texte français de l'article 50, § 1^{er}, du Code, le texte néerlandais fait mention de « een met het origineel eensluidend afschrift ». Dans un souci de concordance des deux versions, il conviendrait d'écrire dans le texte néerlandais : « een met het origineel eensluidend *verklaard* afschrift »⁵⁷.
- dans le texte néerlandais du Code, l'article 54 est désigné à tort « Art. 55 ».
- dans l'article 23¹ en projet du Code des droits et taxes divers (article 74 de l'avant-projet) figurent les termes « heffing » et « invordering » (texte néerlandais) et « perception » et « recouvrement » (texte français), alors qu'à l'article 1^{er}, alinéa 2, 1^o, du Code du

⁵⁶ La même observation vaut pour le texte de l'exposé des motifs.

⁵⁷ Vu l'article 508 de la loi-programme du 22 décembre 2003, une copie du document original suffira en principe dans ce cas.

recouvrement le mot « perception » est rendu par le mot « inning ». Une terminologie plus uniforme s'impose.

Le texte de l'avant-projet devra également être amélioré sur le plan de la technique législative.

- en de très nombreux endroits, l'historique n'est de toute évidence pas exact (voir par exemple l'article 63bis du Code de la TVA, qui a encore été modifié récemment par la loi du 8 juillet 2018 'portant organisation d'un point de contact central des comptes et contrats financiers et portant extension de l'accès au fichier central des avis de saisie, de délégation, de cession, de règlement collectif de dettes et de protêt', modification qu'il faut mentionner dans la phrase introductive de l'article de l'avant-projet) ;
- dans de nombreux cas figure la mention « ... 2018 », probablement pour indiquer que l'article concerné a encore subi des modifications qui doivent encore être mentionnées (voir par exemple l'article 7 de l'avant-projet, où « ... 2018 » doit être remplacé par « 27 avril 2016 »).

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT