

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

10 juin 2020

RAPPORT ANNUEL 2019

**du Service Conciliation fiscale
(SPF FINANCES)**

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

10 juni 2020

JAARVERSLAG 2019

**Fiscale Bemiddelingsdienst
(FOD FINANCIËN)**

N-VA	: Nieuw-Vlaamse Alliantie
Ecolo-Groen	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
PS	: Parti Socialiste
VB	: Vlaams Belang
MR	: Mouvement Réformateur
CD&V	: Christen-Democratisch en Vlaams
PVDA-PTB	: Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique
Open Vld	: Open Vlaamse liberalen en democraten
sp.a	: socialistische partij anders
cdH	: centre démocrate Humaniste
DéFI	: Démocrate Fédéraliste Indépendant
INDEP-ONAFH	: Indépendant - Onafhankelijk

Abréviations dans la numérotation des publications:		Afkorting bij de numering van de publicaties:	
DOC 55 0000/000	Document de la 55 ^e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi	DOC 55 0000/000	Parlementair document van de 55 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA	Questions et Réponses écrites	QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral	CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV	Compte Rendu Analytique	CRABV	Beknopt Verslag
CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)	CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN	Séance plénière	PLEN	Plenum
COM	Réunion de commission	COM	Commissievergadering
MOT	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT	Moties tot besluit van interpellaties (beigegekleurig papier)

SPF FINANCES

Service de Conciliation fiscale

RAPPORT ANNUEL 2019

LE SERVICE DE CONCILIATION FISCALE

1. INTRODUCTION

La loi du 29 mars 2018 étendant les missions et renforçant le rôle du Service de Conciliation fiscale et son arrêté d'exécution du 21 décembre 2018 accordent au SCF le pouvoir de décider de la remise ou de la réduction des accroissements d'impôts et des amendes administratives. À cette fin, la loi précitée a créé une "Cellule sanctions administratives" au sein du SCF.

C'est une compétence qui va au-delà de la simple conciliation. Il s'agit en fait de statuer sur les demandes de grâce, comme le prévoyait l'Arrêté du Régent du 18 mars 1831. Plus d'explications à ce sujet se trouvent dans la section II - Cellule sanctions administratives.

En conséquence, à partir du 1er janvier 2019, le fonctionnement du SCF doit être scindé en deux parties, d'une part la conciliation fiscale effective et, d'autre part, la « Cellule sanctions administratives ».

2. DISPOSITIONS LEGALES ET REGLEMENTAIRES

Les dispositions légales et réglementaires régissant le statut et le fonctionnement du SCF sont les suivantes :

- Loi du 25 avril 2017 portant des dispositions diverses (IV) en ce qu'elle fixe le cadre de la conciliation fiscale (MB 08.05.2007, 3^e éd.);
- AR du 9 mai 2007 portant exécution du Chapitre 5 du Titre VII L 25 avril 2017 portant des dispositions diverses (IV), en ce qu'il concerne la création du service de conciliation fiscale au sein du Service public fédéral Finances (MB 24.05.2007);
- AM du 16 mai 2007 fixant la procédure de sélection des agents du service de conciliation fiscale (MB 15.06.2007, 3^e éd.);
- MB du 7 mai 2010 fixant le règlement d'ordre intérieur du SCF (MB 07.05.2010).
- Loi du 29 avril 2013 modifiant le CIR 92 en vue d'étendre la conciliation fiscale aux demandes de dégrèvement d'office (MB 10.05.2013);
- Loi du 10 juillet 2017 renforçant le rôle du service de conciliation fiscale (MB 20.7.2017, 2^e éd.) ;
- Loi du 29 mars 2018 visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du service de conciliation fiscale (MB 13.4.2018) ;
- AR du 21 décembre 2018 portant exécution du Chapitre 2 de la loi du 29 mars 2018 visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du service de conciliation fiscale (MB 31.12.2018, 1^{ière} édition) ;
- Loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des

créances fiscales et non fiscales (Chapitre 3, section 12, art. 130 et 139 - MB 30.4.2019).

Ces dispositions légales et réglementaires peuvent être consultées sur www.conciliationfiscale.be.

L'article 116 L 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV) précise que le SCF examine les demandes de conciliation en toute indépendance. Cette indépendance statutaire et fonctionnelle est essentielle pour que l'intervention du SCF soit efficace.

