



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 75.494/3-4-16
van 25 april 2024

avis 75.494/3-4-16
du 25 avril 2024

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende maatregelen ter
verhoging van de fiscale
compliance en de efficiëntie
van de administratie en inzake
invordering'

un avant-projet de loi
'contenant des mesures visant
à accroître la compliance
fiscale et l'efficacité de
l'administration et concernant
le recouvrement'

Op 30 januari 2024 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 ‘houdende maatregelen ter verhoging van de fiscale compliance en de efficiëntie van de administratie en inzake invordering’.

De titels I, II, III, hoofdstukken I en IV, IV, V en VI, artikel 19, van het voorontwerp zijn door de derde kamer onderzocht op 12 maart 2024. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Yves DEPOORTER, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Barbara SPEYBROUCK, eerste auditeur, Arne CARTON en Lise VANDENHENDE, auditers.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

De titel III, hoofdstuk III, van het voorontwerp is door de vierde kamer onderzocht op 10 april 2024. De kamer was samengesteld uit Bernard BLERO, kamervoorzitter, Luc CAMBIER en Géraldine ROSOUX, staatsraden, Christian BEHRENDT en Jacques ENGLEBERT, assessoren, en Charles-Henri VAN HOVE, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Yves CHAUFFOUREAUX, eerste auditeur.

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

De titels I, III, hoofdstuk II, en VI, artikel 20, van het voorontwerp zijn door de zestiende kamer onderzocht op 26 maart 2024. De kamer was samengesteld uit Pierre LEFRANC, wnd. kamervoorzitter, Toon MOONEN en Tim CORTHAUT, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Wim GEURTS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Barbara SPEYBROUCK, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Toon MOONEN, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 25 april 2024.

*

Le 30 janvier 2024, 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 'contenant des mesures visant à accroître la compliance fiscale et l'efficacité de l'administration et concernant le recouvrement'.

Les titres I^{er}, II, III, chapitres I et IV, IV, V et VI, article 19, de l'avant-projet ont été examinés par la troisième chambre le 12 mars 2024. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Yves DEPOORTER, greffier.

Les rapports ont été présentés par Barbara SPEYBROUCK, premier auditeur, et Arne CARTON et Lise VANDENHENDE, auditeurs.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

Le titre III, chapitre III, de l'avant-projet a été examiné par la quatrième chambre le 10 avril 2024. La chambre était composée de Bernard BLERO, président de chambre, Luc CAMBIER et Géraldine ROSOUX, conseillers d'État, Christian BEHRENDT et Jacques ENGLEBERT, assesseurs, et Charles-Henri VAN HOVE, greffier.

Le rapport a été présenté par Yves CHAUFFOUREAUX, premier auditeur.

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

Les titres I^{er}, III, chapitre II, et VI, article 20, de l'avant-projet ont été examinés par la seizième chambre le 26 mars 2024. La chambre était composée de Pierre LEFRANC, président de chambre f.f., Toon MOONEN et Tim CORTHAUT, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Wim GEURTS, greffier.

Le rapport a été présenté par Barbara SPEYBROUCK, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Toon MOONEN, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 25 avril 2024.

*

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.

*

ONTVANKELIJKHEID

Artikel 15, de enige bepaling van hoofdstuk III – Wijziging van de wet van 16 maart 1968 betreffende de politie over het wegverkeer, van titel III – Bepalingen tot verbetering van de invordering van geldelijke veroordelingen in strafzaken, van het voorontwerp, strekt tot wijziging van artikel 65/1, § 5, van de wet ‘betreffende de politie over het wegverkeer’, gecoördineerd op 16 maart 1968.

In advies 69.439/1-2-3-4 van 23 juni 2021 heeft de afdeling Wetgeving de hiernavolgende opmerking gemaakt in verband met artikel 33 van het voorontwerp, dat artikel 29 van de wet van 28 november 2021 ‘om justitie menselijker, sneller en straffer te maken’ geworden is:

“Artikel 65/1 van de wet van 16 maart 1968 is vervangen bij artikel 45 van de programmawet van 25 december 2016.

De afdeling Wetgeving heeft in haar advies 60.482/1/2/3/4 van 23 november 2016 de volgende opmerking gemaakt over de bepalingen van hoofdstuk 2 van titel 3 van het voorontwerp, waaronder artikel 45 van het voorontwerp dat artikel 45 van de programmawet van 25 december 2016 is geworden:

‘De gewestregeringen moeten intens betrokken worden bij het uitwerken van de bepalingen van titel 3, hoofdstuk 2, van het voorontwerp overeenkomstig met artikel 6, § 4, 3°, tweede lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’, ingevoegd bij de bijzondere wet van 6 januari 2014, welk lid als volgt luidt:

‘Indien, wat de opstelling van de politieregels voor het wegverkeer betreft, in het kader van deze betrokkenheid een ongunstig advies wordt uitgebracht door een van de betrokken regeringen, organiseert de bevoegde federale overheid een interministeriële conferentie alvorens een beslissing te nemen. Bij gebrek aan een akkoord, neemt de federale Ministerraad de uiteindelijke beslissing.’²

In haar advies 69.279/1/2/4 van 3 mei 2021 over een voorontwerp van programmawet, waarvan de artikelen 14 en 15 eveneens strekten tot wijziging van de artikelen 65 en 65/1 van de wet van 16 maart 1968, heeft de afdeling Wetgeving onlangs in de volgende bewoordingen gewezen op de evolutie van haar rechtspraak betreffende het vervullen van dat voorafgaande vormvereiste volgens hetwelk de gewestregeringen nauwer moeten worden betrokken bij het uitwerken van de politieregels voor het wegverkeer:

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

² Voetnoot 1 van het geciteerde advies: Parl. St. Kamer 2016-17, nr. 54-2208/001, 142-168, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/60482.pdf>.

‘3. In haar advies 57.641/VR³ d.d. 7 juli 2015 heeft de afdeling Wetgeving geoordeeld dat een adviesaanvraag met betrekking tot een ontwerp van koninklijk besluit dat binnen het toepassingsgebied van dat artikel 6, § 4, 3°, tweede lid, valt en waarover een ongunstig advies gegeven is door een gewestregering, voorbarig is zolang men niet heeft kunnen vaststellen dat het ontwerp niet aan de Ministerraad voorgelegd hoeft te worden of dat het door de Ministerraad aangenomen is. In datzelfde advies wordt het volgende uiteengezet:

‘Wanneer een federale bepaling voorschrijft dat over een ontwerp van koninklijk besluit in de Ministerraad moet worden overlegd, moet dat overleg volgens de vaste adviespraktijk hebben plaatsgehad voordat het advies van de afdeling Wetgeving van de Raad van State kan worden gevraagd, omdat anders de adviesaanvraag niet ontvankelijk is.⁴ Dezelfde conclusie dringt zich op wanneer het overleg in de Ministerraad voorwaardelijk is voorgeschreven en het op het ogenblik waarop de afdeling Wetgeving wordt geadieerd niet vaststaat dat dat overleg over de handeling waarop de aanvraag betrekking heeft, niet vereist is.’

4. In de adviezen 57.803/4⁵ en 57.807/4,⁶ gegeven op 9 juli 2015 heeft de afdeling Wetgeving daaraan toegevoegd dat het

‘onlogisch [zou] zijn dat eenzelfde ontwerpbesluit als definitief beschouwd zou kunnen worden in een vroeg stadium van de procedure voor het opstellen ervan, en dat het vervolgens dat definitieve karakter zou verliezen in een nochtans verder gevorderd stadium van diezelfde procedure, indien zou worden vastgesteld dat daarover niet is overlegd in de Ministerraad terwijl dat overleg noodzakelijk zou blijken te zijn wegens een ongunstig advies van een of meer gewestregeringen na afloop van de procedure van het erbij betrekken van die gewestregeringen.’

5. In haar advies 64.086/VR van 18 september 2018 over een voorontwerp van wet ‘houdende instemming met het Protocol tot wijziging van het Verdrag betreffende een Europees voertuig- en rijbewijsinformatiesysteem (EUCARIS), gedaan te Luxemburg op 8 juni 2017’,⁷ heeft de afdeling Wetgeving eerst de voormelde jurisprudentie kort herhaald en vervolgens gesteld dat die ook geldt voor de voorontwerpen van wet inzake de politie over het wegverkeer zolang de procedure voor het nauwer betrekken van de

³ Voetnoot 2 van het geciteerde advies: Voetnoot 2 van het geciteerde advies: Advies 57.641/VR d.d. 7 juli 2015 over een ontwerp dat geleid heeft tot het koninklijk besluit van 21 juli 2016 ‘tot omzetting van richtlijn 2014/85/EU van de Commissie van 1 juli 2014 tot wijziging van richtlijn 2006/126/EG van het Europees Parlement en de Raad betreffende het rijbewijs’, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/57641.pdf>.

⁴ Voetnoot 3 van het geciteerde advies: Voetnoot 3 van het geciteerde advies: Voetnoot 4 van het geciteerde advies: Beginselen van de wetgevingstechniek - Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten, www.raadvst-consetat.be, tab “Wetgevingstechniek”, aanbeveling 249.1; Vademecum adviesprocedure voor de afdeling wetgeving, www.raadvst-consetat.be, tabs “Procedure”, “Wetgeving” en “hier”, 16; jaarverslag 2008-2009 van de Raad van State, www.raadvst-consetat.be, tab “De instelling”, 44.

⁵ Voetnoot 4 van het geciteerde advies: Voetnoot 4 van het geciteerde advies: Advies 57.803/4 van 9 juli 2015 over een ontwerp dat geleid heeft tot het ministerieel besluit van 19 februari 2016 ‘tot wijziging van het ministerieel besluit van 23 juli 2001 betreffende de inschrijving van voertuigen’, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/57803.pdf>.

⁶ Voetnoot 5 van het geciteerde advies: Voetnoot 5 van het geciteerde advies: Advies 57.807/4 van 9 juli 2015 over een ontwerp dat geleid heeft tot het koninklijk besluit van 19 februari 2016 ‘tot wijziging van het koninklijk besluit van 20 juli 2001 betreffende de inschrijving van voertuigen’, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/57807.pdf>.

⁷ Voetnoot 6 van het geciteerde advies: Voetnoot 6 van het geciteerde advies: <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/64086.pdf>.

gewestregeringen waarin artikel 6, § 4, 3°, tweede lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 voorziet, niet met goed gevolg doorlopen is.^{8,9}

Aangezien artikel 15 van het voorontwerp strekt tot wijziging van artikel 65/1, § 5, van de gecoördineerde wet van 16 maart 1968 en betrekking heeft op de politie over het wegverkeer, moeten de gewestregeringen, overeenkomstig artikel 6, § 4, 3°, tweede lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’, nauwer betrokken worden bij het uitwerken ervan.

Uit de bij de adviesaanvraag gevoegde nota aan de ministerraad d.d. 26 januari 2024 blijkt echter dat die procedure niet volbracht is.

Het inwinnen van het advies van de afdeling Wetgeving is bijgevolg voorbarig wat artikel 15 van het voorontwerp betreft.¹⁰

VORMVEREISTEN

Krachtens artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ 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. Aangezien het ontworpen artikel XX.226 van het Wetboek van economisch recht (hierna: WER) ook betrekking heeft op gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid nog de dienst verzorgt, dient er overleg te worden gepleegd met de betrokken gewesten.

Daarover om toelichting verzocht, heeft de gemachtigde meegedeeld dat het voornoemde overleg nog niet plaatsvond, maar nog zal gebeuren.

Indien de tekst van het voorontwerp nog wijzigingen zou ondergaan naar aanleiding van het vervullen van het voornoemde vormvereiste,¹¹ zullen die wijzigingen ter inachtneming van het bepaalde in artikel 3, § 1, eerste lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, eveneens nog om advies aan de afdeling Wetgeving moeten worden voorgelegd.

BEVOEGDHEID

1. In hoofdstuk 1 van titel 1 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen wordt een artikel 1/1 ingevoegd, waarbij punt 10° de artikelen 53 tot 59 van dit wetboek van toepassing verklaart op geldelijke

⁸ Voetnoot 7 van het geciteerde advies: Parl.St. Kamer 2020-21, nr. 55-1974/001, 42-56, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/69279.pdf>.

⁹ Parl.St. Kamer 2020-21, nr. 55-2175/001, 138-159.

¹⁰ Zie eveneens, in dezelfde zin, advies 75.355/1-2-4-16 van 15 maart 2024 over een voorontwerp van wet ‘houdende bepalingen inzake digitalisering van justitie en diverse bepalingen II’.

¹¹ Namelijk andere wijzigingen dan deze waarvan in het advies melding wordt gemaakt of die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in het advies wordt opgemerkt.

veroordelingen (artikel 7 van het voorontwerp). Deze bepalingen hebben betrekking op de hoofdelijke aansprakelijkheid voor de fiscale en niet-fiscale schulden van een aannemer of onderaannemer.

Bovendien strekt artikel 17 van het voorontwerp tot vervanging van artikel XX.226 van het WER. Het huidige artikel XX.226 van het WER stelt een aansprakelijkheidsregeling vast voor schulden bij de sociale zekerheid in geval van faillissement van een onderneming voor bestuurders, zaakvoerders, dagelijkse bestuurders, leden van een directieraad of van een raad van toezicht, alsmede alle andere personen die ten aanzien van de zaken van de onderneming werkelijke bestuursbevoegdheid hebben gehad. In het ontworpen artikel XX.226 van het WER wordt die regeling uitgebreid tot “fiscale en niet-fiscale schulden ten aanzien van de Federale Overheidsdienst Financiën” en “fiscale en niet-fiscale schulden waarvan de inning en de invordering verzekerd worden door de Federale Overheidsdienst Financiën”.

Voor beide ontworpen bepalingen rijzen vragen omtrent de bevoegdheidsverdeling, zoals hierna uiteengezet.

2.1. Aan de gemachtigde werd de vraag gesteld of ook bepaalde schulden verschuldigd aan de gemeenschappen, de gewesten en aan de instellingen van openbaar nut die ervan afhangen, onder het toepassingsgebied vallen van deze beide ontworpen regelingen.

Hij antwoordde het volgende voor het ontworpen artikel 1/1, 10°, van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen:

“Comme en dispose l'exposé des motifs afférent au Titre III, le présent projet de loi vise à améliorer le recouvrement des condamnations pécuniaires en matière répressive, dont le recouvrement est assuré, comme en dispose l'article 197bis, § 1^{er} du Code d'instruction criminelle tel que remplacé par le présent projet de loi, par l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales (actuellement l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement).

Pour rappel, l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement, relevant du Service public fédéral Finances, a été désignée comme ‘shared service center’ pour les créances fiscales et non fiscales recouvrées par l'autorité fédérale.

L'article 197bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er} en projet du Code d'instruction criminelle dispose quant à lui que ‘*Sans préjudice des dispositions légales et réglementaires relatives à l'exécution des condamnations pécuniaires, toute condamnation pécuniaire est exécutée, au nom du ministère public* [nous soulignons], *par le fonctionnaire compétent de l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales.*’.

Dès lors que c'est le Ministère public qui est l'instance compétente pour prendre l'initiative d'exécution de condamnations pécuniaires, il s'ensuit que les condamnations pécuniaires au sens de l'article 197bis, § 1^{er} en projet du Code d'instruction criminelle et de l'article 2, § 1^{er}, 13° en projet du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (en abrégé ‘CRAF’) sont recouvrées à la demande de l'Etat fédéral, et non d'une entité fédérée.”

De gemachtigde antwoordde voor het ontworpen artikel XX.226 van het WER als volgt:

“De ontworpen bepaling creëert een vorm van objectieve aansprakelijkheid die gemeen is aan alle fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen van de FOD Financiën, ongeacht het feit of het om een federale, dan wel een gewestelijke belasting gaat.

Omwille van de aard en de bijzondere voorwaarden van deze aansprakelijkheid die gelinkt is aan de toestand van faillissement, blijkt dat deze hoofdelijke gehoudenheid zich in het kader van het uitoefenen van de incassofunctie kadert. Immers heeft ze hoofdzakelijk tot doel om de invordering door de FOD Financiën van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (met inbegrip van de schuldvorderingen die de FOD Financiën voor andere deelgebieden invordert) te verbeteren en te faciliteren.

Wanneer de invordering van een gewestelijke belasting aan de FOD Financiën is toevertrouwd, verzekert de FOD Financiën de volledige dienst van de invordering van deze niet-fiscale schuldvordering, met inbegrip van de rechtsoverdrachten die ertoe leiden een derde (medeschuldenaar) hoofdelijk aansprakelijk te stellen in de loop van de invorderingsprocedure.”

In de memorie van toelichting bij artikel 17 van het voorontwerp staat hierover het volgende vermeld:

“Met de fiscale en niet-fiscale schulden ten aanzien van de Federale Overheidsdienst Financiën worden alle fiscale en niet-fiscale schulden bedoeld waarvan de inning en invordering aan de Federale Overheidsdienst Financiën is toevertrouwd, met name de fiscale en niet-fiscale schulden in hoofdsom, de administratieve en fiscale geldboeten, de nalatigheidsinteressen en bijbehoren. Zo kunnen de huidige of gewezen zaakvoerders en bestuurders op grond van het gewijzigde artikel onder meer aansprakelijk gesteld worden voor de betaling van alle schulden die in artikel 2 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen bedoeld worden.”

Uit deze toelichting kan worden begrepen dat ook bepaalde schulden verschuldigd aan de gemeenschappen, de gewesten en aan de instellingen van openbaar nut die ervan afhangen, vallen onder het toepassingsgebied van de ontworpen regeling. Zo luidt de definitie van “niet-fiscale schuldvorderingen” in artikel 2, § 1, 8°, van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen:

“a) elke som van niet-fiscale aard verschuldigd aan de Staat of aan Staatsinstellingen 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;

b) elke som 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;

c) elke som, in hoofdsom en bijbehoren, waarvan de inning en de invordering wordt verzekerd in toepassing van de wet van 21 februari 2003 tot oprichting van een Dienst voor alimentatievorderingen bij de FOD Financiën.

Onder het begrip ‘bijbehoren’ bedoeld in a), b) en c), begrijpt men de nalatigheidsinteressen en de kosten van tenuitvoerlegging bedoeld in artikel 1024 van het Gerechtelijk Wetboek; alsook de werkingskosten bedoeld in artikel 5 van de wet van 21 februari 2003 tot oprichting van een Dienst voor alimentatievorderingen bij de FOD Financiën.”

Die draagwijdte werd ook bevestigd door de gemachtigde:

“Het kan ook gaan om gewestelijke belastingen of sommen van niet-fiscale aard verschuldigd aan de Gemeenschappen, de Gewesten, evenals aan de instellingen van openbaar nut die ervan afhangen waarvan de FOD Financiën nog de dienst van de inning en/of de invordering verzorgt.”

2.2. In advies 64.204/3 van 26 november 2018 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 13 april 2019 ‘tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’¹² stelde de Raad van State, afdeling Wetgeving, hieromtrent het volgende:

“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’.¹³ Krachtens artikel 1 van die wet kan de administratie van de Federale 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).¹⁴

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

¹² Adv.RvS 64.204/3 van 26 november 2018 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 13 april 2019 ‘tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/002, 13-15.

¹³ Voetnoot 8 van het aangehaalde advies: 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.

¹⁴ Voetnoot 9 van het aangehaalde advies: 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).

wetten en desbetreffende uitvoeringsbesluiten [hebben gekregen] met betrekking tot de goederen van de Staat'. (...)

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."

2.3. Uit het vermelde advies van de afdeling Wetgeving blijkt dat de regels inzake welke personen gehouden zijn tot een schuld (zoals bijvoorbeeld de hoofdelijke aansprakelijkheid) het materieel recht betreffen dat de schuldvorderingen beheerst. In zoverre het aldus gaat om schuldvorderingen die hun oorsprong vinden in een gewestelijke regeling of een regeling van de gemeenschappen behoort dit tot de bevoegdheid van de deelgebieden.

