

BELGISCHE SENAAAT

ZITTING 1977-1978

8 DECEMBER 1977

Ontwerp van wet betreffende de budgettaire voorstellen 1977-1978AMENDEMENTEN
VAN DE HEER DEMUYTER c.s.

ART. 38

In dit artikel 1° te vervangen als volgt :

1° Paragraaf 1 wordt aangevuld met een 4°, luidende :

« 4° bewijskrachtige gegevens uit buitengerechtelijke procedures of overeenkomsten uitwijzen dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in de loop van de vijf jaren vóór het jaar waarin de Administratie kennis krijgt van die gegevens. »

Verantwoording

A. Om de draagwijdte van artikel 38 van het ontwerp te vatten moet gewezen worden op het gemeen recht van de buitengewone aanslagtermijnen zoals die onlangs nog bij de wet van 5 januari en van 3 november 1976 zijn aangepast.

1. Bij ontstentenis van aangifte, bij laattijdige aangifte of wanneer de verschuldigde belasting hoger ligt dan de aangegeven inkomsten mag de belasting of het belastingsupplement worden gevestigd gedurende drie jaar, te rekenen vanaf 1 januari van het aanslagjaar (dat in principe het jaar is dat volgt op het jaar waarop de inkomsten betrekking hebben).

R. A 10931*Zie :***Gedr. St. van de Senaat :**

181 (1977-1978) :

N° 1 : Ontwerp van wet overgezonden door de Kamer van Volksvertegenwoordigers.

N° 2 : Verslag.

N° 3 : Amendement.

SENAT DE BELGIQUE

SESSION DE 1977-1978

8 DECEMBRE 1977

Projet de loi relatif aux propositions budgétaires 1977-1978AMENDEMENTS PROPOSES
PAR M. DEMUYTER ET CONSORTS

ART. 38

Dans cet article, remplacer le 1° par ce qui suit :

1° Le paragraphe 1^{er} est complété par un 4° rédigé comme suit :

« 4° Des éléments probants provenant de procédures extrajudiciaires ou de conventions font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle ces éléments probants sont venus à la connaissance de l'Administration. »

Justification

A. Pour comprendre la portée de l'article 38 du projet, il faut rappeler le droit commun des délais extraordinaires d'imposition, tel qu'il a été récemment mis au point par les lois des 5 janvier et 3 novembre 1976.

1. En cas d'absence de déclaration, de remise tardive de celle-ci ou lorsque l'impôt dû est supérieur aux revenus déclarés, l'impôt ou le supplément d'impôt peut être établi pendant trois ans à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition (lequel est, en principe, l'année qui suit l'année des revenus).

R. A 10931*Voir :***Documents du Sénat :**

181 (1977-1978) :

N° 1 : Projet de loi transmis par la Chambre des Représentants.

N° 2 : Rapport.

N° 3 : Amendement.

2. Sinds de wet van 5 januari 1976 wordt die termijn evenwel met twee jaar verlengd en bijgevolg in geval van fraude op vijf jaar gebracht.

De administratie kan gedurende de termijn van drie jaar gebruik maken van haar recht van onderzoek bij de belastingplichtige of bij derden. Gedurende de extra termijn van twee jaar mag zij slechts van haar recht van onderzoek gebruik maken op voorwaarde dat aan de belastingplichtige eerst de aanwijzingen inzake belastingfraude betekend zijn, welke op hem betrekking hebben voor de betrokken periode.

Laatstgenoemde regel, die ingevoerd werd bij de wet van 3 november 1976, wil zorgen voor een soort van evenwicht tussen de belangen van de Schatkist en die van de belastingplichtigen, die in principe en wanneer er geen aanwijzingen van fraude zijn, niet aan controles kunnen worden onderworpen welke betrekking hebben op belastbare periodes van meer dan drie jaar vóór het jaar waarin de controle wordt verricht.