L'article 6 de l'AR du 9 mai 2007 affirme que *“Dans les limites de leurs attributions, les conciliateurs fiscaux ne reçoivent d'instructions d'aucune autorité. Sauf, le cas de faute grave, ils ne peuvent être relevés de leur charge, en raison d'actes qu'ils accomplissent dans le cadre de leurs fonctions.”*.

Cette disposition permet donc aux conciliateurs fiscaux d'agir en toute indépendance et d'accomplir leurs tâches en toute liberté à l'égard des actes et du fonctionnement des administrations générales rentrant dans leur compétence. Toutefois, bien que les conciliateurs soient indépendants, l'AR du 9 mai 2007 précise que le service est créé au sein du SPF Finances. Le SCF est un service autonome placé sous l'autorité administrative du Président du Comité de direction du SPF Finances, mais qui bénéficie d'une indépendance de décisions et d'expression à l'égard de l'autorité.

Les articles 2 et 3 L 10 juillet 2017 confèrent à une demande de conciliation déclarée recevable un effet suspensif sur la procédure relative au litige entre le contribuable et l'administration fiscale. La portée de cette mesure sera expliquée plus en détail ci-après en fonction de la nature du différend.

La loi du 29 mars 2018 apporte, d'une part, quelques clarifications à la loi du 10 juillet 2017 et élargi, d'autre part, considérablement les missions du SCF en lui attribuant la compétence :

- de concilier des litiges concernant les créances non-fiscales ;
- de décider sur les requêtes de remise ou modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives en ce qui concerne :
 - les droits et taxes divers
 - les impôts sur les revenus
 - les taxes assimilés aux impôts sur les revenus.

Cette dernière disposition est expliquée en détail dans la partie II du rapport annuel du SCF.

3. COMPOSITION

3.1 Collège

En 2019 le Collège de dirigeants du SCF est composé de quatre membres.

La composition et le fonctionnement du SCF sont régis à l'article 1^{er} AR du 9 mai 2007 qui dispose que le SCF est placé sous la direction d'un Collège composé d'au moins trois et d'au plus cinq membres appelés "conciliateurs fiscaux". Le Président est désigné par le ministre parmi les membres du Collège.

Ce Collège se compose d'un nombre égal de membres appartenant respectivement aux deux rôles linguistiques français et néerlandais, le Président éventuellement excepté.

L'article 2 du même arrêté précise que les conciliateurs fiscaux sont désignés, après un appel aux candidats effectué sur base d'une description de fonction et de profil de compétences joints en annexe de l'arrêté royal. Ils sont désignés pour une période de cinq ans, renouvelable.

L'article 3 énonce enfin que le Roi peut, après avis du Comité de direction, mettre fin au mandat des conciliateurs fiscaux par arrêté délibéré en Conseil des ministres :

- 1° à leur demande;
- 2° pour des motifs graves.

Le mandat prend fin de plein droit quand les conciliateurs fiscaux atteignent l'âge de 65 ans.

Historique des désignations du Collège des conciliateurs fiscaux visé à l'article 1^{er} de l'AR du 9 mai 2007 :

- L'AR du 7 décembre 2009, désignant les membres du Collège du SCF (Geert Callaert, Paul De Rom, Charles Demarch, Yvan Dubuisson et Edouard Trzcinski) pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2014 (MB 01.02.2010);
- L'AR du 16 janvier 2011, désignant à nouveau les membres du Collège (Charles Demarch, Yvan Dubuisson et Edouard Trzcinski), dont la nomination avait été annulée par le Conseil d'État en date du 18 janvier 2011 (09.03.2011);
- L'AR du 16 avril 2015, désignant le nouveau Collège (M.-Christine Delbaer, Geert Callaert, Roland Rosoux et Pierre Goblet) pour la période du 1^{er} mai 2015 au 30 avril 2020 (MB 17.06.2015, 2^e éd.);
- Par AM du 29 avril 2015, Madame M.-Christine Delbaer a été nommée à compter du 1^{er} mai 2015 au poste de Présidente du Collège de dirigeants du SCF (MB 17.06.2015, 2^e éd.);
- L'AR du 13 septembre 2017, désignant à nouveau les membres du Collège (Roland Rosoux et Pierre Goblet), dont la nomination avait été annulée par le Conseil d'Etat en date du 22 mai 2017 (MB 25.09.2017)
Ces nominations ont une fois de plus été annulées par le Conseil d'Etat du 14 mars 2019 (arrêt n° 243.938) ;

- L'AR du 8 juillet 2019 portant désignation temporaire de deux agents de l'Etat du rôle linguistique français comme membres du Collège du Service de Conciliation fiscale du Service public fédéral Finances (Philippe Vanderbecq et Olivia Pierson – MB 19.7.2019, 2^{ème} édition).