De begrippen "fiscale en niet-fiscale schulden waarvan de inning en de invordering verzekerd worden door de Federale Overheidsdienst Financiën" en "fiscale en niet-fiscale schulden ten aanzien van de Federale Overheidsdienst Financiën" zullen aldus moeten worden ingeperkt tot schulden die hun oorsprong *niet* vinden in decretale bepalingen. Thans worden deze begrippen in het voorontwerp zelfs helemaal niet gedefinieerd. Hiernaar gevraagd, antwoordde de gemachtigde:

"Hiermee worden alle niet-fiscale schulden bedoeld waarvan de inning en de invordering aan de FOD Financiën zijn toevertrouwd.

Dit begrip is dus ruimer dan de omschrijving vervat in art. 2, § 1, 8°, WMGI omdat het WMGI enkel van toepassing is op schuldvorderingen waarvan de invordering door de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering (verder AAI) wordt verzekerd.

Uit zorg voor een uniform gebruik van de gehanteerde terminologie kunnen de woorden 'fiscale en niet-fiscale schulden ten aanzien van de FOD Financiën' eventueel

vervangen worden door de woorden ‘fiscale en niet-fiscale schulden waarvan de inning en de invordering verzekerd worden door de FOD Financiën’.

In het licht van de door de gemachtigde aangehaalde voorbeelden lijkt het begrip “fiscale en niet-fiscale schulden waarvan de inning en de invordering verzekerd worden door de Federale Overheidsdienst Financiën” inderdaad accurater. Met het oog op de duidelijkheid van de draagwijdte van het begrip, vooral ook bevoegdheidsrechtelijk, is het wel degelijk noodzakelijk om dit begrip te definiëren.¹⁵

Er dient dan ook te worden geconcludeerd dat het ontworpen artikel 1/1, 10°, van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen en het ontworpen artikel XX.226 van het WER enkel dan bevoegdheidsconform kunnen worden begrepen, in zoverre deze regelingen geen betrekking hebben op een aansprakelijkheid die strafbaar is gesteld op grond van een decretale bepaling.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL I - ALGEMENE BEPALING

Deze titel geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

TITEL II - WIJZIGINGEN AAN HET WETBOEK VAN DE INKOMSTENBELASTINGEN 1992

Algemene opmerking

1. Artikel 2 van het voorontwerp bevat een volledig herwerkte versie van artikel 266 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92). De memorie van toelichting geeft aan dat het gaat om een samenvoeging van reeds bestaande bepalingen (onder meer uit het KB/WIB 92) en nieuwe bepalingen, al dan niet ter omzetting van richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 ‘betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty’s tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten’ en van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 ‘betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten’. Aangezien de volledige structuur van artikel 266 van het WIB 92 wordt gewijzigd, is het zeer moeilijk om na te gaan welke specifieke bepalingen nieuw zijn en welke een overname van een bestaande bepaling.

Overigens geeft de memorie van toelichting niet alle overgenomen bepalingen aan. Zo bepaalt de memorie van toelichting dat artikel 266 van het WIB 92 wordt aangevuld met bepalingen die thans zijn opgenomen in de artikelen 106, §§ 5 en 6, en 107, § 6, van het KB/WIB 92. Daarbij rijst de vraag hoe het ontworpen artikel 266 van het WIB 92 zich verhoudt tot artikel 117, § 6bis, van het KB/WIB 92, dat ook verwijst naar artikel 107, § 6, van het KB/WIB 92 en

¹⁵ Zie in dit verband eveneens adv.RvS 74.065/1 van 22 december 2023 over een voorontwerp van decreet van de Vlaamse Gemeenschap en het Vlaamse Gewest ‘tot regeling van de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen’, *Parl.St.* VI.Parl. 2023-24, nr. 2037/1, 94-95, opmerking 3.

bepalingen bevat die lijken te worden opgenomen in het ontworpen artikel 266 van het WIB 92. De gemachtigde verklaarde dit als volgt:

“De voorwaarden opgenomen in artikel 117, § 6bis, KB/WIB 92, zijn overgenomen in artikel 266, § 5, WIB 92, in ontwerp (zie bijlage). De betreffende bepalingen in het KB/WIB 92 zullen later in overeenstemming gebracht worden met het nieuwe artikel 266 WIB 92.”

Deze zienswijze blijkt noch uit het voorontwerp, noch uit de memorie van toelichting.

Aan de gemachtigde werd gevraagd per alinea aan te geven welke bepalingen nieuw zijn en welke bepalingen een overname zijn van reeds bestaande bepalingen. Naar aanleiding hiervan werd aan de adviesaanvraag een geconsolideerde tekst toegevoegd, waarbij in de opmerkingen de oorsprong van de bepaling is aangegeven.

Het verdient aanbeveling om een meer omstandige verduidelijking van het ontworpen artikel 266 van het WIB 92, inclusief de oorsprong van de verschillende paragrafen van deze bepaling, in de memorie van toelichting op te nemen.

2. Titel II van het voorontwerp betreft een gedeeltelijke omzetting van richtlijn 2003/49/EG (het ontworpen artikel 266, §§ 5 en 6, van het WIB 92) en van richtlijn 2011/96/EU (het ontworpen artikel 266, § 4, van het WIB 92). De bepalingen van intern recht die deze richtlijnen omzetten dienen een verwijzing naar de richtlijn te bevatten of dienen vergezeld te zijn van een verwijzing op het ogenblik van de officiële bekendmaking ervan.

Het voorontwerp zal dan ook moeten worden aangevuld met een bepaling waaruit blijkt dat het voorontwerp een gedeeltelijke omzetting betreft van richtlijn 2003/49/EG en van richtlijn 2011/96/EU.

Artikel 2

1. Ter wille van de duidelijkheid dient de dubbele negatie in het ontworpen artikel 266, § 4, tweede lid, van het WIB 92 te worden weggewerkt.

2. Het ontworpen artikel 266, § 2, eerste lid, 1°, van het WIB 92 wordt overgenomen uit het bestaande artikel 266, tweede lid, 1°, van het WIB 92, met uitsluiting van de zinsnede “behalve indien de schuldenaar en de gerechtigde verbonden vennootschappen zijn die hij definieert”. De gemachtigde lichtte deze weglating als volgt toe:

“De vrijstellingen op basis van de moeder-dochterrichtlijn en de interest-royaltyrichtlijn, die nu nog toegekend worden via de in de artikelen 106, §§ 5 en 6, en 107, § 6, KB/WIB 92, vermelde verzakingen, worden via dit ontwerp opgenomen in artikel 266 WIB 92. Hierdoor worden alle ‘verzakingen’ toegekend aan verbonden vennootschappen rechtstreeks via het WIB 92 geregeld en is er geen nood meer aan de uitzondering voor verbonden vennootschappen bij deze uitsluitingen.”

Hiermee kan worden ingestemd.

3. In het ontworpen artikel 266, § 5, eerste lid, van het WIB 92 dient de verwijzing naar richtlijn 2003/49/EG te worden aangepast als volgt: “de richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 ‘betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty’s tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten””.

4. Het ontworpen artikel 266, § 4, derde lid, 1°, van het WIB 92 verwijst voor de vrijstelling van de inning van de roerende voorheffing voor dividenden naar de rechtsvormen die vermeld staan in de bijlage van richtlijn 2011/96/EU. Bijlage I, deel A, bevat een “[l]ijst van de in artikel 2, onder a), punt i), [van de richtlijn] bedoelde vennootschappen”. Punt b) van deze lijst bepaalt het volgende:

“b) De vennootschappen naar Belgisch recht, geheten ‘société anonyme’/‘naamloze vennootschap’, ‘société en commandite par actions’/‘commanditaire vennootschap op aandelen’, ‘société privée à responsabilité limitée’/‘besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid’, ‘société coopérative à responsabilité limitée’/‘coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid’, ‘société coopérative à responsabilité illimitée’/‘coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid’, ‘société en nom collectif’/‘vennootschap onder firma’, ‘société en commandite simple’/‘gewone commanditaire vennootschap’, de overheidsbedrijven die een van vorengenoemde rechtsvormen hebben aangenomen, alsmede andere vennootschappen die zijn opgericht naar Belgisch recht en die onder de Belgische vennootschapsbelasting vallen.”

De vraag rijst welke vennootschappen worden bedoeld met de in de laatste zinsnede vermelde “andere vennootschappen die zijn opgericht naar Belgisch recht en die onder de Belgische vennootschapsbelasting vallen”. Anders verwoord, rijst de vraag of alle *binnenlandse vennootschappen* die thans van een verzaking van de inning van de roerende voorheffing genieten (artikel 106, § 1, van het KB/WIB 92) onder de ontworpen regeling vallen. Te denken valt aan entiteiten die *niet als vennootschap* kwalificeren naar *Belgisch vennootschapsrecht*, zoals verenigingen zonder winstoogmerk, organismen voor de financiering van pensioenen, onderlinge verzekeringsverenigingen en autonome gemeentebedrijven, *maar wel als een binnenlandse vennootschap in de zin van artikel 2, § 1, 5°, a) en b), van het WIB 92*.

Indien het de bedoeling is de verwijzing naar deze laatste zinsnede uit punt b) van deel A van bijlage I bij richtlijn 2011/96/EU te behouden, dient dit uitdrukkelijk te worden voorzien in het ontworpen artikel 266, § 4, derde lid, van het WIB 92.

5. In het ontworpen artikel 266, § 5, vierde lid, van het WIB 92 wordt een gelijkaardige bepaling als in artikel 202, § 2, vierde lid, van het WIB 92 ingevoegd, op basis waarvan de in artikel 2, § 2, van het WIB 92 bedoelde fictie van niet-overdracht van eigendom niet van toepassing is voor de vaststelling of aan de minimale deelname is voldaan.

Aan de gemachtigde is gevraagd of hij kon toelichten of en waarom deze ontworpen bepaling geen afbreuk doet aan de vereiste van de minimale deelname van ten minste 25 %, zoals vervat in artikel 3, b), van richtlijn 2003/49/EG. Door ook ontleende aandelen te laten meetellen om te bepalen of een ontlener voldoet aan de minimumvereiste van 25 %, wordt de minimumvereiste immers sneller bereikt dan wanneer ontleende aandelen niet worden meegeteld. De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

“De totstandkoming van wat uiteindelijk de Wet van 15 december 2004 ‘betreffende financiële zekerheden en houdende diverse fiscale bepalingen inzake zakelijke-zekerheidsovereenkomsten en leningen met betrekking tot financiële instrumenten’ zou worden, gebeurde in afzonderlijke juridische en fiscale projecten. Pas relatief laat breidde het juridische project de basisdefinitie van ‘zakelijke-zekerheidsovereenkomst’ uit met het gewone, niet-eigendomsoverdragende pand op financiële instrumenten.

Bepaalde corrigerende, ‘*anti-dubbeltellingsbepalingen*’ uit het fiscale project (uitsluiting van een potentiële dubbeltelling van aandelen onder een financiële-zekerheidsovereenkomst voor de berekening van bepaalde drempels, enz ...) waren in concept exclusief bedoeld voor eigendomsoverdragende financiële-zekerheidsovereenkomsten, maar bleken in een letterlijke lezing nu mogelijks toch onbedoeld ook het niet-eigendomsoverdragende pand te viseren.

Het belang voor de financiële sector is groot. Bijvoorbeeld in het kader van een overnamefinanciering nemen Belgische banken vaak een niet-eigendomsoverdragend pand op 100% van de aandelen die de gefinancierde, overnemende onderneming aanhoudt in een – veelal pas verworven – dochteronderneming.

De fiscaliteit van de dividenden tussen beide ondernemingen zou niet mogen veranderen als gevolg van zulk bancaire pand.

Na een discussie in de doctrine is dit laatste intussen ook min of meer verworven, namelijk als volgt.

- Voor de *DBI-aftrek* in hoofde van de overnemende vennootschap bevat art 202, § 2, voorlaatste lid WIB 92 weliswaar de anti-dubbeltellingsbepaling dat de fictie van niet-eigendomsoverdracht van art 2, § 2 WIB niet geldt voor de bepaling van de drempelvoorwaarde van 10% of 2,5 mio EUR. Maar de redenering daarbij is dan dat voor het niet-eigendomsoverdragende pand de fictie van niet-eigendomsoverdracht uit art 2, § 2 WIB 92 niet speelt, en dat de anti-dubbeltellingsbepaling van art 202, § 2, voorlaatste lid WIB 92, die deze fictie buiten werking stelt, dus ook niet op dat gewone niet-eigendomsoverdragende pand kan slaan. Deze redenering werd ook expliciet bevestigd door de Minister van Financiën in antwoord op een parlementaire vraag. Finaal heeft het bancaire pand dus geen impact op de vermelde drempels zodat de DBI-aftrek onverkort kan worden toegepast.

- Voor de *RV-vrijstelling* van art 106, §§ 5 en 6 KB/WIB 92 in het kader van de Moeder-Dochtervrijstelling, zoals die zou moeten spelen voor de overgenomen vennootschap, is de anti-dubbeltellingsbepaling terug te vinden in de tweede alinea van beide bepalingen. Die teksten zijn minder duidelijk, om de goede reden dat een KB uiteraard niet zo geformuleerd kan worden dat het een wettelijke fictie uitdrukkelijk niet van toepassing verklaart. De visie dat ook deze anti-dubbeltellingsbepaling niet op het gewone niet-eigendomsoverdragende inpandgeving van toepassing is, werd niettemin min of meer bevestigd (...) door een hele reeks rulings en artikels in de vakliteratuur waarin ook werd gesteld dat een andere lezing in strijd zou zijn met de Europese richtlijnen.

Toch duikt er in de praktijk af en toe lokaal een discussie op waarbij lokale controleurs niettemin de RV-vrijstelling weigeren op basis van een letterlijke lezing van de vermelde anti-dubbeltellingsbepaling.

Als ondernemingen de aandelen in hun dochterondernemingen niet voor 100% in pand kunnen geven zonder fiscale consequenties, zien banken de kwaliteit van hun pand aanzienlijk achteruitgaan en heeft dat onherroepelijk gevolgen voor de kredietverlening (minder, duurder, enz ...).

Indien de teksten van het KB/WIB 92 nu onverkort worden overgenomen in het WIB 92 (met name in het nieuwe art 266, § 5, laatste alinea WIB 92) mag dat niet tot gevolg hebben (zoals nu af en toe toch nog steeds gebeurt) dat de *oude discussies heroplaaien*.

Gelet op het feit dat deze bepalingen getransponeerd worden van het uitvoeringsbesluit naar de Wet is besloten om de Wet te verduidelijken en de regeling die in de feiten reeds werd toegepast wettelijk te verankeren.”

Met deze zienswijze van de gemachtigde kan worden ingestemd, in zoverre aldus ook ontleende aandelen meetellen om te bepalen of de ontlener voldoet aan de minimale deelname van 25 % zoals vervat in artikel 3, b), van richtlijn 2003/49/EG.

Artikel 3

1. Artikel 3 van het voorontwerp voegt een punt 5° toe aan artikel 315, tweede lid, van het WIB 92. Luidens het thans geldende artikel 315, eerste lid, van het WIB 92 is “[e]enieder die onderhevig is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners (...) verplicht de administratie, op haar verzoek, zonder verplaatsing, met het oog op het nazien ervan, alle boeken en bescheiden voor te leggen die noodzakelijk zijn om het bedrag van zijn belastbare inkomsten te bepalen”. Deze verplichting tot voorlegging wordt in het tweede lid van deze bepaling bij het ontworpen punt 5° uitgebreid tot “voor binnenlandse vennootschappen die deel uitmaken van een groep van vennootschappen, ook de gegevens die betrekking hebben op buitenlandse vennootschappen van diezelfde groep met betrekking tot de verrichtingen die met deze buitenlandse vennootschappen werden aangegaan, inzonderheid de jaarrekeningen, fiscale aangiften en verslagen van de raden van bestuur van deze vennootschappen, indien er in het buitenland een wettelijke verplichting bestaat om deze gegevens bij te houden, tenzij wordt aangetoond dat de voorlegging van deze gegevens aan de binnenlandse vennootschap in strijd zou zijn met de wettelijke verplichtingen waaraan deze vennootschappen onderworpen zijn”.

Deze ontworpen bepaling doet een aantal vragen rijzen, zoals besproken in wat volgt.

2.1. Gevraagd naar verduidelijking omtrent wat wordt bedoeld met de zinsnede “met betrekking tot de verrichtingen die met deze buitenlandse vennootschappen werden aangegaan”, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“In beginsel wordt bedoeld elke verrichting met een buitenlandse groepsvennootschap die een invloed kan hebben op de belastbare basis van de binnenlandse vennootschap of een invloed kan hebben op de in België te betalen belasting (voorheffing, belastingkrediet, ...).

In vele gevallen is de (fiscale) status van de buitenlandse verbonden vennootschap waarmee transacties worden verricht mede bepalend voor de fiscale behandeling van deze transacties in België:

- Onder verschillende Belgische fiscale bepalingen wordt de *aftrekbaarheid* van betalingen rechtstreeks afhankelijk gesteld van de fiscale behandeling van die betalingen in de andere staat en/of van de fiscale status van de buitenlandse vennootschap die die betalingen ontvangt (bijv. hybride entiteit) (zie o.m. art. 54 WIB92; art. 198, § 1,

10°/1-10°/4 en 11° WIB92 inzake betalingen aan laag belaste vennootschappen of hybride entiteiten).

- Onder verschillende Belgische fiscale bepalingen wordt de *belastbaarheid* in België van uit/in het buitenland verkregen inkomsten rechtstreeks afhankelijk gesteld van de belastbaarheid daarvan in het buitenland en/of de fiscale status van de vennootschap die de inkomsten uitkeert (zie bijv. de ‘taxatievoorwaarde’ in het kader van de DBI-af trek, art. 203 WIB92 of de taxatievoorwaarde in het kader van de CFC-regeling, art. 185/2 WIB92).

- Onder de *verrekenprijnsregels* (art. 185, §2 WIB’92 alsook art. 26, art. 79 en 207 WIB92) wordt de fiscale behandeling in België van betalingen aan of inkomsten ontvangen van buitenlandse groepsvennootschappen o.m. bepaald door het functioneel profiel van de buitenlandse vennootschap (welke functies, activa, risico’s liggen bij die buitenlandse vennootschap?).

- Bij complexere verrichtingen en vragen inzake de toepassing van vrijstelling van RV zijn vaak een doorlichting van de internationale groepsstructuur nodig (incl. analyse van de ruimere context waarin de verrichtingen hebben plaatsgevonden en fiscale status van alle betrokken buitenlandse vennootschappen), bijv. voor toepassing van de ‘uiteindelijk gerechtigde’ toets, analyse van mogelijk fiscaal misbruik, eventuele ‘principle purpose test’ of ‘limitation on benefits’ bepalingen opgenomen in het dubbelbelastingverdrag, enz.), hetgeen bij internationale groepen vaak een analyse vergt van directe en indirecte transacties met verschillende buitenlandse vennootschappen in verschillende jurisdicties.”

Ter wille van de rechtszekerheid verdient het aanbeveling deze verduidelijking minstens in de memorie van toelichting op te nemen.