Buiten die buitengewone termijnen, die het gemeen recht vormen, voorziet artikel 263 — eveneens aangevuld bij de wet van 5 januari 1976 — in termijnen die men niet als uitzonderlijk kan bestempelen, met name in het geval waarin een (burgerlijke of strafrechtelijke) rechtsvordering aan het licht brengt dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven door één van de bij de vordering betrokken partijen of zelfs door een derde in de loop van één der vijf jaren vóór het jaar waarin de vordering is ingesteld (art. 263, § 1, 3°).

B. Artikel 38 van het ontwerp wil aan artikel 263, dat onlangs werd aangevuld bij de wet van 5 januari 1976, een nieuw 4° toevoegen, dat de administratie het recht verleent om de belasting te vestigen binnen twaalf maanden na de datum waarop zij kennis heeft gekregen van bewijskrachtige gegevens die uitwijzen dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in de loop van één der vijf jaren vóór het jaar waarin de administratie kennis krijgt van die gegevens.

Wat dient echter te worden verstaan onder bewijskrachtige gegevens ?

De memorie van toelichting, voorgelegd aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, geeft als voorbeelden : « een controle, een onderzoek, een schatting, een scheidsrechterlijke uitspraak, een minnelijke schikking, enz., waarmee de belastingplichtige heeft ingestemd » (blz. 17).

Men kan er zeker begrip voor opbrengen dat de Regering wil verhinderen dat belastingplichtigen zich onttrekken aan de toepassing van artikel 263, 3° (rechtsvordering) door een betwisting (bijvoorbeeld inzake de vaststelling van schadevergoeding bij arbeidsongeschiktheid) te regelen via een buitengerechtelijke procedure van arbitrage of deskundigenonderzoek of door een overeenkomst.

Het amendement wil de nieuwe tekst beperken tot de mogelijkheden die verband houden met die welke reeds in artikel 263, 3°, zijn bedoeld.

C. Het is immers niet aanvaardbaar dat bewijskrachtige gegevens het gevolg zijn, zoals de memorie van toelichting voorstelt, van « een controle, een onderzoek » van de administratie, want zulks zou erop neerkomen dat de bepalingen die bij de wetten van 5 januari en 3 november 1976 (waarvan hierboven sprake sub A) werden aangenomen, en die de gevallen waarin de aanslagtermijn van drie op vijf jaar wordt gebracht, beperken tot de gevallen van fraude, van alle inhoud worden ontdaan : de tekst van het ontwerp zou uiteindelijk tot gevolg hebben dat de aanslagtermijn algemeen genomen op vijf jaar wordt gebracht, zelfs wanneer er geen sprake is van fraude (de termijn zou zelfs op meer dan vijf jaar worden gebracht, aangezien de belasting nog kan worden gevestigd binnen twaalf maanden na de datum waarop de administratie kennis heeft gekregen van de bewijskrachtige gegevens).

Het is moeilijk te geloven dat dit het doel zou zijn van het ontwerp, hoewel bepaalde passussen in de memorie van toelichting zulks te verstaan geven : bij de verantwoording van artikel 39 kan men immers lezen dat dit ontwerp de termijn van drie jaar waarover de Administra-

2. Toutefois, depuis la loi du 5 janvier 1976, ce délai est prolongé de deux ans et donc porté à cinq ans en cas de fraude.

L'administration peut user de son pouvoir d'investigation auprès du contribuable ou de tiers pendant le délai de trois ans. Pendant le délai supplémentaire de deux ans, l'administration ne peut user de ce pouvoir d'investigation qu'à condition d'avoir notifié préalablement au contribuable les indices de fraude fiscale qui existent, en ce qui le concerne, pour la période incriminée.

Cette dernière règle, introduite par la loi du 3 novembre 1976, a pour but de réaliser un certain équilibre entre les intérêts du Trésor et ceux des contribuables, qui ne peuvent, en principe et sauf indice de fraude, être exposés à des contrôles se rapportant à des périodes impossibles antérieures de plus de trois ans à celle où le contrôle est effectué.