3.2 Collaborateurs

L'article 4 de l'AR du 9 mai 2007 précise que le service est composé d'au moins vingt membres du personnel, titulaires d'un emploi de niveau A ou B, et d'au moins trois membres du personnel, titulaires d'un emploi de niveau C.

Les candidats doivent obtenir une mention favorable à la fin d'une procédure de sélection établie sur la base d'une description de la fonction et d'un profil de compétences. Le Ministre des Finances désigne les membres du personnel parmi la liste des candidats retenus sur base de la procédure de sélection, sur proposition des conciliateurs fiscaux. Cette désignation est valable pour cinq ans. Elle est renouvelable.

A la demande des conciliateurs fiscaux, ou à la demande du membre du personnel, il peut être dérogé à cette durée dans des circonstances exceptionnelles, par décision dûment motivée du Ministre des Finances.

Au 31 décembre 2019, le personnel du SCF se compose de :

- 5 collaborateurs qui consacrent une partie de leur temps de travail au soutien management. Ils assurent l'appui général, administratif et logistique du service, ainsi que l'environnement informatique du SCF et le suivi des différents projets (ICT et autres) afin de remplir les besoins du SCF.

Section I – Conciliation fiscale

- 5 collaborateurs affectés au service du secrétariat;
- 39 collaborateurs qui gèrent les dossiers de conciliation.

Section II – Cellule sanctions administratives

- 3 collaborateurs qui consacrent une partie de leur temps de travail au service du secrétariat;
- 9 collaborateurs qui gèrent les requêtes en remise ou modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives (demandes de grâce).

Le SCF est accessible par téléphone chaque jour ouvrable, ainsi que via la permanence instaurée en période de fin d'année.

Tous les collaborateurs du SCF (de la conciliation fiscale effective et de la CSA) sont issus des administrations générales (AGFisc, AGPR, AGDP, AGISI, etc.).

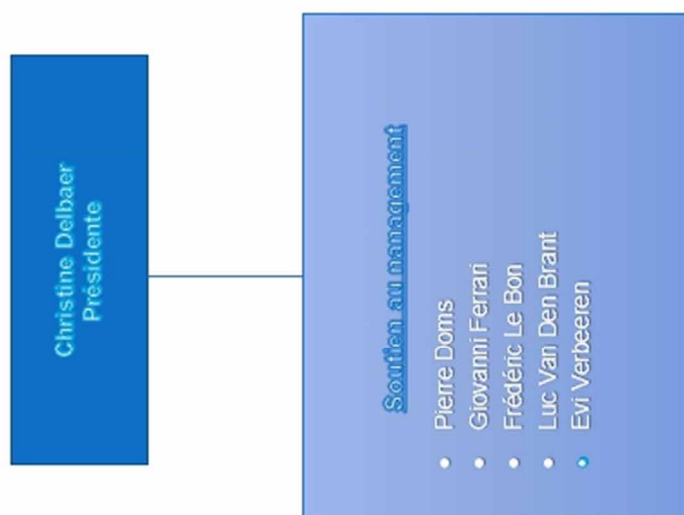
Les collaborateurs de la conciliation sont recrutés en tenant compte de leur expérience et de leurs connaissances techniques dans le domaine fiscal où ils doivent pratiquer la conciliation, ainsi que de leur capacité d'écoute, de communication et d'autres compétences génériques favorisant la conciliation. Les collaborateurs de la conciliation fiscale sont placés sous la direction d'un Membre du Collège du SCF.