Wat betreft de met deze verrichtingen verbonden over te maken gegevens zelf, is in de ontworpen bepaling een opsomming opgenomen van mogelijke gegevens na het woord “inzonderheid”, wat geen limitatieve opsomming inhoudt. In de memorie van toelichting worden nog een aantal concrete gegevens bijkomend opgesomd, en de gemachtigde voegde daar nog het volgende aan toe:

“Daarnaast is elke document relevant dat de uiteindelijke begunstigde van een verrichting (dividend, interest, royalty kan bepalen) of dienstig kan zijn om de toegepaste verrekenprijzen te kunnen controleren. Volgende documenten kunnen o.a. bijgevolg ook onderdeel zijn van opgevraagde informatie indien dit blijkt uit de specifieke feiten in het dossier: contracten van uitbesteding administratieve taken, contracten van huur kantoor, financieringscontracten, gesegmenteerde cijfers (per bedrijfseenheid) etc.”

Zoals de ontworpen regeling thans voorligt, dient de belastingplichtige dus zelf in te schatten welke verrichting met een buitenlandse groepsvennootschap al dan niet voor de fiscale administratie relevant is, omdat deze “een invloed kan hebben op de belastbare basis van de binnenlandse vennootschap of een invloed kan hebben op de in België te betalen belasting”, zoals de gemachtigde aangeeft, en welke gegevens bijgevolg dienen te worden voorgelegd.

Omdat de ontworpen regeling vervat is in artikel 315 van het WIB 92, is de voorlegging van de beoogde gegevens volgens de stellers van het voorontwerp een verplichting die gekoppeld is aan een sanctie. Een verplichting aan een belastingplichtige opgelegd, moet voldoende duidelijk en proportioneel zijn.

In het licht hiervan en ter wille van de rechtszekerheid verdient het aanbeveling om alle beoogde gegevens in de ontworpen wettelijke bepaling zelf op te sommen en te verduidelijken.

2.2. Aangezien artikel 315 van het WIB 92 een verplichting oplegt aan de belastingplichtige en de ontworpen bepaling erin vervat is, is de gemachtigde bevraagd over de toepassing van de sanctie die de belastingplichtige in België boven het hoofd hangt voor het niet kunnen aanleveren van gegevens. De belastingplichtige is immers afhankelijk van de hulp van een derde partij wanneer de belastingplichtige zelf geen rechtstreekse toegang heeft tot de beoogde gegevens. De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

“De nieuwe bepaling is opgenomen als het 5° punt in de tweede alinea van art. 315 WIB92 en preciseert dat ‘de verplichting tot voorlegging’ (= de verplichting tot voorlegging opgenomen in de eerste alinea van art. 315 WIB92) ook omvat wat wordt bepaald in het nieuwe punt 5°.

Dat betekent dat de voorwaarden die de eerste alinea verbindt aan de voorleggingsplicht ook gelden voor de specificeringen in de tweede alinea, inclusief het nieuwe 5°.

De eerste alinea bepaalt dat:

- éénieder die onderhevig is aan de PB, Vennb, RPB of BNI
- verplicht is
- de administratie, op haar verzoek
- zonder verplaatsing
- alle boeken en bescheiden voor te leggen
- die noodzakelijk zijn om het bedrag van zijn belastbare inkomsten te bepalen
- met het oog op het nazien ervan.

Welnu, ook voor de ‘gegevens’ waarvan de voorlegging is voorzien door het 5° van de tweede alinea van art. 315 WIB92 geldt dat het gaat om een plicht tot voorlegging in hoofde van de belastingplichtige, in casu onderhevig aan de vennootschapsbelasting, wiens belastbare inkomsten worden onderzocht.

In de zin dat het gaat om een verplichting tot voorlegging is het inderdaad een resultaatsverbintenis.

Echter zal bij het opleggen van de boete steeds de concrete omstandigheden moeten worden onderzocht, en de vraag dient gesteld te worden of het niet-aanleveren van de gevraagde informatie aan de belastingplichtige kan worden verweten.

Indien de belastingplichtige kan bewijzen dat hij al het mogelijke gedaan heeft om de gevraagde informatie op te vragen, maar dat de buitenlandse vennootschap, waarover de Belgische vennootschap geen zeggenschap heeft, pertinent weigert deze te bezorgen, zonder zich op een uitzonderingsgrond te beroepen (wettelijk verbod, bewaartermijn die geldt in het buitenland reeds overschreden), dan kan bij het opleggen van de sanctie hiermee rekening gehouden worden.

Men dient echter niet uit het oog te verliezen dat deze vennootschappen verbonden zijn met elkaar en dikwijls min of meer centraal aangestuurd worden, en dat een eenvoudige weigering zonder meer, zonder sanctie natuurlijk een te gemakkelijke en verregaande uitholling van deze maatregel zou zijn. De ambtenaar die geconfronteerd wordt met de vraag om geen administratieve boete op te leggen of de ambtenaar die het bezwaar behandelt zal dus dienen te oordelen gelet op alle feiten en omstandigheden met inbegrip

van de concrete groepsrelaties. Een algemene regel qua sanctionering kan dus niet in de Wet of het uitvoeringsbesluit geregeld worden.”

Hierbij werd gevraagd naar verduidelijking omtrent de volgende zinsnede in het ontworpen artikel 315, tweede lid, 5°, *in fine*, van het WIB 92: “indien er in het buitenland een wettelijke verplichting bestaat om deze gegevens bij te houden, tenzij wordt aangetoond dat de voorlegging van deze gegevens aan de binnenlandse vennootschap in strijd zou zijn met de wettelijke verplichtingen waaraan deze vennootschappen onderworpen zijn”. De gemachtigde antwoordde als volgt:

“De wettelijke verplichtingen kunnen zich net zoals in België op twee niveaus situeren:

Enerzijds Het gemeen recht. Hiermee wordt bedoeld de wetgeving gelijkaardig aan ons *wetboek van vennootschappen en verenigingen* (verslagen raad van bestuur, verslagen algemene vergadering, aandeelhoudersregisters, opmaken van jaarrekeningen, ...) en het KB van 30 januari 2001 (boekhouding en jaarrekeningen), het *wetboek van economisch recht* (bijvoorbeeld artikelen III.82 en III.95 en het KB van 21 oktober 2018 – bestanddelen boekhouding en art. 8 van het KB, zeven jaar bewaren);

Anderzijds het *fiscaal recht* kan afwijkende of bijzondere regels bevatten inzake de te verstrekken informatie of andere bewaartermijnen opleggen. Voorbeelden in het Belgisch recht zijn een bewaartermijn van tien jaar en de verrekenprijsdocumentatie die als bijzondere informatie moet worden verstrekt naast de boekhouding en de onderliggende documenten (boeken en bescheiden).

Indien er dus naar buitenlands recht een verplichting bestaat om deze documenten bij te houden, en ze zijn nog beschikbaar gelet op de in het buitenland geldende bewaartermijn, dan kunnen ze door de Belgische administratie opgevraagd worden, binnen de beperkingen gesteld door de Wet (dienstig om in België belastbare inkomsten te controleren, geen fishing, e.d.).

De buitenlandse vennootschap kan argumenteren dat er naar het recht van die Staat geen verplichting bestaat om een bepaald document op te stellen of bij te houden. Eveneens kan de buitenlandse vennootschap aangeven dat de overlegging van de documenten in strijd is met wettelijke bepalingen van die Staat. In dit laatste geval kan zij melding maken van de respectievelijke artikels en Wetten naar dewelke zij verwijst. Een verklaring die gemotiveerd is, volstaat. Het is aan de buitenlandse groepsvennootschap om het recht, waaronder zij valt en dat zij wordt verondersteld te kennen (*nemo censetur ignorare legem*), volledig toe te passen, en aan de Belgisch belastingplichtige de motivering te bezorgen waarom een bepaald document niet kan worden overlegd. In tweede instantie kan de Administratie een marginale toetsing doen of de motivering kennelijk (on)juist is door opzoeken te doen naar de bewering of wetgeving die wordt aangereikt).

Indien de belastingplichtige kan bewijzen dat hij al het mogelijke gedaan heeft om de gevraagde informatie op te vragen, maar dat de buitenlandse vennootschap, waarover de Belgische vennootschap geen zeggenschap heeft, pertinent weigert deze te bezorgen, zonder zich op een uitzonderingsgrond te beroepen (wettelijk verbod, bewaartermijn die geldt in het buitenland reeds overschreden), dan kan bij het opleggen van de sanctie hiermee rekening gehouden worden.

Het logische gevolg van deze weigering is dat de gegevens zullen worden opgevraagd via de Belgische bevoegde autoriteit aan de buitenlandse belastingadministratie.

Het verkrijgen van de gegevens voor controledoeleinden is primordiaal, een administratieve boete van 1.250 euro is niet prioritair als dit het voorwerp moet uitmaken van een lange juridische discussie of het niet-overleggen al dan niet aan de belastingplichtige kan worden verweten. In het kader van een multinationale omgeving lijkt een administratieve boete van 1.250 euro ook geen dissuasief noch penaal karakter te hebben.”

Bij deze verduidelijking rijst de vraag of voor een belastingplichtige die aan de Belgische inkomstenbelastingen is onderworpen, het al dan niet bestaan van een buitenlandse wettelijke verplichting, geen zeer moeilijk te leveren (negatief) bewijs kan zijn.

Het lijkt er bovendien op dat wanneer de belastingplichtige, zoals de gemachtigde zelf aangeeft, “kan bewijzen dat hij al het mogelijke gedaan heeft om de gevraagde informatie op te vragen”, er veeleer sprake is van een middelenverbintenis. In die optiek is het raadzaam dat de stellers van het voorontwerp heroverwegen of de ontworpen regeling wel in artikel 315 van het WIB 92 thuishoort.

De vraag rijst voorts of, zoals uit het antwoord van de gemachtigde blijkt, het gegeven dat de belastingplichtige alsnog een sanctie kan worden opgelegd, zelfs wanneer hij al het nodige heeft gedaan om de gegevens te verkrijgen van de buitenlandse vennootschap maar dit dus niet volledig zelf in de hand heeft, wel als proportioneel kan worden beschouwd.

In de memorie van toelichting wordt enkel gewag gemaakt van de huidige vertraging en onnodige inefficiëntie van de internationale gegevensuitwisseling, aangezien deze procedure niet afdwingbaar is en vaak tot een onvolledig of zelfs tot de volledige ontstentenis van een antwoord leidt. Bovendien vermeldt de memorie van toelichting dat het uitputtingsbeginsel de Belgische administratie verplicht om eerst maximaal te proberen om de informatie zelf te bekomen, dit om buitenlandse administraties niet onnodig te beladen.

Gevraagd naar een redelijke verantwoording voor het opleggen van deze verplichting met bijhorende sanctie aan de belastingplichtige en of er geen sprake is van een *fishing expedition* via een binnenlandse vennootschap bij een buitenlandse groep, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“1) De noodzaak voor deze bepaling volgt uit de vertraging en de praktische moeilijkheden die worden ondervonden bij het verkrijgen van de gegevens uit het buitenland. De administratie geeft hiervoor twee geanonimiseerde praktijkvoorbeelden.

Praktijkvoorbeeld 1

In een recent dossier diende een binnenlandse vennootschap interesten te betalen aan een Luxemburgse verbonden vennootschap. Deze Luxemburgse vennootschap alloceerde deze interesten echter aan haar Amerikaanse hybride vaste inrichting waardoor deze interesten dreigden nergens belast te worden.¹⁶ De vennootschap bevestigde dat een ruling werd bekomen voor bepaalde aanslagjaren in Luxemburg, maar weigerde deze ruling te bezorgen omdat deze verouderd zou zijn. De ruling werd vervolgens opgevraagd via een vraag om inlichtingen aan de Luxemburgse belastingautoriteiten. Het antwoord dat

¹⁶ Voetnoot in het antwoord van de gemachtigde: In de VS werd geen vaste inrichting gezien en dus geen interestinkomen belastbaar gesteld, in Luxemburg werd een Amerikaanse vaste inrichting gezien en dus verdragsvrijstelling toegepast voor die interest (met gevolg dat de interesten nergens belastbaar zijn).

4 maanden later (te rekenen van het opstellen van de vraag door de controleagent) werd ontvangen, stelde dat er 'geen rulings' werden afgeleverd door Luxemburg. Dit noopte de Belgische administratie om deze vraag nogmaals, in nog meer duidelijkere bewoordingen te stellen. Deze vraag werd gesteld via een spoedprocedure, in de hoop het antwoord nog in 2023 te ontvangen. Uiteindelijk werden op 8/12/2023 de effectieve rulings ontvangen (9 maanden na de initiële vraag aan de Belgische vennootschap!).

Tijdslijn:

- Voorafgaande analyse van het dossier op basis van de ingediende aangifte, bijlagen, masterfile en local file
- 15/03/2023: eerste vraag om inlichtingen aan de Belgische vennootschap
- 15/05/2023: ontvangst antwoord op vraag om inlichtingen (vennootschap vroeg uitstel om gevraagde informatie te verzamelen. Echter, verschillende opgevraagde documenten werden niet aangeleverd.)
- 24/05/2023: vraag ingediend bij bevoegde dienst FOD FIN
- 17/7/2023: vraag verzonden door FOD FIN
- 31/7/2023: ontvangstbevestiging Luxemburgse autoriteiten
- 20/9/2023: ontvangst eerste antwoord Luxemburgse autoriteiten
- 9/10/2023: tweede vraag ingediend bij bevoegde dienst FOD FIN
- 29/11/2023: vraag verzonden door FOD FIN
- 8/12/2023: ontvangst tweede antwoord autoriteiten

Praktijkvoorbeeld 2

Het gaat hier om een lening verkregen door een Belgische vennootschap van verschillende buitenlandse financiers. Dit zijn geen verbonden partijen. Deze situatie zou dan ook niet onder de nieuwe regeling vallen, maar illustreert wel de beperkingen van de uitwisseling van informatie met buitenlandse autoriteiten.

De Belgische vennootschap die gecontroleerd werd, verkreeg leningen vanuit Luxemburg. Op basis van de publiek beschikbare jaarrekeningen in Luxemburg lijkt het er sterk op dat de rechtstreeks (Luxemburgse) schuldeiser van de Belgische vennootschap louter een tussenvennootschap is (zo lijkt ze alle interesten door te betalen naar andere, onbekende verbonden vennootschappen). In het kader van onze controle is het bijgevolg van cruciaal belang om te weten op welke manier de Luxemburgse vennootschappen zichzelf gefinancierd hebben, welke activiteiten ze uitoefenen etc.

Tijdslijn:

- 24/1/2023: informatie wordt gevraagd aan Belgische belastingplichtige.
- 24/2/2023: antwoord belastingplichtige (zonder alle gevraagde informatie)
- 29/3/2023: informatie wordt nogmaals gevraagd aan de Belgische belastingplichtige
- 2/5/2023: antwoord belastingplichtige (onvolledig)
- 26/06/2023: vraag ingediend bij bevoegde dienst FOD FIN (voor 7 verschillende Luxemburgse vennootschappen)
- 24/08/2023: vraag verzonden door FOD FIN naar Luxemburgse administratie

- 9/11/2023: ontvangst antwoord Luxemburgse entiteiten. Hoewel er voor de 7 entiteiten identiek dezelfde vraag werd gesteld, werden er voor 4 entiteiten verkeerde documenten opgestuurd (die reeds in het bezit waren van de Belgische administratie). Voor de andere 3 entiteiten was dezelfde vraag wel duidelijk en werd deze correct beantwoord.
- 16/11/2023: vraag ingediend bij bevoegde dienst FOD FIN
- 9/1/2024: nieuwe vraag verzonden door FOD FIN naar Luxemburgse administratie.
- 6/2/2024: Luxemburgse administratie stelt de relevantie van de informatie in vraag
- 13/2/2024: Bijkomende verduidelijking werd verzonden door FOD FIN naar Luxemburgse administratie
- Op het ogenblik van schrijven werd de informatie nog niet ontvangen.

Zoals uit voorgaande voorbeelden blijkt, duurt het zeer lang vooraleer de nodige informatie is verzameld. Het is enkel op basis van deze informatie dat er kan geoordeeld worden of de controle moet worden verdergezet, en er eventueel overgegaan moet worden naar of taxatie. Dit is geen efficiënte manier van werken voor de *Belgische administratie*.

Dergelijke lange procedures zijn ook niet gewenst door de *Belgische belastingplichtige*. Vanuit zijn perspectief ligt de controle verschillende maanden stil zonder dat er iets gebeurt. Regelmatig worden hier opmerkingen over gemaakt. Langdurige controles zijn in niemands belang, niet voor de administratie en niet voor de belastingplichtige.

2) In België worden fishing expedities als verboden beschouwd, ook al is dit een begrip dat nergens in ons wetboek wordt omschreven en is er geen eigen, specifieke juridische grondslag die dit verbod als dusdanig formaliseert. Het verbod van fishing expedities kan wel gestoeld worden op diverse andere rechtsgronden: artikel 8 EVRM, de voorwaarden opgenomen in de artt. 315, 316 WIB92 en art. 319 WIB92, art. 63 derde lid BTW-Wetboek, het algemeen zorgvuldigheidsbeginsel, het proportionaliteitsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel, het fair-play beginsel,...

Uit de rechtspraak blijkt algemeen dat het gaat om een begrip waaraan verschillende interpretaties worden gegeven en dat wordt omschreven als 'hengelen naar informatie', 'machtsmisbruik', 'een te ruime vordering' of 'het ontbreken van belastingrelevantie van de gevraagde informatie'.

De hoven en rechtbanken in België interpreteren het verbod op fishing expeditions als volgt:

- 'zonder voorafgaande aanleiding op goed geluk onderzoeken in de hoop iets ongekends te vinden'
- 'onvoldoende precieze vraagstelling'
- 'een te ruime zoektocht (vaag, disproportioneel)'
- 'willekeurige huisvisitatie met het oog op het verzamelen van info die later voor fiscale doeleinden kan worden gebruikt'
- 'hengelen naar bewijs van een misdrijf waar geen concrete aanwijzing bestaat'

Zie onderstaande vraag met de verweermogelijkheden van de belastingplichtige (o.a. beginselen van behoorlijk bestuur)."

In het licht van de proportionaliteit van de ontworpen regeling is de gemachtigde ook gevraagd of er geen sprake is van een belemmering van de vrijheid van vestiging van artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, door zware administratieve lasten aan internationale vennootschapsgroepen op te leggen, nu de uitwisseling van informatie tussen fiscale administraties reeds Europees via richtlijnen is geregeld. De gemachtigde antwoordde als volgt:

“Er worden geen bijkomende administratieve lasten opgelegd. Het is enkel een meer efficiënt proces om de gegevens aan de groep rechtstreeks op te vragen dan deze op te vragen door tussenkomst van de bevoegde autoriteit en de buitenlandse belastingadministratie. Bovendien wordt maximaal rekening gehouden met de wetgeving van die Buitenlandse Staat om geen administratieve lastenverhoging teweeg te brengen. Er wordt niet gevraagd om meer of andere documenten te bewaren, het is enkel de toegang tot de documenten die wordt versneld door de rechtstreekse vraag aan de belastingplichtige mogelijk te maken.

Ook in andere landen wordt het controleproces aangepast aan deze sterke internationalisering van de vennootschapsbelasting en het belang van toegang tot documentatie van buitenlandse verbonden vennootschappen. Zo heeft Duitsland bijvoorbeeld ook reeds in 2020 gelijkaardige maatregelen getroffen (Zie ‘*Enhanced obligation to participate in cases with a foreign dimension*’)¹⁷.”

Het verdient aanbeveling een omstandig uitgewerkte redelijke verantwoording in de memorie van toelichting op te nemen.