Outre ces détails extraordinaires, qui constituent le droit commun, l'article 263, également complété par la loi du 5 janvier 1976, prévoit des délais qu'on peut qualifier d'exceptionnels, notamment dans le cas où une action judiciaire (civile ou pénale) fait apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés par une des parties à l'action ou même par un tiers au cours d'une des cinq années qui précèdent celle de l'intentement de l'action (art. 263, § 1^{er}, 3°).

B. L'article 38 du projet vise à ajouter à l'article 263, qui vient déjà d'être complété par la loi du 5 janvier 1976, un nouveau 4° donnant à l'administration le droit d'établir l'impôt dans les douze mois de la date à laquelle sont venus à sa connaissance des éléments probants qui font apparaître que des revenus imposables n'ont pas été déclarés au cours d'une des cinq années qui précèdent celle pendant laquelle ces éléments probants sont venus à sa connaissance.

Mais que faut-il entendre par éléments probants ?

L'exposé des motifs soumis à la Chambre des Représentants cite comme exemples : « les résultats d'un contrôle, d'une enquête, d'une expertise, d'un arbitrage, d'un arrangement amiable, etc., auxquels le contribuable a acquiescé » (p. 17).

On comprend assurément que le Gouvernement veuille empêcher les contribuables d'échapper à l'application de l'article 263, 3° (action judiciaire) en réglant leur litige (par exemple en matière de fixation des indemnités destinées à réparer une incapacité de travail) par une procédure extrajudiciaire d'arbitrage ou d'expertise, ou par une convention.

L'amendement vise à limiter le nouveau texte à ces hypothèses voisines de celle déjà visée par l'article 263, 3°.

C. On ne peut en effet admettre que les éléments probants résultent, comme le suggère l'exposé des motifs, « d'un contrôle, d'une enquête » de l'administration, car cela reviendrait à vider de toute portée les dispositions qui viennent d'être adoptées par les lois des 5 janvier et 3 novembre 1976 (rappelées ci-avant, sub. A) et qui limitent aux cas de fraude les cas dans lesquels le délai d'imposition est porté de trois à cinq ans; le texte du projet aboutirait à étendre, de manière générale, le délai d'imposition à cinq ans même en dehors des cas de fraude (le délai serait même porté à plus de cinq ans, puisque l'impôt pourrait encore être établi dans les douze mois de la date à laquelle les éléments probants sont venus à la connaissance de l'administration).

On a peine à croire que tel soit le but du projet, encore que certains passages de l'exposé des motifs paraissent le laisser entendre : on lit, en effet, à propos de la justification de l'article 39, « que le présent projet envisage à porter à cinq ans » le délai de trois ans dont

tie der Directe Belastingen beschikt om de belasting of het te vorderen supplement te vestigen, op vijf jaar beoogt te brengen (blz. 17 onderaan en blz. 18).

ART. 40

Artikel 306 te vervangen als volgt :

« Artikel 306. — In afwijking van artikel 305 is nalatigheidsintrest verschuldigd vanaf het verstrijken van de bij artikel 258 bepaalde aanslagtermijn op alle belastingen (met uitsluiting van de voorheffingen en de belastingverhogingen) die na het verstrijken van die termijn ingekohierd zijn, voor zover die belastingen verhoudingsgewijs betrekking hebben op belastbare inkomens die de belastingplichtige met bedrieglijke bedoelingen niet heeft aangegeven. »

Verantwoording

In de huidige regeling beginnen de verwijlrenten voor degenen die belastingen op hun inkomsten verschuldigd zijn, niet eerder te lopen dan na het verstrijken van de op het aanslagbiljet aangeduide datum van betaling (twee maanden na toezending daarvan): zie de artikelen 304 en 305 van het Wetboek.

Deze regel stemt overeen met het burgerrechtelijk beginsel volgens hetwelk een geldschuld eerst interest opbrengt te rekenen van de aanmaning.