2.3. Tot slot is aan de gemachtigde de vraag gesteld of de gegevens bedoeld in het ontworpen artikel 315, tweede lid, 5°, van het WIB 92 kwalificeren als “inlichtingen (...) uit het buitenland”, waarvoor in de zin van artikel 354, § 1, derde lid, van het WIB 92 een verlengde aanslagtermijn van zes jaar geldt. De gemachtigde antwoordde dat dit niet het geval is:

“Neen. De bedoelde inlichtingen uit het buitenland zijn wel degelijk de inlichtingen die spontaan of op verzoek verkregen worden van een buitenlandse belastingadministratie. De inlichtingen worden in deze bepaling nog altijd gevraagd aan de Belgische belastingplichtige en blijven de waarde behouden van een informatie verstrekt door een Belgische belastingplichtige. Het is pas als de stukken niet worden overlegd door de belastingplichtige, dat via de vraag aan de buitenlandse administratie en de ontvangst van de gegevens via deze weg dat de bijkomende termijn wordt geopend.”

Artikel 4

Artikel 4 van het voorontwerp vult artikel 379 van het WIB 92 aan met een tweede lid op grond waarvan de verschijning in persoon in naam van de Staat kan worden gedaan door elke ambtenaar van de belastingadministratie, wanneer in toepassing van artikel 4bis van de voorafgaande titel van het Wetboek van strafvordering de belastingadministratie tussenkomt in een strafzaak door middel van de burgerlijke vordering. De memorie van toelichting verduidelijkt:

¹⁷ Voetnoot in het antwoord van de gemachtigde:

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Taxation/External-Tax-Relations/2020-Administrative-Principles.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

“Verschijnen omvat ook proces(rechts)handelingen stellen (vertegenwoordiging ad litem). De verschijning op de zitting is zeker niet de enige proceshandeling die de ambtenaren in de loop van het geding kunnen stellen: De ambtenaren van de Belgische Staat kunnen ook conclusies neerleggen, overgaan tot een gerechtelijke bekentenis, rechtsmiddelen aanwenden etc.”

De vraag rijst waarom deze verduidelijking niet in de tekst van het voorontwerp zelf is opgenomen. De gemachtigde bevestigde dat de tekst in die zin kan worden aangevuld:

“Le texte de la loi pourrait effectivement être complété afin de déterminer plus précisément que la notion de comparution comprend également l’accomplissement de tous les actes de procédure qui sont liés au litige en cause.”

Hiermee kan worden ingestemd.

TITEL III - BEPALINGEN TOT VERBETERING VAN DE INVORDERING VAN GELDELIJKE VEROORDELINGEN IN STRAFZAKEN

Hoofdstuk I - Wijzigingen aan het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen

Artikel 6

Artikel 1, tweede lid, van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen is vanaf 1 februari 2024 het derde lid geworden van die bepaling (artikelen 10, 2°, en 21, derde lid, van de wet van 12 maart 2023 ‘tot modernisering van de btw-ketting en van de inning van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen binnen de FOD Financiën’). De inleidende zin van artikel 6 van het voorontwerp moet in die zin worden aangepast.

Hoofdstuk II – Wijzigingen van het Wetboek van Strafvordering

Artikelen 10 en 11

1. De artikelen 10 en 11 van het voorontwerp wijzigen de artikelen 163 (wat betreft de politierechtbank) en 195 (wat betreft de correctionele rechtbank) van het Wetboek van Strafvordering teneinde een zogenaamde “eindfactuur” in te voeren.¹⁸ De bedoeling is dat ieder veroordelend vonnis als bijlage een duidelijk geïndividualiseerd, gestructureerd en alomvattend overzicht van de uitgesproken straffen per veroordeelde bevat, inclusief de geldelijke straffen wat betreft de geldboetes, de verbeurdverklaringen, de gerechtskosten en andere geldelijke straffen waarvan het model en de modaliteiten (lees: nadere regels) worden vastgelegd door de Koning op voorstel van de minister van Justitie. Ieder veroordelend arrest herneemt in het overzicht bovendien

¹⁸ In de inleidende zinnen van de wijzigingsbepalingen moet de wetsgeschiedenis van de artikelen 163 en 195 van het Wetboek van Strafvordering worden verbeterd. Beide werden het laatst gewijzigd bij de wet van 19 december 2023 ‘houdende bepalingen inzake digitalisering van justitie en diverse bepalingen’.

de definitieve straffen uitgesproken in eerste aanleg, die niet hervormd of niet aanhangig waren in graad van beroep.

2.1. Artikel 163 van het Wetboek van Strafvordering heeft betrekking op de procedure voor de politierechtbank en bijgevolg enkel op vonnissen die in eerste aanleg worden uitgesproken. Artikel 195 heeft betrekking op de procedure voor de correctionele rechtbank en bijgevolg zowel op vonnissen in eerste aanleg uitgesproken als op vonnissen uitgesproken na hoger beroep tegen een vonnis van de politierechtbank.

Gevraagd waarom in het ontworpen artikel 163, laatste lid, wordt bepaald dat ieder veroordelend arrest in de eindfactuur de definitieve straffen uitgesproken in eerste aanleg, die niet hervormd of aanhangig waren in graad van beroep herneemt, antwoordde de gemachtigde:

“De wijzigingsbepalingen van de artn. 163 en 195 Sv. zijn ingevoegd na een tekstvoorstel die op die manier was geformuleerd.

Deze opmerking is echter pertinent en er wordt beter gekozen voor een systeem waarbij art. 195 Sv. met de procedure voor de correctionele rechtbank het basisartikel is. Een verwijzing kan dan worden toegevoegd in art. 163 Sv. dat het art. 195 Sv. ‘van overeenkomstige toepassing is op de politierechtbank’ (cfr. bvb. art. 3 W. 19/12/2023, (DIGI 1-wet), <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2023/12/19/2023048419/justel>).

In de laatste zin van 195 moet arrest echter veranderd worden in ‘vonnis’: ‘Ieder veroordelend vonnis herneemt enz’ (voor de situatie van de correctionele rechtbank als appelrechter).”

Met die voorgestelde aanpassingen kan worden ingestemd.

2.2. Gevraagd of artikel 211 van het Wetboek van Strafvordering, dat betrekking heeft op het hoger beroep tegen correctionele vonnissen, niet eveneens moet worden gewijzigd, antwoordde de gemachtigde:

“Inderdaad. In de mate dat het ook van toepassing is op een arrest voor het Hof van Beroep wordt er beter ook een verwijzingsartikel toegevoegd aan de lijst (cfr. bvb. art. 5 W. 19/12/2023, (DIGI 1-wet), <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2023/12/19/2023048419/justel>): ‘De artikelen [...] zijn eveneens van toepassing’.”

Daarmee kan worden ingestemd.

2.3. In het licht van het voorgaande moet ook artikel 344 van het Wetboek van Strafvordering, dat betrekking heeft op de rechtspleging voor het hof van assisen, *mutatis mutandis*, worden gewijzigd.

3. Gevraagd wat wordt bedoeld met de “andere geldelijke straffen” die moeten worden opgenomen de eindfactuur, antwoordde de gemachtigde:

“Het is de bedoeling om alle schulden (...) die de veroordeelde dient te betalen en die de FOD Financiën dient te innen, op te lijsten in de factuur. Naast de straffen (geldboete, verbeurdverklaringen) en de gerechtskosten zijn er nog andere schulden die de dader betaalt (bijdrage slachtofferfonds, bijdrage fonds rechtsbijstand, administratieve toeslag ...). Het is mogelijk om deze schulden exhaustief op te sommen in het Wetboek maar er komen

steeds nieuwe betalingsverplichtingen bij waardoor telkens een wetswijziging nodig zou zijn.

Misschien kan de term ‘de andere geldelijke straffen’ worden vervangen door een generieke term die actueel blijft: ‘de toepasselijke wettelijke en reglementaire betalingsverplichtingen in strafzaken die door de Koning op voorstel van de minister bevoegd voor Justitie en Financiën zijn opgesomd’.

De koning bepaalt ook het modelformulier.”

Over dat tekstvoorstel moet worden opgemerkt dat, in zoverre het een veroordeling door de strafrechten betreft, de verplichting tot het betalen van de bijdragen bedoeld in artikel 4, § 3, van de wet van 19 maart 2017 ‘tot oprichting van een Begrotingsfonds voor de juridische tweedelijnsbijstand’ en in artikel 29 van de wet van 1 augustus 1985 ‘houdende fiscale en andere bepalingen’, anders dan de verplichting tot betaling van de administratieve toeslag bedoeld in titel 4 van de programmawet van 21 juni 2021,¹⁹ deel uitmaakt van die veroordeling en niet rechtstreeks voortvloeit uit een wet of reglement. De ontworpen bepaling wordt in dat opzicht het best aangepast. De Raad van State vraagt zich af of het niet aangewezen is om de tekst van het ontworpen artikel 195, laatste lid, van het Wetboek van Strafvordering op dat punt af te stemmen op de laatste zinsnede van de definitie van “geldelijke veroordeling” in het ontworpen artikel 197bis, § 1, vijfde lid, waar wordt verwezen naar “een bijdrage of (...) een administratieve toeslag, evenals elke andere verplichting tot het betalen van een geldsom in strafzaken” (zie echter opmerking 2 bij artikel 13).²⁰

4. De vraag rijst wat de verhouding is tussen de eindfactuur, die als bijlage bij het vonnis of arrest wordt gevoegd, en het beschikkend gedeelte van het vonnis of arrest. In de memorie van toelichting wordt gesteld dat het “voor de rechtszekerheid in het algemeen en voor de veroordeelde(n) in het bijzonder alleen maar een pluspunt [is] als er op het einde van de rechterlijke uitspraak een duidelijke ‘eindfactuur’ aanwezig is, zodat van meet af aan duidelijk is welke de verschuldigde sommen zijn en dit alles geen nadere studie of analyse vraagt.” In het licht van de rechtszekerheid en de rechten van de veroordeelde partij moet niettemin worden verduidelijkt wat het lot is van de vermeldingen op de eindfactuur indien er discrepanties zijn met hetgeen waartoe de betrokkene wordt veroordeeld in het beschikkend gedeelte. Daarmee verbonden moet dus ook worden verduidelijkt of de fiscale administratie gebonden is door de vermeldingen op de eindfactuur en of tegen de vaststelling van de eindfactuur als zodanig rechtsmiddelen kunnen worden ingesteld.

Met betrekking tot de voormelde administratieve toeslag, die zoals gezegd geen deel uitmaakt van de veroordeling zelf, rijst gelet op zijn fiscale aard bovendien de vraag welke gevolgen de eventuele niet- of foutieve vermelding ervan in de eindfactuur met zich meebrengt. Er moet worden verduidelijkt of de fiscale administratie desondanks de mogelijkheid behoudt om de

¹⁹ De afdeling Wetgeving heeft opgemerkt dat het niet aan de rechter toekomt “om een toeslag die geen straf of sanctie is, op te leggen, zodat de beklaagde of aansprakelijke personen hier niet toe ‘veroordeeld’ kunnen worden”. De administratieve toeslag lijkt te moeten worden beschouwd als een belasting (zie adv.RvS 69.279/1-2-4 van 3 mei 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 21 juni 2021, opmerkingen 3 tot 6 bij de artikelen 16 tot 22).

²⁰ De huidige redactie van het ontworpen artikel 195, laatste lid, van het Wetboek van Strafvordering suggereert overigens ten onrechte dat de gerechtskosten een straf uitmaken.

(juiste) toeslag te innen, dan wel of het de bedoeling is dat de vermelding ervan in de eindfactuur noodzakelijk is om tot de inning te kunnen overgaan.

Artikel 13

1. Het ontworpen artikel 197*bis*, § 1, derde lid, van het Wetboek van Strafvordering verwijst, wat de mogelijkheid tot de tenuitvoerlegging op in beslag genomen goederen betreft, enkel naar een veroordeling tot verbeurdverklaring van een geldsom, een geldboete of gerechtskosten.²¹

Gevraagd of dat in overeenstemming is met de ontworpen definitie van geldelijke veroordeling in artikel 197*bis*, § 1, vijfde lid, waarin ook wordt verwezen naar bijdragen, administratieve toeslagen en elke andere verplichting tot het betalen van een geldsom in strafzaken, antwoordde de gemachtigde:

“De bestaande bepaling was initieel ingevoerd voor SUO-schulden (confiscatie, geldboete en gerechtskosten). De ontvanger kan uitvoeren op geldsommen en goederen die tijdens het strafonderzoek in beslag waren genomen via een burgerlijk of administratief vereenvoudigd derdenbeslag. Eventueel het ontwerp aanpassen: de FOD Financiën kan voor alle geldelijke veroordelingen in strafzaken (dus ook bijdragen enz. ...) uitvoeren op de goederen en gelden die tijdens het klassieke strafonderzoek in beslag waren genomen per equivalent. De SUO-magistraat kan er natuurlijk ook beslag op leggen.”

Daarmee kan worden ingestemd.

2. Onder een “geldelijke veroordeling” in het ontworpen artikel 197*bis*, § 1, vijfde lid, van het Wetboek van Strafvordering wordt onder meer begrepen “elke uitvoerbare strafrechtelijke veroordeling (...) tot een administratieve toeslag”. Vermits de administratieve toeslag bedoeld in titel 4 van de programmawet van 21 juni 2021 zoals gezegd geen deel uitmaakt van de veroordeling zelf, moet de formulering van de ontworpen definitie dienovereenkomstig worden aangepast.

Hoofdstuk III – Wijziging van de wet van 16 maart 1968 betreffende de politie over het wegverkeer

Zoals hierboven in dit advies uiteengezet is, is hoofdstuk III (artikel 15 van het voorontwerp) niet onderzocht aangezien de adviesaanvraag onontvankelijk is wat dat hoofdstuk betreft.

²¹ In de inleidende zin van artikel 13 van het voorontwerp moet de wetsgeschiedenis van artikel 197*bis* van het Wetboek van Strafvordering worden verbeterd. Dat werd het laatst gewijzigd bij de wet van 22 december 2023 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’.

Hoofdstuk IV - Wijziging van de Programmawet van 25 december 2016

Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

TITEL IV - WIJZIGING AAN HET WETBOEK VAN ECONOMISCH RECHT

Artikel 17

1. In de memorie van toelichting wordt meermaals uiteengezet dat het ontworpen artikel XX.226 van het WER een regeling betreft waarbij aan de in de ontworpen bepaling bedoelde personen een “kennelijk grove fout” kan worden verweten of toegeschreven. In de tekst van het ontworpen artikel XX.226 van het WER wordt evenwel uitgegaan van een *objectieve aansprakelijkheid*.

In het licht hiervan bevraagd over de doelstelling en de draagwijdte van het ontworpen artikel XX.226 van het WER, deelde de gemachtigde mee dat het wel degelijk de bedoeling is om te voorzien in een objectieve aansprakelijkheidsregeling waarbij geen fout moet worden aangetoond:

“Er is inderdaad sprake van een objectieve aansprakelijkheid. Evenwel kan de rechter rekening houden met de goede trouw van de bestuurder bij de begroting van het bedrag van de aansprakelijkheid:

De zaakvoerders, gewezen zaakvoerders en alle andere personen die ten aanzien van de zaken van de vennootschap werkelijke bestuursbevoegdheid hebben gehad en die in de loop van de periode van vijf jaar voorafgaand aan de faillietverklaring bij minstens twee faillissementen, vereffeningen of gelijkaardige operaties met schulden betrokken waren, zijn inderdaad objectief aansprakelijk voor het geheel of een gedeelte van de bedoelde schulden, ongeacht of hen een fout ten laste kan worden gelegd. De goede trouw van de bestuurders of de gewezen bestuurders is niet relevant om te bepalen of zij al dan niet persoonlijk aansprakelijk kunnen worden gesteld. De rechter kan met de goede trouw wel rekening houden bij het bepalen van de omvang van de bedragen waartoe deze bestuurders of gewezen bestuurders gehouden zijn (Cass. 24 maart 2016, C.15.0166).

De betrokkenheid bij het faillissement van een vennootschap die schulden meebrengt, volgt uit de loutere hoedanigheid van bestuurder of zaakvoerder, in rechte of in feite, van die vennootschap, ongeacht de rol die hij of zij heeft gespeeld bij de totstandkoming van het faillissement of van de schulden inzake socialezekerheidsbijdragen (Cass. 16 februari 2023, C.20.0526.F).

De omstandigheden die in de wet worden omschreven, gelden dus als een vermoeden iuris et de jure van aansprakelijkheid voor de betaling van de verschuldigde bijdragen en intresten. Dit heeft voor gevolg dat de bestuurder zich niet kan beroepen op zijn gebeurlijke goede trouw om aan zijn aansprakelijkheid te ontkomen. De goede trouw kan enkel in aanmerking genomen worden voor wat betreft de begroting van het bedrag waarvoor hij moet opdraaien (B. VANDER MEULEN, Praktische gids voor Faillissementscuratoren, 2021, nr. 622, p. 309).

De memorie van toelichting zal dus in deze zin worden gewijzigd om de onjuiste verwijzing naar het begrip ‘kennelijk grove fout’ te verwijderen.”

Aldus geeft de memorie van toelichting een misleidende invulling aan wat, volgens de verduidelijking van de gemachtigde, met de tekst van artikel 17 van het voorontwerp wordt bedoeld. Het verdient dan ook aanbeveling om de verduidelijking van de gemachtigde, waaruit ook de doelstelling blijkt om aansluiting te zoeken bij recente rechtspraak, op te nemen in de memorie van toelichting en, zoals de gemachtigde zelf voorstelt, de verwijzing naar het begrip “kennelijk grove fout” weg te laten.

2. Het uitbreiden van het toepassingsgebied van de bestaande aansprakelijkheidsregeling tot bepaalde niet-fiscale schulden doet de vraag rijzen naar de redelijke verantwoording om ook in die gevallen een uniforme aansprakelijkheidsregeling vast te stellen.

In het hoger vermelde advies 64.204/3 van 26 november 2018 stelde de Raad van State, afdeling Wetgeving, in verband met uniforme procedurele regels voor fiscale en niet-fiscale schulden²² het volgende:

“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,²³ moet worden aangenomen dat de bewarende maatregelen ten gunste van de Staat mogen afwijken of de procedure van invordering mag afwijken van sommige²⁴ regels van het gemeen recht.²⁵ 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.²⁶ 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.

²² Adv.RvS 64.204/3 van 26 november 2018, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3625/002, 17-20.

²³ Voetnoot 14 van het aangehaalde advies: 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).

²⁴ Voetnoot 15 van het aangehaalde advies: 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).

²⁵ Voetnoot 16 van het aangehaalde advies: Zie o.m.: GwH 15 oktober 2002, nr. 149/2002, B.3.3.

²⁶ Voetnoot 17 van het aangehaalde advies: Zie o.m.: GwH 15 oktober 2002, nr. 149/2002, B.3.3; GwH 17 januari 2013, nr. 4/2013, B.6.

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.

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).²⁷ 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.²⁸ De toetsing door het Grondwettelijk Hof is strikter wanneer een fundamenteel beginsel in het geding is.²⁹

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.³⁰ 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.³¹ 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.³²

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;³³
- het fundamentele recht om de gegrondheid van een schuld voor een rechtscollege te betwisten;³⁴
- het recht op toegang tot een onafhankelijke en onpartijdige rechter;³⁵

²⁷ Voetnoot 18 van het aangehaalde advies: GwH 17 januari 2013, nr. 4/2013, B.7.

²⁸ Voetnoot 19 van het aangehaalde advies: GwH 18 mei 2017, nr. 62/2017, B.8.1.

²⁹ Voetnoot 20 van het aangehaalde advies: GwH 15 oktober 2002, nr. 149/2002, B.3.4.

³⁰ Voetnoot 21 van het aangehaalde advies: GwH 15 oktober 2002, nr. 149/2002, B.3.2.

³¹ Voetnoot 22 van het aangehaalde advies: Zie o.m.: GwH 21 december 2004, nr. 211/2004, B.5.1; GwH 21 juni 2006, nr. 107/2006, B.4.1.

³² Voetnoot 23 van het aangehaalde advies: 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”.

³³ Voetnoot 24 van het aangehaalde advies: 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.

³⁴ Voetnoot 25 van het aangehaalde advies: GwH 6 november 2008, nr. 155/2008, B.6.

³⁵ Voetnoot 26 van het aangehaalde advies: 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).

- dat de genomen maatregelen niet verder gaan dan noodzakelijk, hetgeen strikter moet worden beoordeeld wanneer fundamentele beginselen in het geding zijn.³⁶

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;³⁷

- 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.

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

³⁶ Voetnoot 27 van het aangehaalde advies: GwH 7 juli 1998, nr. 78/98, B.9.

³⁷ Voetnoot 28 van het aangehaalde advies: 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.

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).³⁸ 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,³⁹ 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.”

Gevraagd naar de verantwoording voor een bijzondere, meer gunstige regeling ten aanzien van de in het ontworpen artikel XX.226 van het WER bedoelde schulden, stelde de gemachtigde:

“Deze persoonlijke en hoofdelijke aansprakelijkheid voor fiscale en niet-fiscale schulden kadert in het beleid van een betere invordering van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen.

De FOD Financiën, en meer bepaald de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering, werd aangeduid als ‘shared service center’ voor de invordering van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen van de federale autoriteiten. Om de inningsratio te verhogen, werd voorzien in performante invorderingsprocedures waarbij zo veel mogelijk werd getracht om die procedures voor de verschillende categorieën van schuldvorderingen te harmoniseren en te rationaliseren. Het Wetboek van de minnelijke en gedwongen

³⁸ Voetnoot 29 van het aangehaalde advies: 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).

³⁹ Voetnoot 30 van het aangehaalde advies: 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.

invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (WMGI) is daar een goed voorbeeld van.

Eenzelfde regeling voor fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen is dus gerechtvaardigd door het streven naar het sneller, efficiënter en minder kostelijk maken van de gedwongen tenuitvoerlegging van het geheel van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, maar ook door het openbare karakter in ruime zin van de schuldvorderingen die door de AAI worden ingevorderd. Wat de aard – fiscaal of niet-fiscaal – van de ingevorderde schuldvordering ook is, het betreft in hoofdzaak schuldvorderingen van de federale staat of de deelstaten, of van openbare instellingen die er van af hangen.”

Allereerst dient te worden opgemerkt dat de zeer algemene doelstelling van “het streven naar het sneller, efficiënter en minder kostelijk maken van de gedwongen tenuitvoerlegging van het geheel van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen” niet belet dat de vraag rijst of de aldus op gelijke wijze geregelde aangelegenheden wel voldoende vergelijkbaar zijn en in bepaalde situaties geen aanleiding kunnen geven tot onevenredige gevolgen.

Daarnaast neemt de toelichting van de gemachtigde, dat het “in hoofdzaak” gaat om schuldvorderingen van overheidsinstanties, niet weg dat mogelijk ook niet-fiscale schuldvorderingen worden ingevorderd voor *private* schuldeisers. In de mate dat het onderscheid tussen private schuldeisers enkel gebaseerd is op de rol die de FOD Financiën bij de invordering van niet-fiscale schuldvorderingen speelt, roept dit vragen op in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

Gelet op deze beide opmerkingen, dient het materieel toepassingsgebied van het voorontwerp aan een nieuw onderzoek te worden onderworpen.

In het geval de stellers van het voorontwerp de ontworpen regeling wensen te behouden, moet alleszins een redelijke verantwoording kunnen worden gegeven opdat het voorontwerp doorgang kan vinden.

TITEL V - WIJZIGING AAN HET WETBOEK VAN DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE

Artikel 18

Voor deze bepaling kan worden verwezen naar de opmerking bij artikel 4 van het voorontwerp.

TITEL VI - OVERGANGSBEPALING EN INWERKINGTREDING

Deze titel geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

*

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 juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

RECEVABILITÉ

L'article 15, disposition unique du chapitre III – Modification de la loi du 16 mars 1968 relative à la police de la circulation routière, du titre III – Dispositions visant à améliorer le recouvrement des condamnations pécuniaires en matière répressive, de l'avant-projet, tend à modifier l'article 65/1, § 5, de la loi 'relative à la police de la circulation routière', coordonnée le 16 mars 1968.

Dans son avis 69.439/1-2-3-4 donné le 23 juin 2021, la section de législation a formulé l'observation suivante, à propos de l'article 33 de l'avant-projet, devenu l'article 29 de la loi du 28 novembre 2021 'visant à rendre la justice plus humaine, plus rapide et plus ferme' :

« L'article 65/1 de la loi du 16 mars 1968 a été remplacé par l'article 45 de la loi-programme du 25 décembre 2016.

Dans son avis n° 60.482/1/2/3/4, donné le 23 novembre 2016, la section de législation a formulé l'observation suivante, à propos des dispositions du chapitre 2 du titre 3 de l'avant-projet, dont faisait partie l'article 45 de l'avant-projet devenu l'article 45 de la loi-programme du 25 décembre 2016 :

'Les dispositions du chapitre 2, du titre 3, de l'avant-projet, doivent être soumises à la procédure d'association renforcée des gouvernements de région, conformément à l'article 6, § 4, 3°, alinéa 2, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles', inséré par la loi spéciale du 6 janvier 2014, lequel dispose :

'Pour ce qui concerne l'élaboration des règles de police de la circulation routière, si, dans le cadre de cette association, un avis défavorable est rendu par l'un des gouvernements concernés, l'autorité fédérale compétente réunit une conférence interministérielle avant de prendre sa décision. À défaut d'accord, la décision finale revient au Conseil des Ministres fédéral' ².

Dans son avis n° 69.279/1/2/4 donné le 3 mai 2021 sur un avant-projet de loi-programme, dont les articles 14 et 15 visaient également à modifier les articles 65 et 65/1 de la loi du 16 mars 1968, la section de législation a récemment rappelé l'évolution de sa jurisprudence relative à l'accomplissement de cette formalité préalable d'association renforcée en matière de règles de police de la circulation routière, dans les termes suivants :

'3. Dans son avis n° 57.641/VR ³ donné le 7 juillet 2015 la section de législation a considéré qu'une demande d'avis portant sur un projet d'arrêté royal entrant dans le champ

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

² Note de bas de page n° 1 de l'avis cité : Doc. parl., Chambre, 2016-2017, n° 54-2208/1, pp. 142 à 168, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/60482.pdf>.

³ Note de bas de page n° 2 de l'avis cité : Note de bas de page n° 2 de l'avis cité : Avis n° 57.641/VR donné le 7 juillet 2015 sur un projet devenu l'arrêté royal du 21 juillet 2016 'transposant la directive 2014/85/UE de la

d'application de l'article 6, § 4, 3°, alinéa 2, et ayant fait l'objet d'un avis défavorable de la part d'un Gouvernement de région, est prématurée tant qu'il n'a pas pu être constaté que le projet ne doit pas être soumis au Conseil des ministres ou qu'il a été adopté par le Conseil des ministres. Ce même avis expose ce qui suit :

'Or, il est de jurisprudence constante que, lorsqu'une disposition fédérale prévoit qu'un projet d'arrêté royal doit faire l'objet d'une délibération en Conseil des ministres, il faut que cette délibération ait eu lieu avant de pouvoir demander l'avis de la section de législation du Conseil d'État, à défaut de quoi la demande est irrecevable⁴. La même conclusion s'impose lorsque la délibération en Conseil des ministres est imposée de manière conditionnelle et qu'il n'est pas établi, au moment où la section de législation est saisie, que l'acte faisant l'objet de la demande ne devra pas être soumis à cette délibération'.

4. Dans les avis n° 57.803/4⁵ et 57.807/4⁶ donnés le 9 juillet 2015, la section de législation a ajouté qu'[i]l serait incohérent qu'un même projet d'arrêté puisse être considéré comme définitif à un stade précoce de sa procédure d'élaboration, puis se voir retirer ce caractère définitif à un stade pourtant plus avancé de cette même procédure s'il devait être constaté l'absence de délibération du Conseil des ministres dans l'hypothèse où celle-ci devait s'avérer nécessaire en raison d'un avis défavorable exprimé par un ou plusieurs gouvernements de région à l'issue de la procédure d'association'.

5. Dans son avis n° 64.086/VR donné le 18 septembre 2018 sur un avant-projet de loi 'portant assentiment au Protocole portant amendement du Traité sur un Système d'Information Européen concernant les Véhicules et les Permis de conduire (EUCARIS), fait à Luxembourg le 8 juin 2017'⁷, la section de législation, après avoir récapitulé la jurisprudence précitée, a considéré que celle-ci s'applique également aux avant-projets de loi en matière de police de la circulation routière, tant que la procédure d'association renforcée prévue par l'article 6, § 4, 3°, alinéa 2, de la loi spéciale du 8 août 1980 n'a pas été menée à bonne fin'⁸ »⁹.

Dès lors qu'il tend à modifier l'article 65/1, § 5, de la loi coordonnée du 16 mars 1968, et a trait à la police de la circulation routière, l'article 15 de l'avant-projet doit être

Commission du 1^{er} juillet 2014 modifiant la directive 2006/126/CE du Parlement européen et du Conseil relative au permis de conduire', (<http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/57641.pdf>).

⁴ Note de bas de page n° 3 de l'avis cité : Note de bas de page n° 3 de l'avis cité : Note de bas de page n° 4 de l'avis cité : Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires, www.raadvst-consetat.be, onglet « Technique législative », recommandation n° 249.1 ; vademecum sur la procédure d'avis devant la section de législation, <http://www.raadvst-consetat.be>, onglets « Procédure », « Section de législation » et « Ici », p. 16 ; rapport annuel 2008-2009 du Conseil d'État, www.raadvst-consetat.be, onglet « L'institution », p. 44.

⁵ Note de bas de page n° 4 de l'avis cité : Note de bas de page n° 4 de l'avis cité : Avis n° 57.803/4 donné le 9 juillet 2015 sur un projet devenu l'arrêté ministériel du 19 février 2016 'modifiant l'arrêté ministériel du 23 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules', <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/57803.pdf>.

⁶ Note de bas de page n° 5 de l'avis cité : Note de bas de page n° 5 de l'avis cité : Avis n° 57.807/4 donné le 9 juillet 2015 sur un projet devenu l'arrêté royal du 19 février 2016 'modifiant l'arrêté royal du 20 juillet 2001 relatif à l'immatriculation de véhicules', <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/57807.pdf>.

⁷ Note de bas de page n° 6 de l'avis cité : Note de bas de page n° 6 de l'avis cité : <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/64086.pdf>.

⁸ Note de bas de page n° 7 de l'avis cité : Doc. parl., Chambre, 2020-2021, n° 55-1974/1, pp. 42 à 56, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/69279.pdf>.

⁹ Doc. parl., Chambre, 2020-2021, n° 55-2175/001, pp. 138-159.

soumis à la procédure d'association renforcée des gouvernements de région prévue par l'article 6, § 4, 3°, alinéa 2, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles'.

Il résulte cependant de la note au Conseil des ministres datée du 26 janvier 2024 et jointe à la demande d'avis, que cette procédure d'association n'a pas été accomplie.

La saisine de la section de législation est, en conséquence, prématurée pour ce qui concerne l'article 15 de l'avant-projet ¹⁰.

FORMALITÉS

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', l'État assure le service de l'impôt « en concertation avec la région concernée » jusqu'à ce que celle-ci assure elle-même le service de l'impôt. Dès lors que l'article XX.226, en projet, du Code de droit économique (ci-après : CDE) concerne aussi des impôts régionaux pour lesquels l'autorité fédérale assure encore le service, une concertation doit intervenir avec les régions concernées.

Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a communiqué que la concertation précitée n'avait pas encore eu lieu, mais qu'elle sera encore organisée.

Si le texte de l'avant-projet devait encore être modifié à la suite de l'accomplissement de la formalité précitée ¹¹, ces modifications devraient également encore être soumises à l'avis de la section de législation, conformément à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État.

COMPÉTENCE

1. Il est inséré dans le chapitre 1^{er} du titre 1^{er} du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales un article 1/1, dont le 10° déclare les articles 53 à 59 de ce code applicables aux condamnations pécuniaires (article 7 de l'avant-projet). Ces dispositions concernent la responsabilité solidaire pour les dettes fiscales et non fiscales dues par un entrepreneur ou sous-traitant.

Par ailleurs, l'article 17 de l'avant-projet vise à remplacer l'article XX.226 du CDE. L'actuel article XX.226 du CDE établit un régime de responsabilité pour les dettes envers la sécurité sociale en cas de faillite d'une entreprise à l'égard des administrateurs, gérants, délégués à la gestion journalière, membres du comité de direction ou du conseil de surveillance, ainsi que de toutes les autres personnes qui ont effectivement détenu le pouvoir de diriger l'entreprise. L'article XX.226, en projet, du CDE étend ce régime aux « dettes fiscales et non fiscales à l'égard

¹⁰ Voir également, dans le même sens, l'avis 75.355/1-2-4-16, donné le 15 mars 2024 sur un avant-projet de loi 'portant dispositions en matière de digitalisation de la justice et dispositions diverses II'.

¹¹ À savoir d'autres modifications que celles dont fait état l'avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans l'avis.

du Service public fédéral Finances » et aux « dettes fiscales et non fiscales dont la perception et le recouvrement sont assurés par le Service public fédéral Finances ».

Les deux dispositions en projet soulèvent des questions en ce qui concerne la répartition des compétences, comme exposé ci-après.

2.1. Il a été demandé au délégué si certaines dettes dues aux communautés, aux régions et aux organismes d'intérêt public qui en dépendent tombent également dans le champ d'application de ces deux régimes en projet.

Il a répondu ce qui suit en ce qui concerne l'article 1/1, 10°, en projet, du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales :

« Comme en dispose l'exposé des motifs afférent au Titre III, le présent projet de loi vise à améliorer le recouvrement des condamnations pécuniaires en matière répressive, dont le recouvrement est assuré, comme en dispose l'article 197bis, § 1er du Code d'instruction criminelle tel que remplacé par le présent projet de loi, par l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales (actuellement l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement).

Pour rappel, l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement, relevant du Service public fédéral Finances, a été désignée comme 'shared service center' pour les créances fiscales et non fiscales recouvrées par l'autorité fédérale.

L'article 197bis, § 1er, alinéa 1er en projet du Code d'instruction criminelle dispose quant à lui que '*Sans préjudice des dispositions légales et réglementaires relatives à l'exécution des condamnations pécuniaires, toute condamnation pécuniaire est exécutée, au nom du ministère public* [nous soulignons], *par le fonctionnaire compétent de l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales.*'.

Dès lors que c'est le Ministère public qui est l'instance compétente pour prendre l'initiative d'exécution de condamnations pécuniaires, il s'ensuit que les condamnations pécuniaires au sens de l'article 197bis, § 1er en projet du Code d'instruction criminelle et de l'article 2, § 1er, 13° en projet du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (en abrégé 'CRAF') sont recouvrées à la demande de l'Etat fédéral, et non d'une entité fédérée ».

Concernant l'article XX.226, en projet, du CDE, le délégué a donné la réponse suivante :

« De ontworpen bepaling creëert een vorm van objectieve aansprakelijkheid die gemeen is aan alle fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen van de FOD Financiën, ongeacht het feit of het om een federale, dan wel een gewestelijke belasting gaat.

Omwille van de aard en de bijzondere voorwaarden van deze aansprakelijkheid die gelinkt is aan de toestand van faillissement, blijkt dat deze hoofdelijke gehoudenheid zich in het kader van het uitoefenen van de incassofunctie kadert. Immers heeft ze hoofdzakelijk tot doel om de invordering door de FOD Financiën van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (met inbegrip van de schuldvorderingen die de FOD Financiën voor andere deelgebieden invordert) te verbeteren en te faciliteren.

Wanneer de invordering van een gewestelijke belasting aan de FOD Financiën is toevertrouwd, verzekert de FOD Financiën de volledige dienst van de invordering van deze

niet-fiscale schuldvordering, met inbegrip van de rechtsvorderingen die ertoe leiden een derde (medeschuldenaar) hoofdelijk aansprakelijk te stellen in de loop van de invorderingsprocedure ».

À ce sujet, l'exposé des motifs relatif à l'article 17 de l'avant-projet indique ce qui suit :

« Par dettes fiscales et non fiscales à l'égard du Service Public Fédéral Finances, sont visées toutes les dettes fiscales et non fiscales dont la perception et le recouvrement sont confiés au Service Public Fédéral Finances, à savoir les dettes fiscales et non fiscales en principal, les amendes administratives et fiscales, les intérêts de retard et les accessoires. Ainsi, les administrateurs ou gérants actuels ou anciens peuvent entre autres, sur la base du présent article modifié, être rendus responsable[s] du paiement de toutes les dettes qui sont visées à l'article 2 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales ».

Il peut se déduire de ces explications que certaines dettes dues aux communautés, aux régions et aux organismes d'intérêt public qui en dépendent tombent elles aussi dans le champ d'application du régime en projet. Ainsi, la définition de « créances non fiscales », à l'article 2, § 1^{er}, 8^o, du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, s'énonce comme suit :

« a) toute somme de nature non fiscale due à l'État ou à des organismes d'État, 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 ;

b) toute somme 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 ;

c) toute somme, en principal et accessoires, dont la perception et le recouvrement sont assurés en application de la loi du 21 février 2003 créant un Service des créances alimentaires au sein du SPF Finances.

Sous la notion d'« accessoires » visés aux a), b) et c), on entend les intérêts de retard et les frais d'exécution visés à l'article 1024 du Code judiciaire ainsi que les frais de fonctionnement visés à l'article 5 de la loi du 21 février 2003 créant un Service des créances alimentaires au sein du SPF Finances ».

Cette portée a également été confirmée par le délégué :

« Het kan ook gaan om gewestelijke belastingen of sommen van niet-fiscale aard verschuldigd aan de Gemeenschappen, de Gewesten, evenals aan de instellingen van openbaar nut die ervan afhangen waarvan de FOD Financiën nog de dienst van de inning en/of de invordering verzorgt ».

2.2. Dans l'avis 64.204/3 du 26 novembre 2018 sur un avant-projet devenu la loi du 13 avril 2019 'introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales' ¹², le Conseil d'État, section de législation, a observé ce qui suit à cet égard :

« 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' ¹³. En vertu de l'article 1er 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 1er, 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 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) ¹⁴.

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 'exerce[r], [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' [...].

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 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,

¹² Avis C.E. 64.204/3 du 26 novembre 2018 sur un avant-projet devenu la loi du 13 avril 2019 'introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales', *Doc. parl.*, Chambre, 2018-19, n° 54-3625/002, pp. 13-15.

¹³ *Note de bas de page 8 de l'avis cité* : 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.

¹⁴ *Note de bas de page 9 de l'avis cité* : 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 1er 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).

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 ».

2.3. Il ressort de l'avis précité de la section de législation que les règles relatives aux personnes responsables d'une dette (comme la responsabilité solidaire, par exemple) concernent le droit matériel qui régit les créances. Dans la mesure où il s'agit donc de créances qui trouvent leur origine dans un règlement régional ou un règlement des communautés, elles relèvent de la compétence des entités fédérées.

Les notions de « dettes fiscales et non fiscales dont la perception et le recouvrement sont assurés par le Service public fédéral Finances » et de « dettes fiscales et non fiscales à l'égard du Service public fédéral Finances » devront par conséquent être limitées aux dettes qui *ne* trouvent pas leur origine dans des dispositions décrétales. Actuellement, ces notions ne sont même pas définies du tout dans l'avant-projet. Interrogé à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Hiermee worden alle niet-fiscale schulden bedoeld waarvan de inning en de invordering aan de FOD Financiën zijn toevertrouwd.