Artikel 40 van het ontwerp wil in deze regel een zeer gewichtige wijziging aanbrengen.

Wanneer de aangifte van de inkomsten niet binnen de wettelijke termijn is geschied en in alle gevallen waarin de belasting hoger is dan de regelmatig aangegeven inkomsten, kan de Administratie de belasting nog inkohieren na het verstrijken van de gewone aanslagtermijn (die, volgens artikel 39 van het ontwerp, in principe eindigt op 30 juni van het tweede jaar dat volgt op het jaar van de inkomsten): zij beschikt over een buitengewone aanslagtermijn van drie jaar, ingaand op 1 januari van het aanslagjaar (hetwelk in principe het jaar is dat volgt op het jaar van de inkomsten), welke termijn in geval van fraude op vijf jaar wordt gebracht (Wetboek, art. 259, gewijzigd bij art. 37 van het ontwerp).

In de memorie van toelichting staat te lezen dat de belastingplichtigen die aldus buiten de normale aanslagtermijn belast worden « een onbetwistbaar geldelijk voordeel verwerven door zich te onttrekken aan hun fiscale verplichtingen, hetgeen onduidelijk is in een periode waarin alles in het werk wordt gesteld om de fiscale fraude te bestrijden » (blz. 17 en 18). Het ontwerp beoogt de schade te herstellen die door « de houding » van die « belastingplichtigen » aan de Schatkist berokkend wordt, de belastingverhogingen en boeten die zij krachtens de van kracht zijnde bepalingen oplopen buiten beschouwing laten.

De indieners van dit amendement zijn het er zeker mee eens dat « alles in het werk moet worden gesteld om de fiscale fraude te bestrijden ».

Indien echter een aangifte onjuist of onvolledig wordt geacht door de Administratie der belastingen of, in geval van betwisting, door het Hof van beroep, houdt dat niet noodzakelijk in dat de belastingplichtige inkomsten heeft verborgen om de belasting te ontduiken.

Er zijn belastingplichtigen die zich te goeder trouw vergissen (bijvoorbeeld bij de berekening van het belastingkrediet van 57,5 pct. m.b.t. de ontvangen dividenden).

Er zijn gevallen waarin de belastingplichtigen het met de Administratie oneens zijn over de interpretatie van de wet: die gevallen komen vaak voor zoals blijkt uit het aantal bezwaarschriften, voorzieningen in beroep en in cassatie. Dat is onder meer te verklaren uit het feit dat er bij de toepassing van talrijke bepalingen van de belastingwet een beoordelingsfactor meespeelt.

dispose l'Administration pour établir l'imposition ou le supplément d'impôt (p. 17, dernière ligne et 18).

ART. 40

Remplacer le texte de l'article 306 par ce qui suit :

« Article 306. — Par dérogation à l'article 305, l'intérêt de retard est dû à partir de l'expiration du délai d'imposition prévu par l'article 258 pour tous impôts (à l'exclusion des précomptes et accroissements) enrôlés après l'expiration de ce délai dans la mesure où ces impôts se rapportent proportionnellement à des revenus imposables que le contribuable s'est abstenu de déclarer dans une intention frauduleuse. »

Justification

• Sous le régime actuel, les intérêts de retard ne courent contre les redevables d'impôts sur les revenus qu'à dater de l'expiration du délai de paiement indiqué sur l'avertissement extrait de rôle (deux mois à dater de l'envoi de celui-ci): voir articles 304 et 305 du Code.

Cette règle est conforme au principe de droit civil en vertu duquel une dette de somme d'argent ne porte intérêt qu'à dater de la mise en demeure.

L'article 40 du projet propose d'apporter à cette règle une modification extrêmement grave.