Dit begrip is dus ruimer dan de omschrijving vervat in art. 2, § 1, 8°, WMGI omdat het WMGI enkel van toepassing is op schuldinvorderingen waarvan de invordering door de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering (verder AAI) wordt verzekerd.

Uit zorg voor een uniform gebruik van de gehanteerde terminologie kunnen de woorden 'fiscale en niet-fiscale schulden ten aanzien van de FOD Financiën' eventueel vervangen worden door de woorden 'fiscale en niet-fiscale schulden waarvan de inning en de invordering verzekerd worden door de FOD Financiën' ».

À la lumière des exemples cités par le délégué, la notion de « dettes fiscales et non fiscales dont la perception et le recouvrement sont assurés par le Service public fédéral Finances » semble effectivement plus précise. Dans un souci de clarté de la portée de la notion, surtout sur le plan de la répartition des compétences, il est bel et bien nécessaire de définir cette notion ¹⁵.

Force est par conséquent de conclure que l'article 1/1, 10°, en projet, du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales et l'article XX.226, en projet, du CDE ne peuvent être interprétés que conformément aux règles répartitrices de compétences,

¹⁵ Voir à cet égard également l'avis C.E. 74.065/1 du 22 décembre 2023 sur un avant-projet de décret de la Communauté flamande et de la Région flamande 'tot regeling van de invordering van niet-fiscale schuldinvorderingen', Doc. parl., Parl. fl., 2023-24, n° 2037/1, pp. 94-95, observation 3.

dans la mesure où ces régimes ne portent pas sur une responsabilité punissable en vertu d'une disposition décrétaie.

EXAMEN DU TEXTE

TITRE I - DISPOSITION GÉNÉRALE

Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE II - MODIFICATIONS AU CODE DES IMPÔTS SUR LES REVENUS 1992

Observation générale

1. L'article 2 de l'avant-projet contient une version complètement remaniée de l'article 266 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92). L'exposé des motifs indique qu'il s'agit d'une compilation de dispositions déjà existantes (issues notamment de l'AR/CIR 92) et de nouvelles dispositions, transposant ou non la directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 'concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents' et la directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 'concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents'. Dès lors que la structure entière de l'article 266 du CIR 92 est modifiée, il est très difficile de vérifier quelles dispositions spécifiques sont nouvelles et lesquelles sont une reproduction d'une disposition existante.

Par ailleurs, l'exposé des motifs n'indique pas toutes les dispositions reproduites. Ainsi, l'exposé des motifs précise que l'article 266 du CIR 92 est complété par des dispositions actuellement inscrites dans les articles 106, §§ 5 et 6, et 107, § 6, de l'AR/CIR 92. À cet égard, la question se pose de savoir comment l'article 266, en projet, du CIR 92 s'articule avec l'article 117, § 6bis, de l'AR/CIR 92, qui renvoie également à l'article 107, § 6, de l'AR/CIR 92 et contient des dispositions qui semblent être reproduites dans l'article 266, en projet, du CIR 92. Le délégué a expliqué cette situation comme suit :

« De voorwaarden opgenomen in artikel 117, § 6bis, KB/WIB 92, zijn overgenomen in artikel 266, § 5, WIB 92, in ontwerp (zie bijlage). De betreffende bepalingen in het KB/WIB 92 zullen later in overeenstemming gebracht worden met het nieuwe artikel 266 WIB 92 ».

Ce point de vue ne ressort ni de l'avant-projet, ni de l'exposé des motifs.

Il a été demandé au délégué d'indiquer pour chaque alinéa quelles dispositions sont nouvelles et quelles dispositions sont une reproduction de dispositions déjà existantes. Un texte consolidé, précisant dans les commentaires l'origine de la disposition, a ensuite été joint à la demande d'avis.

Il est recommandé d'inclure dans l'exposé des motifs une explication plus circonstanciée au sujet de l'article 266, en projet, du CIR 92, en ce compris l'origine des différents paragraphes de cette disposition.

2. Le titre II de l'avant-projet concerne une transposition partielle de la directive 2003/49/CE (article 266, §§ 5 et 6, en projet, du CIR 92) et de la directive 2011/96/UE (article 266, § 4, en projet, du CIR 92). Les dispositions de droit interne qui transposent ces directives doivent contenir une référence à la directive ou doivent être accompagnées d'une référence lors de leur publication officielle.

L'avant-projet devra par conséquent être complété par une disposition dont il ressort que l'avant-projet constitue une transposition partielle de la directive 2003/49/CE et de la directive 2011/96/UE.

Article 2

1. Dans un souci de clarté, on éliminera la double négation à l'article 266, § 4, alinéa 2, en projet, du CIR 92.

2. L'article 266, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, en projet, du CIR 92 est reproduit à partir de l'article 266, alinéa 2, 1^o, existant, du CIR 92 à l'exclusion du segment de phrase « sauf si le débiteur et le bénéficiaire sont des sociétés associées qu'il définit ». Le délégué a commenté cette omission comme suit :

« De vrijstellingen op basis van de moeder-dochterrichtlijn en de interest-royaltyrichtlijn, die nu nog toegekend worden via de in de artikelen 106, §§ 5 en 6, en 107, § 6, KB/WIB 92, vermelde verzakingen, worden via dit ontwerp opgenomen in artikel 266 WIB 92. Hierdoor worden alle 'verzakingen' toegekend aan verbonden vennootschappen rechtstreeks via het WIB 92 geregeld en is er geen nood meer aan de uitzondering voor verbonden vennootschappen bij deze uitsluitingen ».

On peut se rallier à ce point de vue.

3. À l'article 266, § 5, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92, on adaptera la référence à la directive 2003/49/CE comme suit : « la directive 2003/49/CE du Conseil du 3 juin 2003 'concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'États membres différents' ».

4. L'article 266, § 4, alinéa 3, 1^o, en projet, du CIR 92 renvoie, pour l'exonération de la perception du précompte mobilier sur les dividendes, aux formes juridiques énumérées à l'annexe de la directive 2011/96/UE. L'annexe I, partie A, contient une « [l]iste des sociétés visées à l'article 2, point a) i), [de la directive] ». Le point b) de cette liste prévoit ce qui suit :

« b) les sociétés de droit belge dénommées 'société anonyme'/'naamloze vennootschap', 'société en commandite par actions'/'commanditaire vennootschap op aandelen', 'société privée à responsabilité limitée'/'besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid', 'société coopérative à responsabilité limitée'/'coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid', 'société coopérative à responsabilité illimitée'/'coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid', 'société en nom collectif'/'vennootschap onder firma', 'société en commandite simple'/'gewone commanditaire vennootschap', les entreprises publiques qui ont adopté l'une des formes

juridiques susmentionnées, ainsi que les autres sociétés constituées conformément au droit belge et assujetties à l'impôt sur les sociétés en Belgique ».

La question se pose de savoir quelles sociétés sont visées par « les autres sociétés constituées conformément au droit belge et assujetties à l'impôt sur les sociétés en Belgique » mentionnées dans le dernier segment de phrase. Autrement dit, la question se pose de savoir si toutes les *sociétés résidentes* bénéficiant actuellement d'une renonciation de la perception du précompte mobilier (article 106, § 1^{er}, de l'AR/CIR 92) relèvent du champ d'application du régime en projet. On pense aux entités qui *ne peuvent être qualifiées de sociétés selon le droit belge des sociétés*, telles que les associations sans but lucratif, les organismes de financement des pensions, les associations d'assurance mutuelle et les régies communales autonomes, *mais bien de sociétés résidentes au sens de l'article 2, § 1^{er}, 5°, a) et b), du CIR 92*.

Si l'intention est de maintenir la référence à ce dernier segment de phrase du point b) de la partie A de l'annexe I de la directive 2011/96/UE, il faut le prévoir expressément dans l'article 266, § 4, alinéa 3, en projet, du CIR 92.

5. Une disposition similaire à celle contenue dans l'article 202, § 2, alinéa 4, du CIR 92 est insérée dans l'article 266, § 5, alinéa 4, en projet, du CIR 92, conformément à laquelle la fiction de non-transfert de propriété visée à l'article 2, § 2, du CIR 92 ne s'applique pas pour déterminer si la participation minimale est atteinte.

Il a été demandé au délégué d'expliquer si et pourquoi cette disposition en projet ne porte pas atteinte à l'exigence de la participation minimale d'au moins 25 %, inscrite à l'article 3, b), de la directive 2003/49/CE. En effet, en incluant les parts empruntées pour déterminer si un emprunteur satisfait à l'exigence minimale de 25 %, cette dernière exigence est atteinte plus rapidement que si les parts empruntées ne sont pas prises en compte. À cette question, le délégué a répondu en ces termes :

« De totstandkoming van wat uiteindelijk de Wet van 15 december 2004 'betreffende financiële zekerheden en houdende diverse fiscale bepalingen inzake zakelijke-zekerheidsovereenkomsten en leningen met betrekking tot financiële instrumenten' zou worden, gebeurde in afzonderlijke juridische en fiscale projecten. Pas relatief laat breidde het juridische project de basisdefinitie van 'zakelijke-zekerheidsovereenkomst' uit met het gewone, niet-eigendomsoverdragende pand op financiële instrumenten.

Bepaalde corrigerende, 'anti-dubbeltellingsbepalingen' uit het fiscale project (uitsluiting van een potentiële dubbeltelling van aandelen onder een financiële-zekerheidsovereenkomst voor de berekening van bepaalde drempels, enz ...) waren in concept exclusief bedoeld voor eigendomsoverdragende financiële-zekerheidsovereenkomsten, maar bleken in een letterlijke lezing nu mogelijks toch onbedoeld ook het niet-eigendomsoverdragende pand te viseren.

Het belang voor de financiële sector is groot. Bijvoorbeeld in het kader van een overnamefinanciering nemen Belgische banken vaak een niet-eigendomsoverdragend pand op 100% van de aandelen die de gefinancierde, overnemende onderneming aanhoudt in een – veelal pas verworven – dochteronderneming.

De fiscaliteit van de dividenden tussen beide ondernemingen zou niet mogen veranderen als gevolg van zulk bancaire pand.

Na een discussie in de doctrine is dit laatste intussen ook min of meer verworven, namelijk als volgt.

- Voor de *DBI-aftrek* in hoofde van de overnemende vennootschap bevat art 202, § 2, voorlaatste lid WIB 92 weliswaar de anti-dubbeltellingsbepaling dat de fictie van niet-eigendomsoverdracht van art 2, § 2 WIB niet geldt voor de bepaling van de drempelvoorwaarde van 10% of 2,5 mio EUR. Maar de redenering daarbij is dan dat voor het niet-eigendomsoverdragende pand de fictie van niet-eigendomsoverdracht uit art 2, § 2 WIB 92 niet speelt, en dat de anti-dubbeltellingsbepaling van art 202, § 2, voorlaatste lid WIB 92, die deze fictie buiten werking stelt, dus ook niet op dat gewone niet-eigendomsoverdragende pand kan slaan. Deze redenering werd ook expliciet bevestigd door de Minister van Financiën in antwoord op een parlementaire vraag. Finaal heeft het bancaire pand dus geen impact op de vermelde drempels zodat de DBI-aftrek onverkort kan worden toegepast.

- Voor de *RV-vrijstelling* van art 106, §§ 5 en 6 KB/WIB 92 in het kader van de Moeder-Dochtervrijstelling, zoals die zou moeten spelen voor de overgenomen vennootschap, is de anti-dubbeltellingsbepaling terug te vinden in de tweede alinea van beide bepalingen. Die teksten zijn minder duidelijk, om de goede reden dat een KB uiteraard niet zo geformuleerd kan worden dat het een wettelijke fictie uitdrukkelijk niet van toepassing verklaart. De visie dat ook deze anti-dubbeltellingsbepaling niet op het gewone niet-eigendomsoverdragende inpandgeving van toepassing is, werd niettemin min of meer bevestigd (...) door een hele reeks rulings en artikels in de vakliteratuur waarin ook werd gesteld dat een andere lezing in strijd zou zijn met de Europese richtlijnen.

Toch duikt er in de praktijk af en toe lokaal een discussie op waarbij lokale controleurs niettemin de RV-vrijstelling weigeren op basis van een letterlijke lezing van de vermelde anti-dubbeltellingsbepaling.

Als ondernemingen de aandelen in hun dochterondernemingen niet voor 100% in pand kunnen geven zonder fiscale consequenties, zien banken de kwaliteit van hun pand aanzienlijk achteruitgaan en heeft dat onherroepelijk gevolgen voor de kredietverlening (minder, duurder, enz ...).

Indien de teksten van het KB/WIB 92 nu onverkort worden overgenomen in het WIB 92 (met name in het nieuwe art 266, § 5, laatste alinea WIB 92) mag dat niet tot gevolg hebben (zoals nu af en toe toch nog steeds gebeurt) dat de *oude discussies heroplaaien*.

Gelet op het feit dat deze bepalingen getransponeerd worden van het uitvoeringsbesluit naar de Wet is besloten om de Wet te verduidelijken en de regeling die in de feiten reeds werd toegepast wettelijk te verankeren ».

On peut se rallier à ce point de vue du délégué, dans la mesure donc où les parts empruntées sont également prises en compte pour déterminer si l'emprunteur satisfait à la participation minimale de 25 %, inscrite à l'article 3, b), de la directive 2003/49/CE.

Article 3

1. L'article 3 de l'avant-projet ajoute un point 5° à l'article 315, alinéa 2, du CIR 92. Aux termes de l'article 315, alinéa 1^{er}, actuellement en vigueur, du CIR 92, « [q]uiconque est passible de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des sociétés, de l'impôt des personnes morales ou de l'impôt des non-résidents, a l'obligation, lorsqu'il en est requis par l'administration, de lui communiquer, sans déplacement, en vue de leur vérification, tous les livres et documents

nécessaires à la détermination du montant de ses revenus imposables ». À l'alinéa 2 de cette disposition, cette obligation de communication est étendue par le point 5° en projet « en ce qui concerne les sociétés nationales qui font partie d'un groupe de sociétés, également [aux] données qui sont relatives aux sociétés étrangères du même groupe en ce qui concerne les opérations effectuées avec ces sociétés étrangères, notamment les comptes annuels, les déclarations fiscales et les rapports des conseils d'administration de ces sociétés, s'il existe une obligation légale à l'étranger de conserver ces données, à moins qu'il ne soit démontré que la communication de ces données à la société nationale serait contraire aux obligations légales auxquelles ces sociétés sont soumises ».

Cette disposition en projet soulève une série de questions, qui seront abordées dans les observations suivantes.

2.1. Invité à apporter des précisions sur ce qu'il convient d'entendre par le segment de phrase « en ce qui concerne les opérations effectuées avec ces sociétés étrangères », le délégué a fourni la réponse suivante :

« In beginsel wordt bedoeld elke verrichting met een buitenlandse groepsvennootschap die een invloed kan hebben op de belastbare basis van de binnenlandse vennootschap of een invloed kan hebben op de in België te betalen belasting (voorheffing, belastingkrediet, ...).

In vele gevallen is de (fiscale) status van de buitenlandse verbonden vennootschap waarmee transacties worden verricht mede bepalend voor de fiscale behandeling van deze transacties in België:

- Onder verschillende Belgische fiscale bepalingen wordt de *afrekbaarheid* van betalingen rechtstreeks afhankelijk gesteld van de fiscale behandeling van die betalingen in de andere staat en/of van de fiscale status van de buitenlandse vennootschap die die betalingen ontvangt (bijv. hybride entiteit) (zie o.m. art. 54 WIB92; art. 198, § 1, 10°/1-10°/4 en 11° WIB92 inzake betalingen aan laag belaste vennootschappen of hybride entiteiten).

- Onder verschillende Belgische fiscale bepalingen wordt de *belastbaarheid* in België van uit/in het buitenland verkregen inkomsten rechtstreeks afhankelijk gesteld van de belastbaarheid daarvan in het buitenland en/of de fiscale status van de vennootschap die de inkomsten uitkeert (zie bijv. de 'taxatievoorwaarde' in het kader van de DBI-afrek, art. 203 WIB92 of de taxatievoorwaarde in het kader van de CFC-regeling, art. 185/2 WIB92).

- Onder de *verrekenprijswet* (art. 185, §2 WIB'92 alsook art. 26, art. 79 en 207 WIB92) wordt de fiscale behandeling in België van betalingen aan of inkomsten ontvangen van buitenlandse groepsvennootschappen o.m. bepaald door het functioneel profiel van de buitenlandse vennootschap (welke functies, activa, risico's liggen bij die buitenlandse vennootschap?).

- Bij complexere verrichtingen en vragen inzake de toepassing van vrijstelling van RV zijn vaak een doorlichting van de internationale groepsstructuur nodig (incl. analyse van de ruimere context waarin de verrichtingen hebben plaatsgevonden en fiscale status van alle betrokken buitenlandse vennootschappen), bijv. voor toepassing van de 'uiteindelijk gerechtigde' toets, analyse van mogelijk fiscaal misbruik, eventuele 'principle purpose test' of 'limitation on benefits' bepalingen opgenomen in het dubbelbelastingverdrag, enz.),

hetgeen bij internationale groepen vaak een analyse vergt van directe en indirecte transacties met verschillende buitenlandse vennootschappen in verschillende jurisdicties ».

Dans un souci de sécurité juridique, il est recommandé d'insérer ces précisions au moins dans l'exposé des motifs.

En ce qui concerne les données mêmes liées à ces opérations, à transmettre, la disposition en projet contient une énumération des données possibles après le mot « notamment », ce qui implique que cette énumération n'est pas exhaustive. L'exposé des motifs énumère encore un certain nombre de données concrètes à titre complémentaire, et le délégué y a encore ajouté ce qui suit :

« Daarnaast is elke document relevant dat de uiteindelijke begunstigde van een verrichting (dividend, intrest, royalty kan bepalen) of dienstig kan zijn om de toegepaste verrekenprijzen te kunnen controleren. Volgende documenten kunnen o.a. bijgevolg ook onderdeel zijn van opgevraagde informatie indien dit blijkt uit de specifieke feiten in het dossier: contracten van uitbesteding administratieve taken, contracten van huur kantoor, financieringscontracten, gesegmenteerde cijfers (per bedrijfseenheid) etc. ».

Dans la version actuelle du dispositif en projet, le contribuable doit donc apprécier lui-même quelle opération effectuée avec une société étrangère faisant partie d'un groupe est pertinente ou non pour l'administration fiscale, dès lors que cette opération « een invloed kan hebben op de belastbare basis van de binnenlandse vennootschap of een invloed kan hebben op de in België te betalen belasting », comme l'indique le délégué, et, partant, quelles données doivent être communiquées.

Le dispositif en projet étant inscrit à l'article 315 du CIR 92, la communication des données visées est, selon les auteurs de l'avant-projet, une obligation qui est assortie d'une sanction. Une obligation imposée à un contribuable doit être suffisamment claire et proportionnée.

En conséquence, il est recommandé dans un souci de sécurité juridique d'énumérer et de préciser toutes les données visées dans la disposition légale en projet proprement dite.

2.2. L'article 315 du CIR 92 imposant une obligation au contribuable et la disposition en projet faisant partie de cet article, le délégué a été interrogé sur l'application de la sanction que risque le contribuable en Belgique s'il ne peut pas communiquer des données. En effet, le contribuable dépend de l'aide d'un tiers lorsqu'il n'a pas lui-même un accès direct aux données visées. Le délégué a répondu à cette question en ces termes :

« De nieuwe bepaling is opgenomen als het 5° punt in de tweede alinea van art. 315 WIB92 en preciseert dat 'de verplichting tot voorlegging' (= de verplichting tot voorlegging opgenomen in de eerste alinea van art. 315 WIB92) ook omvat wat wordt bepaald in het nieuwe punt 5°.