Lorsque la déclaration de revenus n'a pas été faite dans le délai légal et dans tous les cas où l'impôt est supérieur aux revenus régulièrement déclarés, l'Administration peut encore enrôler l'impôt après l'expiration du délai ordinaire d'imposition (qui prend fin, en principe, d'après l'art. 39 du projet, le 30 juin de la deuxième année qui suit l'année des revenus): elle dispose d'un délai extraordinaire d'imposition de trois ans à dater du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition (lequel est, en principe, l'année qui suit l'année des revenus), délai porté à cinq ans en cas de fraude (Code, art. 259, modifié par l'art. 37 du projet).

L'exposé des motifs invoque que les contribuables qui sont ainsi imposés en dehors du délai ordinaire d'imposition « retirent un avantage pécuniaire incontestable en se soustrayant à leurs obligations fiscales, ce qui n'est pas admissible à une époque où tout est mis en œuvre pour lutter contre la fraude fiscale » (*Exposé des motifs*, p. 17 et 18). Le but du projet est de réparer le dommage causé au Trésor par le « comportement » des « contribuables en cause », indépendamment des accroissements et amendes qu'ils encourent d'autre part en vertu des dispositions en vigueur.

Les auteurs du présent amendement sont bien d'accord pour estimer que « tout doit être mis en œuvre pour lutter contre la fraude fiscale ».

Mais si une déclaration est jugée inexacte ou incomplète par l'Administration ou par la Cour d'appel en cas de litige, cela n'implique pas nécessairement que le contribuable a dissimulé des revenus dans le but d'échapper à l'impôt.

Il y a des contribuables qui se trompent de bonne foi (par exemple dans le calcul du crédit d'impôt de 57,5 p.c. afférents aux dividendes recueillis).

Il y a des cas où le contribuable est en désaccord avec l'Administration sur l'interprétation de la loi: ces cas sont fréquents, comme le prouve le nombre de réclamations, de recours en appel et en cassation. Ils s'expliquent notamment par le fait que l'application de nombreuses dispositions de la loi fiscale comportent un élément d'appréciation.

Zo voorziet artikel 42 van het Wetboek in een gedeeltelijke vrijstelling voor de winsten die worden aangewend voor « inrichtingen ten behoeve van het personeel van het bedrijf », maar er wordt niet bij gezegd wat moet worden verstaan onder een inrichting ten behoeve van het personeel.

Men heeft bijvoorbeeld geoordeeld dat een garage voor motorfietsen wel een inrichting was ten behoeve van het personeel (wat door de Administratie werd betwist), maar een installatie voor het stofvrij maken van de werkplaatsen zou dat niet zijn. De belastingplichtige die de wet te goeder trouw interpreteert in een zaak als deze, maar wiens interpretatie wordt verworpen door de Administratie of het Hof van beroep, wordt nu reeds hoger aangeslagen omdat hij geen vooruitbetalingen heeft gedaan. Bovendien loopt hij volgens de thans geldende teksten het gevaar dat de verhoging van zijn aanslag gaat tot 100 pct. van de winsten waarvan hij meende — ten onrechte maar te goeder trouw — dat zij belastingvrij waren.

(In de praktijk is het in dergelijke gevallen zo dat de Administratie, bij verschillende interpretatie van de wet, in het algemeen geen verhoging toepast en het is maar te hopen dat die houding gehandhaafd zal blijven.)

Het zou niet redelijk zijn om in dergelijke gevallen met terugwerkende kracht nalatigheidsinteressen te vorderen tegen een rente van 12 pct. per jaar, onder het voorwendsel dat de belastingplichtige van tevoren had moeten weten dat zijn zienswijze zou worden verworpen door de Administratie of het Hof van beroep.

De intresten houden een zekere vorm van straf in, wat men in de memorie van toelichting ook moge beweren.

Immers :

1. De aanslagvoet van 12 pct. is hoger dan die van de geldmarkt;
2. Nog erger is dat, in tegenstelling met de interessen van leningen die zijn aangegaan in het kader van een beroep (Wetboek, art. 44) of om inkomsten uit onroerende goederen of kapitalen te verwerven of te behouden (Wetboek, art. 71), de aan het Rijk verschuldigde nalatigheidsinteressen niet aftrekbaar zijn van de belastbare inkomsten.