Dat betekent dat de voorwaarden die de eerste alinea verbindt aan de voorleggingsplicht ook gelden voor de specificeringen in de tweede alinea, inclusief het nieuwe 5°.

De eerste alinea bepaalt dat:

- éénieder die onderhevig is aan de PB, Vennb, RPB of BNI
- verplicht is

- de administratie, op haar verzoek
- zonder verplaatsing
- alle boeken en bescheiden voor te leggen
- die noodzakelijk zijn om het bedrag van zijn belastbare inkomsten te bepalen
- met het oog op het nazien ervan.

Welnu, ook voor de 'gegevens' waarvan de voorlegging is voorzien door het 5° van de tweede alinea van art. 315 WIB92 geldt dat het gaat om een plicht tot voorlegging in hoofde van de belastingplichtige, in casu onderhevig aan de vennootschapsbelasting, wiens belastbare inkomsten worden onderzocht.

In de zin dat het gaat om een verplichting tot voorlegging is het inderdaad een resultaatsverbintenis.

Echter zal bij het opleggen van de boete steeds de concrete omstandigheden moeten worden onderzocht, en de vraag dient gesteld te worden of het niet-aanleveren van de gevraagde informatie aan de belastingplichtige kan worden verweten.

Indien de belastingplichtige kan bewijzen dat hij al het mogelijke gedaan heeft om de gevraagde informatie op te vragen, maar dat de buitenlandse vennootschap, waarover de Belgische vennootschap geen zeggenschap heeft, pertinent weigert deze te bezorgen, zonder zich op een uitzonderingsgrond te beroepen (wettelijk verbod, bewaartermijn die geldt in het buitenland reeds overschreden), dan kan bij het opleggen van de sanctie hiermee rekening gehouden worden.

Men dient echter niet uit het oog te verliezen dat deze vennootschappen verbonden zijn met elkaar en dikwijls min of meer centraal aangestuurd worden, en dat een eenvoudige weigering zonder meer, zonder sanctie natuurlijk een te gemakkelijke en verregaande uitholling van deze maatregel zou zijn. De ambtenaar die geconfronteerd wordt met de vraag om geen administratieve boete op te leggen of de ambtenaar die het bezwaar behandelt zal dus dienen te oordelen gelet op alle feiten en omstandigheden met inbegrip van de concrete groepsrelaties. Een algemene regel qua sanctionering kan dus niet in de Wet of het uitvoeringsbesluit geregeld worden ».

À cet égard, des précisions ont été demandées concernant le segment de phrase suivant figurant à l'article 315, alinéa 2, 5°, *in fine*, en projet, du CIR 92 : « s'il existe une obligation légale à l'étranger de conserver ces données, à moins qu'il ne soit démontré que la communication de ces données à la société nationale serait contraire aux obligations légales auxquelles ces sociétés sont soumises ». Le délégué a répondu en ces termes :

« De wettelijke verplichtingen kunnen zich net zoals in België op twee niveaus situeren:

Enerzijds Het gemeen recht. Hiermee wordt bedoeld de wetgeving gelijkaardig aan ons *wetboek van vennootschappen en verenigingen* (verslagen raad van bestuur, verslagen algemene vergadering, aandeelhoudersregisters, opmaken van jaarrekeningen, ...) en het KB van 30 januari 2001 (boekhouding en jaarrekeningen), het *wetboek van economisch recht* (bijvoorbeeld artikelen III.82 en III.95 en het KB van 21 oktober 2018 – bestanddelen boekhouding en art. 8 van het KB, zeven jaar bewaren);

Anderzijds het *fiscaal recht* kan afwijkende of bijzondere regels bevatten inzake de te verstrekken informatie of andere bewaartermijnen opleggen. Voorbeelden in het Belgisch recht zijn een bewaartermijn van tien jaar en de verrekenprijsdocumentatie die als

bijzondere informatie moet worden verstrekt naast de boekhouding en de onderliggende documenten (boeken en bescheiden).

Indien er dus naar buitenlands recht een verplichting bestaat om deze documenten bij te houden, en ze zijn nog beschikbaar gelet op de in het buitenland geldende bewaartermijn, dan kunnen ze door de Belgische administratie opgevraagd worden, binnen de beperkingen gesteld door de Wet (dienstig om in België belastbare inkomsten te controleren, geen fishing, e.d.).

De buitenlandse vennootschap kan argumenteren dat er naar het recht van die Staat geen verplichting bestaat om een bepaald document op te stellen of bij te houden. Eveneens kan de buitenlandse vennootschap aangeven dat de overlegging van de documenten in strijd is met wettelijke bepalingen van die Staat. In dit laatste geval kan zij melding maken van de respectievelijke artikels en Wetten naar dewelke zij verwijst. Een verklaring die gemotiveerd is, volstaat. Het is aan de buitenlandse groepsvennootschap om het recht, waaronder zij valt en dat zij wordt verondersteld te kennen (*nemo censetur ignorare legem*), volledig toe te passen, en aan de Belgisch belastingplichtige de motivering te bezorgen waarom een bepaald document niet kan worden overlegd. In tweede instantie kan de Administratie een marginale toetsing doen of de motivering kennelijk (on)juist is door opzoekingen te doen naar de bewering of wetgeving die wordt aangereikt).

Indien de belastingplichtige kan bewijzen dat hij al het mogelijke gedaan heeft om de gevraagde informatie op te vragen, maar dat de buitenlandse vennootschap, waarover de Belgische vennootschap geen zeggenschap heeft, pertinent weigert deze te bezorgen, zonder zich op een uitzonderingsgrond te beroepen (wettelijk verbod, bewaartermijn die geldt in het buitenland reeds overschreden), dan kan bij het opleggen van de sanctie hiermee rekening gehouden worden.

Het logische gevolg van deze weigering is dat de gegevens zullen worden opgevraagd via de Belgische bevoegde autoriteit aan de buitenlandse belastingadministratie.

Het verkrijgen van de gegevens voor controledoeleinden is primordiaal, een administratieve boete van 1.250 euro is niet prioritair als dit het voorwerp moet uitmaken van een lange juridische discussie of het niet-overleggen al dan niet aan de belastingplichtige kan worden verweten. In het kader van een multinationale omgeving lijkt een administratieve boete van 1.250 euro ook geen dissuassief noch penaal karakter te hebben ».

À propos de ces précisions se pose la question de savoir si pour un contribuable assujetti à l'impôt belge sur les revenus, l'existence ou non d'une obligation légale étrangère ne peut pas constituer une preuve (négative) très difficile à fournir.

En outre, il semble que, comme l'indique lui-même le délégué, lorsque le contribuable « kan bewijzen dat hij al het mogelijke gedaan heeft om de gevraagde informatie op te vragen », il est plutôt question d'une obligation de moyens. Dans cette optique, il est conseillé aux auteurs de l'avant-projet de reconsidérer la question de savoir si la règle en projet a bel et bien sa place dans l'article 315 du CIR 92.

La question se pose ensuite de savoir, si, comme il ressort de la réponse du délégué, il peut effectivement être considéré comme proportionné d'infliger tout de même une sanction au contribuable même lorsque celui-ci a déjà pris toutes les mesures nécessaires pour obtenir les données de la société étrangère mais qu'il n'est pas tout à fait maître de la situation.

L'exposé des motifs fait uniquement mention du retard actuel et de l'inefficacité inutile de l'échange international de données, car cette procédure n'est pas contraignante et aboutit souvent à une réponse incomplète, voire à l'absence totale de réponse. En outre, il mentionne que le principe d'épuisement oblige l'administration belge à faire d'abord le maximum d'efforts pour obtenir elle-même l'information, afin de ne pas charger inutilement les administrations étrangères.

À la question de savoir comment l'imposition de cette obligation assortie d'une sanction du contribuable peut être raisonnablement justifiée et s'il ne s'agit pas d'une « *fishing expedition* » (pêche aux renseignements) par le biais d'une société nationale auprès d'un groupe étranger, le délégué a fourni la réponse suivante :

« 1) De noodzaak voor deze bepaling volgt uit de vertraging en de praktische moeilijkheden die worden ondervonden bij het verkrijgen van de gegevens uit het buitenland. De administratie geeft hiervoor twee geanonimiseerde praktijkvoorbeelden.

Praktijkvoorbeeld 1

In een recent dossier diende een binnenlandse vennootschap interesten te betalen aan een Luxemburgse verbonden vennootschap. Deze Luxemburgse vennootschap alloceerde deze interesten echter aan haar Amerikaanse hybride vaste inrichting waardoor deze interesten dreigden nergens belast te worden.¹⁶ De vennootschap bevestigde dat een ruling werd bekomen voor bepaalde aanslagjaren in Luxemburg, maar weigerde deze ruling te bezorgen omdat deze verouderd zou zijn. De ruling werd vervolgens opgevraagd via een vraag om inlichtingen aan de Luxemburgse belastingautoriteiten. Het antwoord dat 4 maanden later (te rekenen van het opstellen van de vraag door de controleagent) werd ontvangen, stelde dat er 'geen rulings' werden afgeleverd door Luxemburg. Dit noopte de Belgische administratie om deze vraag nogmaals, in nog meer duidelijkere bewoordingen te stellen. Deze vraag werd gesteld via een spoedprocedure, in de hoop het antwoord nog in 2023 te ontvangen. Uiteindelijk werden op 8/12/2023 de effectieve rulings ontvangen (9 maanden na de initiële vraag aan de Belgische vennootschap!).

Tijdslijn :

- Voorafgaande analyse van het dossier op basis van de ingediende aangifte, bijlagen, masterfile en local file
- 15/03/2023: eerste vraag om inlichtingen aan de Belgische vennootschap
- 15/05/2023: ontvangst antwoord op vraag om inlichtingen (vennootschap vroeg uitstel om gevraagde informatie te verzamelen. Echter, verschillende opgevraagde documenten werden niet aangeleverd.)
- 24/05/2023: vraag ingediend bij bevoegde dienst FOD FIN
- 17/7/2023: vraag verzonden door FOD FIN
- 31/7/2023: ontvangstbevestiging Luxemburgse autoriteiten
- 20/9/2023: ontvangst eerste antwoord Luxemburgse autoriteiten
- 9/10/2023: tweede vraag ingediend bij bevoegde dienst FOD FIN
- 29/11/2023: vraag verzonden door FOD FIN

¹⁶ Note de bas de page dans la réponse du délégué : In de VS werd geen vaste inrichting gezien en dus geen interestinkomen belastbaar gesteld, in Luxemburg werd een Amerikaanse vaste inrichting gezien en dus verdragsvrijstelling toegepast voor die interest (met gevolg dat de interesten nergens belastbaar zijn).

- 8/12/2023: ontvangst tweede antwoord autoriteiten

Praktijkvoorbeeld 2

Het gaat hier om een lening verkregen door een Belgische vennootschap van verschillende buitenlandse financiers. Dit zijn geen verbonden partijen. Deze situatie zou dan ook niet onder de nieuwe regeling vallen, maar illustreert wel de beperkingen van de uitwisseling van informatie met buitenlandse autoriteiten.

De Belgische vennootschap die gecontroleerd werd, verkreeg leningen vanuit Luxemburg. Op basis van de publiek beschikbare jaarrekeningen in Luxemburg lijkt het er sterk op dat de rechtstreeks (Luxemburgse) schuldeiser van de Belgische vennootschap louter een tussenvennootschap is (zo lijkt ze alle interesten door te betalen naar andere, onbekende verbonden vennootschappen). In het kader van onze controle is het bijgevolg van cruciaal belang om te weten op welke manier de Luxemburgse vennootschappen zichzelf gefinancierd hebben, welke activiteiten ze uitoefenen etc.

Tijdslijn:

- 24/1/2023: informatie wordt gevraagd aan Belgische belastingplichtige.
- 24/2/2023: antwoord belastingplichtige (zonder alle gevraagde informatie)
- 29/3/2023: informatie wordt nogmaals gevraagd aan de Belgische belastingplichtige
- 2/5/2023: antwoord belastingplichtige (onvolledig)
- 26/06/2023: vraag ingediend bij bevoegde dienst FOD FIN (voor 7 verschillende Luxemburgse vennootschappen)
- 24/08/2023: vraag verzonden door FOD FIN naar Luxemburgse administratie
- 9/11/2023: ontvangst antwoord Luxemburgse entiteiten. Hoewel er voor de 7 entiteiten identiek dezelfde vraag werd gesteld, werden er voor 4 entiteiten verkeerde documenten opgestuurd (die reeds in het bezit waren van de Belgische administratie). Voor de andere 3 entiteiten was dezelfde vraag wel duidelijk en werd deze correct beantwoord.
- 16/11/2023: vraag ingediend bij bevoegde dienst FOD FIN
- 9/1/2024: nieuwe vraag verzonden door FOD FIN naar Luxemburgse administratie.
- 6/2/2024: Luxemburgse administratie stelt de relevantie van de informatie in vraag
- 13/2/2024: Bijkomende verduidelijking werd verzonden door FOD FIN naar Luxemburgse administratie
- Op het ogenblik van schrijven werd de informatie nog niet ontvangen.

Zoals uit voorgaande voorbeelden blijkt, duurt het zeer lang vooraleer de nodige informatie is verzameld. Het is enkel op basis van deze informatie dat er kan geoordeeld worden of de controle moet worden verdergezet, en er eventueel overgegaan moet worden naar of taxatie. Dit is geen efficiënte manier van werken voor de *Belgische administratie*.

Dergelijke lange procedures zijn ook niet gewenst door de *Belgische belastingplichtige*. Vanuit zijn perspectief ligt de controle verschillende maanden stil zonder dat er iets gebeurt. Regelmatig worden hier opmerkingen over gemaakt. Langdurige controles zijn in niemands belang, niet voor de administratie en niet voor de belastingplichtige.

2) In België worden fishing expedities als verboden beschouwd, ook al is dit een begrip dat nergens in ons wetboek wordt omschreven en is er geen eigen, specifieke juridische grondslag die dit verbod als dusdanig formaliseert. Het verbod van fishing expedities kan wel gestoeld worden op diverse andere rechtsgronden: artikel 8 EVRM, de voorwaarden opgenomen in de artt. 315, 316 WIB92 en art. 319 WIB92, art. 63 derde lid BTW-Wetboek, het algemeen zorgvuldigheidsbeginsel, het proportionaliteitsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel, het fair-play beginsel,...

Uit de rechtspraak blijkt algemeen dat het gaat om een begrip waaraan verschillende interpretaties worden gegeven en dat wordt omschreven als 'hengelen naar informatie', 'machtsmisbruik', 'een te ruime vordering' of 'het ontbreken van belastingrelevantie van de gevraagde informatie'.

De hoven en rechtbanken in België interpreteren het verbod op fishing expeditions als volgt:

- 'zonder voorafgaande aanleiding op goed geluk onderzoeken in de hoop iets ongekends te vinden'
- 'onvoldoende precieze vraagstelling'
- 'een te ruime zoektocht (vaag, disproportioneel)'
- 'willekeurige huisvisitatie met het oog op het verzamelen van info die later voor fiscale doeleinden kan worden gebruikt'
- 'hengelen naar bewijs van een misdrijf waar geen concrete aanwijzing bestaat'

Zie onderstaande vraag met de verweermogelijkheden van de belastingplichtige (o.a. beginselen van behoorlijk bestuur) ».

Dans le cadre de la proportionnalité du dispositif en projet, il a également été demandé au délégué si en imposant de lourdes charges administratives à des groupes internationaux de sociétés, l'on n'instaure pas une entrave à la liberté d'établissement prévue à l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, alors que l'échange d'informations entre les administrations fiscales est déjà réglementé au niveau européen par des directives. Le délégué a répondu en ces termes :

« Er worden geen bijkomende administratieve lasten opgelegd. Het is enkel een meer efficiënt proces om de gegevens aan de groep rechtstreeks op te vragen dan deze op te vragen door tussenkomst van de bevoegde autoriteit en de buitenlandse belastingadministratie. Bovendien wordt maximaal rekening gehouden met de wetgeving van die Buitenlandse Staat om geen administratieve lastenverhoging teweeg te brengen. Er wordt niet gevraagd om meer of andere documenten te bewaren, het is enkel de toegang tot de documenten die wordt versneld door de rechtstreekse vraag aan de belastingplichtige mogelijk te maken.

Ook in andere landen wordt het controleproces aangepast aan deze sterke internationalisering van de vennootschapsbelasting en het belang van toegang tot documentatie van buitenlandse verbonden vennootschappen. Zo heeft Duitsland

bijvoorbeeld ook reeds in 2020 gelijkaardige maatregelen getroffen (Zie ‘*Enhanced obligation to participate in cases with a foreign dimension*’) ¹⁷ ».

Il est recommandé d’insérer une justification raisonnable et détaillée dans l’exposé des motifs.

2.3. Enfin, il a été demandé au délégué si les données visées à l’article 315, alinéa 2, 5°, en projet, du CIR 92 doivent être qualifiées d’« informations [...] obtenues de l’étranger » auxquelles s’applique un délai d’imposition prolongé de six ans, au sens de l’article 354, § 1^{er}, alinéa 3, du CIR 92. Le délégué a répondu que tel n’est pas le cas :

« Neen. De bedoelde inlichtingen uit het buitenland zijn wel degelijk de inlichtingen die spontaan of op verzoek verkregen worden van een buitenlandse belastingadministratie. De inlichtingen worden in deze bepaling nog altijd gevraagd aan de Belgische belastingplichtige en blijven de waarde behouden van een informatie verstrekt door een Belgische belastingplichtige. Het is pas als de stukken niet worden overlegd door de belastingplichtige, dat via de vraag aan de buitenlandse administratie en de ontvangst van de gegevens via deze weg dat de bijkomende termijn wordt geopend ».

Article 4

L’article 4 de l’avant-projet complète l’article 379 du CIR 92 par un alinéa 2 selon lequel la comparution en personne au nom de l’État belge peut être assurée par tout fonctionnaire d’une administration fiscale lorsqu’en application de l’article 4*bis* du Titre préliminaire du Code de procédure pénale, l’administration fiscale intervient dans une affaire pénale par la voie de l’action civile. L’exposé des motifs précise ce qui suit :

« La comparution comprend également des actes (juridiques) de procédure (représentation *ad litem*). La comparution à l’audience n’est certainement pas le seul acte de procédure que les fonctionnaires peuvent accomplir au cours de la procédure : Les fonctionnaires de l’État belge peuvent également déposer des conclusions, procéder à des aveux judiciaires, exercer des voies de recours, etc. ».

Reste à savoir pourquoi ces précisions n’ont pas été insérées dans le texte de l’avant-projet proprement dit. Le délégué a confirmé que le texte peut être complété en ce sens :

« Le texte de la loi pourrait effectivement être complété afin de déterminer plus précisément que la notion de comparution comprend également l’accomplissement de tous les actes de procédure qui sont liés au litige en cause ».

On peut se rallier à ce point de vue.

¹⁷ Note de bas de page dans la réponse du délégué : https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Downloads/Taxation/External-Tax-Relations/2020-Administrative-Principles.pdf?__blob=publicationFile&v=2.

TITRE III - DISPOSITIONS VISANT À AMÉLIORER LE RECOUVREMENT DES CONDAMNATIONS PÉCUNIAIRES EN MATIÈRE RÉPRESSIVE

Chapitre I^{er} - Modifications au Code de recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales

Article 6

Depuis le 1^{er} février 2024, l'article 1^{er}, alinéa 2, du Code de recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales est devenu l'alinéa 3 de cette disposition (articles 10, 2^o, et 21, alinéa 3, de la loi du 12 mars 2023 'visant à moderniser la chaîne T.V.A. et la perception des créances fiscales et non fiscales au sein du SPF Finances'). On adaptera la phrase liminaire de l'article 6 de l'avant-projet en ce sens.