De fraude moet worden bestreden; maar aan de andere kant mogen de belastingplichtigen die te goeder trouw handelen niet aan zulke nieuwe zware lasten bloot gesteld worden.

Het amendement wil bijgevolg de toepassing van artikel 306 beperken tot de belastingen die betrekking hebben op belastbare inkomsten die de belastingplichtige met een bedrieglijke bedoeling niet heeft aangegeven.

Daarom wordt voorgesteld :

- De bewoordingen van de tekst te verlichten door te verwijzen naar de bij artikel 258 bedoelde gewone aanslagtermijn.
- Te preciseren dat de nalatigheidsinteressen hoe dan ook beginnen te lopen op het ogenblik dat die gewone termijn verstrijkt (al naar het geval is dat 30 juni van het tweede jaar na het aanslagjaar of de datum waarop een termijn van 6 maanden te rekenen vanaf de datum van de aangifte verstrijkt).
- Te preciseren dat de nalatigheidsinteressen niet van toepassing zijn op de belastingverhogingen.

Ainsi l'article 42 du Code prévoit une immunité partielle pour les bénéficiaires employés « à des installations en faveur du personnel de l'entreprise » mais ne dit pas ce qu'il entend par une installation en faveur du personnel.

Il a été jugé par exemple qu'un garage pour motos est une installation en faveur du personnel (ce que l'Administration contestait) mais non une installation de dépoussiérage des ateliers. Le contribuable qui adopte de bonne foi une interprétation de la loi sur une question de ce genre et dont l'interprétation est rejetée par l'Administration ou par la Cour d'appel subit déjà, à l'heure actuelle, les majorations pour défaut de versement anticipé. De plus, il est exposé, d'après les textes en vigueur, à des accroissements qui peuvent porter l'impôt à 100 p.c. du bénéfice qu'il a jugé — à tort mais de bonne foi — ne pas être imposable.

(En fait, dans des cas de ce genre, où il s'agit d'une divergence sur l'interprétation de la loi, l'Administration n'applique généralement pas les accroissements, et il est à espérer qu'elle maintiendra cette attitude.)

Il ne serait pas raisonnable, dans des cas de ce genre, d'appliquer rétroactivement des intérêts de retard au taux de 12 p.c. l'an sous prétexte que le contribuable aurait dû savoir d'avance que son point de vue serait rejeté par l'Administration ou par la Cour d'appel.

Quoi qu'en dise l'exposé des motifs, ces intérêts comportent une part de pénalité.

En effet :

1. Le taux de 12 p.c. est supérieur aux taux du marché financier;
2. Et surtout, les intérêts de retard dus à l'Etat à la différence des intérêts des emprunts contractés dans le cadre de la profession (Code, art. 44) ou en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus d'immeubles ou de capitaux (Code, art. 71) ne sont pas déductibles des revenus imposables.

Autant il se justifie de combattre la fraude, autant il ne se justifierait guère d'exposer des contribuables de bonne foi à des charges nouvelles aussi lourdes.

L'amendement tend en conséquence à limiter l'application de l'article 306 aux impôts qui se rapportent à des revenus imposables que le contribuable s'est abstenu de déclarer dans une intention frauduleuse.

A cette occasion, il est proposé :

- D'alléger la rédaction du texte par une référence au délai ordinaire d'imposition visé à l'article 258.
- De préciser que le point de départ des intérêts de retard est en tout cas l'expiration de ce délai ordinaire (qui est, selon le cas, le 30 juin de la deuxième année de l'exercice d'imposition ou l'expiration d'un délai de 6 mois à dater de la déclaration).
- De préciser que les intérêts de retard ne s'appliquent pas aux accroissements.

A. DEMUYTER.
L. WALTNIEL.
F. JANSSENS.