Chapitre II – Modifications du Code d'instruction criminelle

Articles 10 et 11

1. Les articles 10 et 11 de l'avant-projet modifient les articles 163 (en ce qui concerne le tribunal de police) et 195 (en ce qui concerne le tribunal correctionnel) du Code d'instruction criminelle afin d'instaurer une « facture finale »¹⁸. L'intention est que chaque jugement de condamnation contienne en annexe un aperçu clairement individualisé, structuré et complet des peines prononcées par condamné, y compris les peines pécuniaires en termes d'amendes, de confiscations, de frais de justice et autres peines pécuniaires dont le modèle et les modalités sont établis par le Roi, sur proposition du ministre de la Justice. En outre, chaque arrêt de condamnation reprend également dans l'aperçu les peines définitives prononcées en première instance, qui n'ont pas été réformées ou qui ne sont pas pendantes en degré d'appel.

2.1. L'article 163 du Code d'instruction criminelle concerne la procédure devant le tribunal de police et, par conséquent, uniquement les jugements prononcés en première instance. L'article 195 concerne la procédure devant le tribunal correctionnel et par conséquent tant les jugements prononcés en première instance que les jugements prononcés sur appel d'un jugement du tribunal de police.

À la question de savoir pourquoi l'article 163, dernier alinéa, en projet, dispose que chaque arrêt de condamnation reprend également dans la facture finale les peines définitives prononcées en première instance, qui n'ont pas été réformées ou qui ne sont pas pendantes en degré d'appel, le délégué a répondu :

« De wijzigingsbepalingen van de artn. 163 en 195 Sv. zijn ingevoegd na een tekstvoorstel die op die manier was geformuleerd.

¹⁸ L'historique des articles 163 et 195 du Code d'instruction criminelle doit être corrigé dans les phrases liminaires des dispositions modificatives. Tous deux ont été modifiés en dernier lieu par la loi du 19 décembre 2023 'portant dispositions en matière de digitalisation de la justice et dispositions diverses'.

Deze opmerking is echter pertinent en er wordt beter gekozen voor een systeem waarbij art. 195 Sv. met de procedure voor de correctionele rechtbank het basisartikel is. Een verwijzing kan dan worden toegevoegd in art. 163 Sv. dat het art. 195 Sv. ‘van overeenkomstige toepassing is op de politierechtbank’ (cfr. bvb. art. 3 W. 19/12/2023, (DIGI 1-wet), <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2023/12/19/2023048419/justel>).

In de laatste zin van 195 moet arrest echter veranderd worden in ‘vonnis’: ‘Ieder veroordelend vonnis herneemt enz’ (voor de situatie van de correctionele rechtbank als appelrechter) ».

Ces adaptations proposées peuvent être accueillies.

2.2. À la question de savoir si l'article 211 du Code d'instruction criminelle, qui concerne l'appel contre les jugements correctionnels, ne doit pas également être modifié, le délégué a répondu en ces termes :

« Inderdaad. In de mate dat het ook van toepassing is op een arrest voor het Hof van Beroep wordt er beter ook een verwijzingsartikel toegevoegd aan de lijst (cfr. bvb. art. 5 W. 19/12/2023, (DIGI 1-wet), <http://www.ejustice.just.fgov.be/eli/wet/2023/12/19/2023048419/justel>): ‘De artikelen [...] zijn eveneens van toepassing’ ».

On peut se rallier à ce point de vue.

2.3. À la lumière de ce qui précède, l'article 344 du Code d'instruction criminelle, qui concerne la procédure devant la Cour d'assises, doit également être modifié *mutatis mutandis*.

3. À la question de savoir ce qu'il y a lieu d'entendre par les « autres peines pécuniaires », qui doivent figurer sur la facture finale, le délégué a répondu ce qui suit :

« Het is de bedoeling om alle schulden (...) die de veroordeelde dient te betalen en die de FOD Financiën dient te innen, op te lijsten in de factuur. Naast de straffen (geldboete, verbeurdverklaringen) en de gerechtskosten zijn er nog andere schulden die de dader betaalt (bijdrage slachtofferfonds, bijdrage fonds rechtsbijstand, administratieve toeslag ...). Het is mogelijk om deze schulden exhaustief op te sommen in het Wetboek maar er komen steeds nieuwe betalingsverplichtingen bij waardoor telkens een wetswijziging nodig zou zijn.

Misschien kan de term ‘de andere geldelijke straffen’ worden vervangen door een generieke term die actueel blijft: ‘de toepasselijke wettelijke en reglementaire betalingsverplichtingen in strafzaken die door de Koning op voorstel van de minister bevoegd voor Justitie en Financiën zijn opgesomd’.

De koning bepaalt ook het modelformulier ».

En ce qui concerne cette proposition de texte, il convient d'observer que, dans la mesure où il s'agit d'une condamnation prononcée par les juridictions pénales, l'obligation de payer les contributions visées à l'article 4, § 3, de la loi du 19 mars 2017 ‘instituant un fonds budgétaire relatif à l'aide juridique de deuxième ligne’ et à l'article 29 de la loi du 1^{er} août 1985 ‘portant des mesures fiscales et autres’, contrairement à l'obligation de payer la redevance

administrative visée au titre 4 de la loi-programme du 21 juin 2021¹⁹, fait partie de cette condamnation et ne découle pas directement d'une loi ou d'un règlement. De ce point de vue, il est préférable d'adapter la disposition en projet. Le Conseil d'État se demande s'il n'est pas indiqué d'aligner à cet égard le texte de l'article 195, dernier alinéa, en projet, du Code d'instruction criminelle sur le dernier segment de phrase de la définition de « condamnation pécuniaire » inscrite à l'article 197bis, § 1^{er}, alinéa 5, en projet, qui fait référence à « une contribution ou à une redevance administrative, ainsi que toute autre obligation de paiement d'une somme d'argent en matière pénale » (voir toutefois l'observation 2 à propos de l'article 13)²⁰.

4. La question se pose de savoir comment s'articule la facture finale, annexée au jugement ou à l'arrêt, avec le dispositif du jugement ou de l'arrêt. L'exposé des motifs indique que « pour la sécurité juridique en général et pour le(s) condamné(s) en particulier, le fait d'avoir une 'facture finale' claire à la fin du jugement est un point positif, afin que les sommes dues soient claires dès le départ et ne nécessitent pas d'étude ou d'analyse supplémentaire ». Néanmoins, au regard de la sécurité juridique et des droits de la personne condamnée, il y a lieu de préciser quel est le sort des mentions figurant sur la facture finale s'il existe des divergences avec la condamnation dont fait l'objet la personne dans le dispositif. Dans ce contexte, il faut donc également préciser si l'administration fiscale est liée par les mentions figurant sur la facture finale et si des recours peuvent être formés contre la fixation de la facture finale en tant que telle.

En ce qui concerne la redevance administrative précitée qui, comme il a été dit, ne fait pas partie de la condamnation elle-même, la question se pose en outre de savoir, compte tenu de la nature fiscale de celle-ci, quelles conséquences emporte sa non-mention éventuelle ou sa mention erronée éventuelle dans la facture finale. Il faut préciser si l'administration fiscale conserve malgré tout la possibilité de percevoir la redevance (exacte), ou si l'intention est de prévoir que la mention de celle-ci dans la facture finale est nécessaire pour pouvoir procéder à la perception.

Article 13

1. L'article 197bis, § 1^{er}, alinéa 3, en projet, du Code d'instruction criminelle fait simplement référence, en ce qui concerne la possibilité d'exécution sur les biens saisis, à une condamnation à la confiscation d'une somme d'argent, à une amende ou à des frais de justice²¹.

À la question de savoir si cela est conforme à la définition, en projet, de la condamnation pécuniaire prévue à l'article 197bis, § 1^{er}, alinéa 5, qui fait également référence à

¹⁹ La section de législation a observé qu'il n'appartient pas au juge « d'imposer une redevance qui n'est ni une peine ni une sanction, de sorte que l'accusé ou les personnes responsables ne peuvent pas y être 'condamnées' ». La redevance administrative semble devoir être considérée comme une taxe (voir l'avis C.E. 69.279/1-2-4 du 3 mai 2021 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 21 juin 2021, observations 3 à 6 à propos des articles 16 à 22).

²⁰ La rédaction actuelle de l'article 195, dernier alinéa, en projet, du Code d'instruction criminelle suggère d'ailleurs à tort que les frais de justice constituent une peine.

²¹ L'historique de l'article 197bis du Code d'instruction criminelle doit être corrigé dans la phrase liminaire de l'article 13 de l'avant-projet. Cet article a été modifié en dernier par la loi du 22 décembre 2023 'portant des dispositions fiscales diverses'.

des contributions, redevances administratives et toute autre obligation de paiement d'une somme d'argent en matière pénale, le délégué a répondu :

« De bestaande bepaling was initieel ingevoerd voor SUO-schulden (confiscatie, geldboete en gerechtskosten). De ontvanger kan uitvoeren op geldsommen en goederen die tijdens het strafonderzoek in beslag waren genomen via een burgerlijk of administratief vereenvoudigd derdenbeslag. Eventueel het ontwerp aanpassen: de FOD Financiën kan voor alle geldelijke veroordelingen in strafzaken (dus ook bijdragen enz. ...) uitvoeren op de goederen en gelden die tijdens het klassieke strafonderzoek in beslag waren genomen per equivalent. De SUO-magistraat kan er natuurlijk ook beslag op leggen ».

On peut se rallier à ce point de vue.

2. À l'article 197bis, § 1^{er}, alinéa 5, en projet, du Code d'instruction criminelle, il y a lieu d'entendre par une « condamnation pécuniaire » notamment « toute condamnation pénale exécutoire (...) à une redevance administrative ». Étant donné que la redevance administrative visée au titre 4 de la loi-programme du 21 juin 2021, ainsi qu'il a été dit, ne fait pas partie de la condamnation elle-même, la formulation de la définition en projet devra être adaptée en conséquence.

Chapitre III – Modification de la loi du 16 mars 1968 relative à la police de la circulation routière

Ainsi qu'il a été exposé en tête du présent avis, le chapitre III (article 15 de l'avant-projet) n'a pas été examiné, la demande d'avis étant irrecevable en ce qui le concerne.

Chapitre IV - Modification de la loi-programme du 25 décembre 2016

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

TITRE IV - MODIFICATION AU CODE DE DROIT ÉCONOMIQUE

Article 17

1. L'exposé des motifs explique à plusieurs reprises que l'article XX.226 en projet du CDE concerne un régime dans lequel une « faute grave et caractérisée » peut être reprochée ou imputée aux personnes visées dans la disposition en projet. Le texte de l'article XX.226 en projet du CDE se fonde toutefois sur une *responsabilité objective*.

Interrogé alors sur la finalité et la portée de l'article XX.226 en projet du CDE à la lumière de ce qui précède, le délégué a déclaré que l'intention est effectivement de prévoir un régime de responsabilité objective dans lequel aucune faute ne doit être établie :

« Er is inderdaad sprake van een objectieve aansprakelijkheid. Evenwel kan de rechter rekening houden met de goede trouw van de bestuurder bij de begroting van het bedrag van de aansprakelijkheid:

De zaakvoerders, gewezen zaakvoerders en alle andere personen die ten aanzien van de zaken van de vennootschap werkelijke bestuursbevoegdheid hebben gehad en die in de loop van de periode van vijf jaar voorafgaand aan de faillietverklaring bij minstens twee faillissementen, vereffeningen of gelijkaardige operaties met schulden betrokken waren, zijn inderdaad objectief aansprakelijk voor het geheel of een gedeelte van de bedoelde schulden, ongeacht of hen een fout ten laste kan worden gelegd. De goede trouw van de bestuurders of de gewezen bestuurders is niet relevant om te bepalen of zij al dan niet persoonlijk aansprakelijk kunnen worden gesteld. De rechter kan met de goede trouw wel rekening houden bij het bepalen van de omvang van de bedragen waartoe deze bestuurders of gewezen bestuurders gehouden zijn (Cass. 24 maart 2016, C.15.0166).

De betrokkenheid bij het faillissement van een vennootschap die schulden meebrengt, volgt uit de loutere hoedanigheid van bestuurder of zaakvoerder, in rechte of in feite, van die vennootschap, ongeacht de rol die hij of zij heeft gespeeld bij de totstandkoming van het faillissement of van de schulden inzake socialezekerheidsbijdragen (Cass. 16 februari 2023, C.20.0526.F).

De omstandigheden die in de wet worden omschreven, gelden dus als een vermoeden iuris et de jure van aansprakelijkheid voor de betaling van de verschuldigde bijdragen en intresten. Dit heeft voor gevolg dat de bestuurder zich niet kan beroepen op zijn gebeurlijke goede trouw om aan zijn aansprakelijkheid te ontkomen. De goede trouw kan enkel in aanmerking genomen worden voor wat betreft de begroting van het bedrag waarvoor hij moet opdraaien (B. VANDER MEULEN, Praktische gids voor Faillissementscuratoren, 2021, nr. 622, p. 309).

De memorie van toelichting zal dus in deze zin worden gewijzigd om de onjuiste verwijzing naar het begrip 'kennelijk grove fout' te verwijderen ».

L'exposé des motifs donne ainsi une interprétation erronée de ce que signifie, selon les précisions du délégué, le texte de l'article 17 de l'avant-projet. Il est dès lors recommandé de faire figurer dans l'exposé des motifs les précisions du délégué, dont ressort aussi l'intention de s'aligner sur la jurisprudence récente, et, comme le suggère le délégué lui-même, d'omettre la référence à la notion de « faute grave et caractérisée ».

2. L'extension du champ d'application du régime de responsabilité existant à certaines dettes non fiscales soulève la question de la justification raisonnable de la fixation d'un régime de responsabilité uniforme dans ces cas également.

Dans l'avis 64.204/3 du 26 novembre 2018, cité plus haut, le Conseil d'État, section de législation, a affirmé ce qui suit en ce qui concerne des règles de procédure uniformes pour des dettes fiscales et non fiscales ²² :

« 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 ²³, il faut admettre que les mesures conservatoires en faveur de l'État peuvent déroger ou que la procédure de

²² Avis C.E. 64.204/3 du 26 novembre 2018, *Doc. parl.*, Chambre, 2018-19, n° 54-3625/002, pp. 17-20.

²³ *Note de bas de page 14 de l'avis cité* : 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).

recouvrement peut déroger à certaines ²⁴ règles de droit commun ²⁵. Le législateur fiscal peut donc déroger au 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-discrimination ²⁶. 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) ²⁷. 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 intéressés ²⁸. Le contrôle par la Cour constitutionnelle est plus strict lorsqu'un principe fondamental est en cause ²⁹.

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 commun ³⁰. 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 objectif ³¹. 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 contrainte ³².

²⁴ *Note de bas de page 15 de l'avis cité* : 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 % 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).

²⁵ *Note de bas de page 16 de l'avis cité* : Voir notamment : C.C., 15 octobre 2002, n° 149/2002, B.3.3.

²⁶ *Note de bas de page 17 de l'avis cité* : Voir notamment : C.C., 15 octobre 2002, n° 149/2002, B.3.3 ; C.C., 17 janvier 2013, n° 4/2013, B.6.

²⁷ *Note de bas de page 18 de l'avis cité* : C.C., 17 janvier 2013, n° 4/2013, B.7.

²⁸ *Note de bas de page 19 de l'avis cité* : C.C., 18 mai 2017, n° 62/2017, B.8.1.

²⁹ *Note de bas de page 20 de l'avis cité* : C.C., 15 octobre 2002, n° 149/2002, B.3.4.

³⁰ *Note de bas de page 21 de l'avis cité* : C.C., 15 octobre 2002, n° 149/2002, B.3.2.

³¹ *Note de bas de page 22 de l'avis cité* : Voir notamment : C.C., 21 décembre 2004, n° 211/2004, B.5.1 ; C.C., 21 juin 2006, n° 107/2006, B.4.1.

³² *Note de bas de page 23 de l'avis cité* : 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 ³³ ;

- le droit fondamental de contester le bien-fondé de la dette devant une juridiction ³⁴;

- le droit d'accès à un juge indépendant et impartial ³⁵ ;

- 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 ³⁶.

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 :

³³ Note de bas de page 24 de l'avis cité : 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.

³⁴ Note de bas de page 25 de l'avis cité : C.C., 6 novembre 2008, n° 155/2008, B.6.

³⁵ Note de bas de page 26 de l'avis cité : 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).

³⁶ Note de bas de page 27 de l'avis cité : C.C., 7 juillet 1998, n° 78/98, B.9.

- 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 ³⁷ ;

- 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) ³⁸. 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 ³⁹, 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.

³⁷ *Note de bas de page 28 de l'avis cité* : 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.

³⁸ *Note de bas de page 29 de l'avis cité* : 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).

³⁹ *Note de bas de page 30 de l'avis cité* : 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 ».

Interrogé quant à la justification d'un régime particulier, plus favorable pour les dettes visées à l'article XX.226 en projet du CDE, le délégué a déclaré :

« Deze persoonlijke en hoofdelijke aansprakelijkheid voor fiscale en niet-fiscale schulden kadert in het beleid van een betere invordering van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen.

De FOD Financiën, en meer bepaald de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering, werd aangeduid als 'shared service center' voor de invordering van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen van de federale autoriteiten. Om de inningsratio te verhogen, werd voorzien in performante invorderingsprocedures waarbij zo veel mogelijk werd getracht om die procedures voor de verschillende categorieën van schuldvorderingen te harmoniseren en te rationaliseren. Het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (WMGI) is daar een goed voorbeeld van.

Eenzelfde regeling voor fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen is dus gerechtvaardigd door het streven naar het sneller, efficiënter en minder kostelijk maken van de gedwongen tenuitvoerlegging van het geheel van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, maar ook door het openbare karakter in ruime zin van de schuldvorderingen die door de AAI worden ingevorderd. Wat de aard – fiscaal of niet-fiscaal – van de ingevorderde schuldvordering ook is, het betreft in hoofdzaak schuldvorderingen van de federale staat of de deelstaten, of van openbare instellingen die er van af hangen ».

En premier lieu, il convient d'observer qu'en dépit de l'objectif très général consistant à « het streven naar het sneller, efficiënter en minder kostelijk maken van de gedwongen tenuitvoerlegging van het geheel van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen », on peut se demander si les matières ainsi réglementées de la même manière sont suffisamment comparables et si elles ne peuvent pas donner lieu à des effets disproportionnés dans certaines situations.

Par ailleurs, nonobstant l'explication du délégué, à savoir qu'il s'agit principalement de créances d'instances publiques, il n'en demeure pas moins que des créances non fiscales peuvent également être recouvrées pour des créanciers *privés*. Dans la mesure où la distinction entre créanciers privés se fonde uniquement sur le rôle que joue le SPF Finances dans le recouvrement de créances non fiscales, elle suscite des questions à la lumière du principe d'égalité.

Compte tenu de ces deux observations, le champ d'application matériel de l'avant-projet devra être soumis à un nouvel examen.

Si les auteurs de l'avant-projet souhaitent maintenir le régime en projet, il faudra en tout cas pouvoir donner une justification raisonnable pour que l'avant-projet puisse se concrétiser.

TITRE V - MODIFICATION AU CODE DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉEArticle 18

Pour cette disposition, on se reportera à l'observation formulée sur l'article 4 de l'avant-projet.

TITRE VI - DISPOSITION TRANSITOIRE ET ENTRÉE EN VIGUEUR

Ce titre n'appelle aucune observation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Charles-Henri VAN HOVE

Bernard BLERO

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Wim GEURTS

Pierre LEFRANC