Il est attendu des collaborateurs de la CSA qu'ils aient de l'expérience et de connaissances

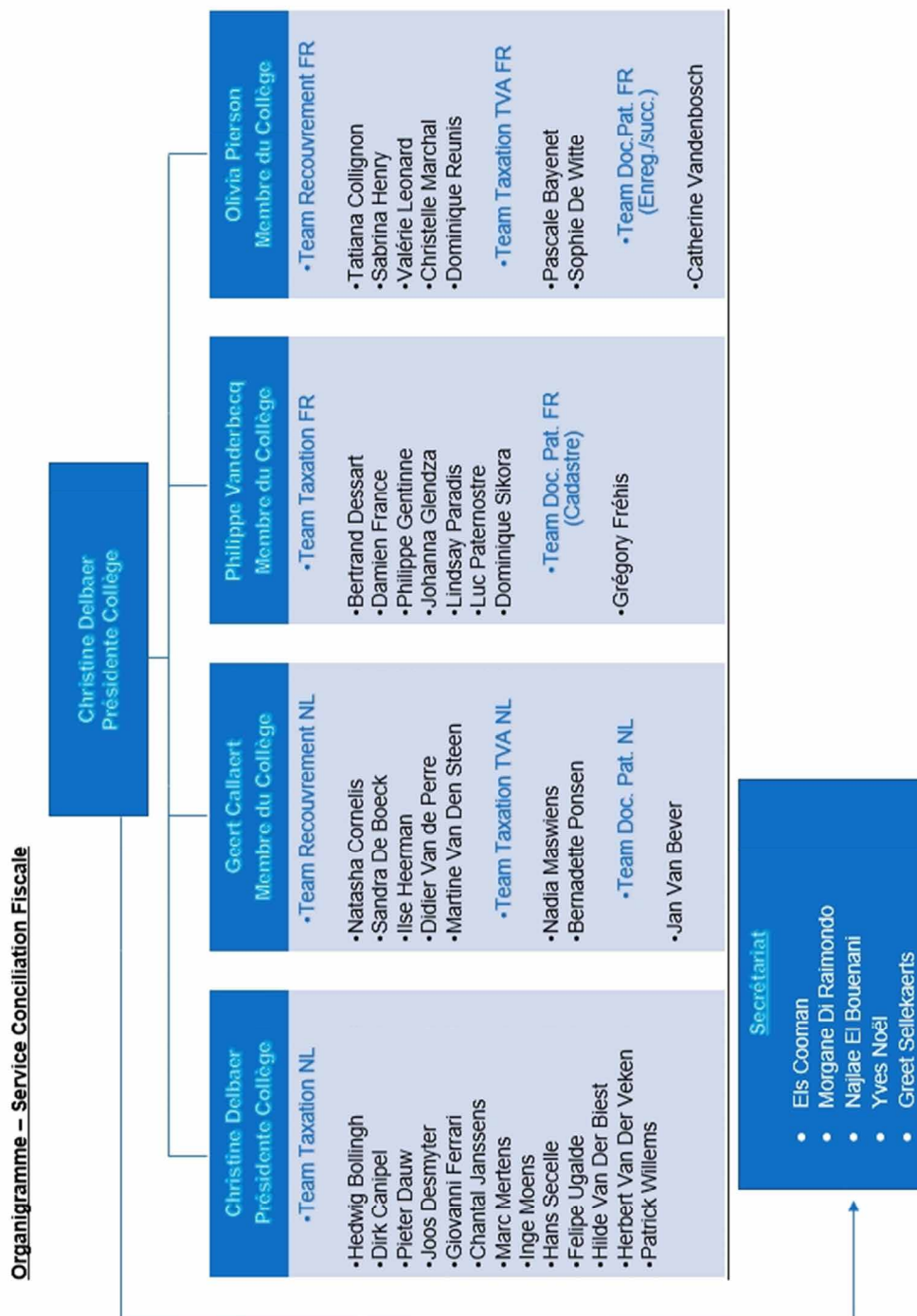
techniques principalement dans la domaine des impôts sur les revenus. Lors de leur mise à disposition, il sera également tenu compte de leur capacité d'écoute, de communication et des autres compétences génériques qui permettent de mener à bien l'instruction et le traitement des demandes de grâce. Les collaborateurs de cette cellule sont placés sous la direction du Président du SCF.

Conformément à l'article 5 de l'AR du 9 mai 2007 portant exécution du Chapitre 5 du Titre VII L 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV), tous les collaborateurs du SCF sont mis à disposition de ce service et conservent dans leur administration d'origine leurs droits à la promotion, au changement de classe et de grade, et à la mutation.

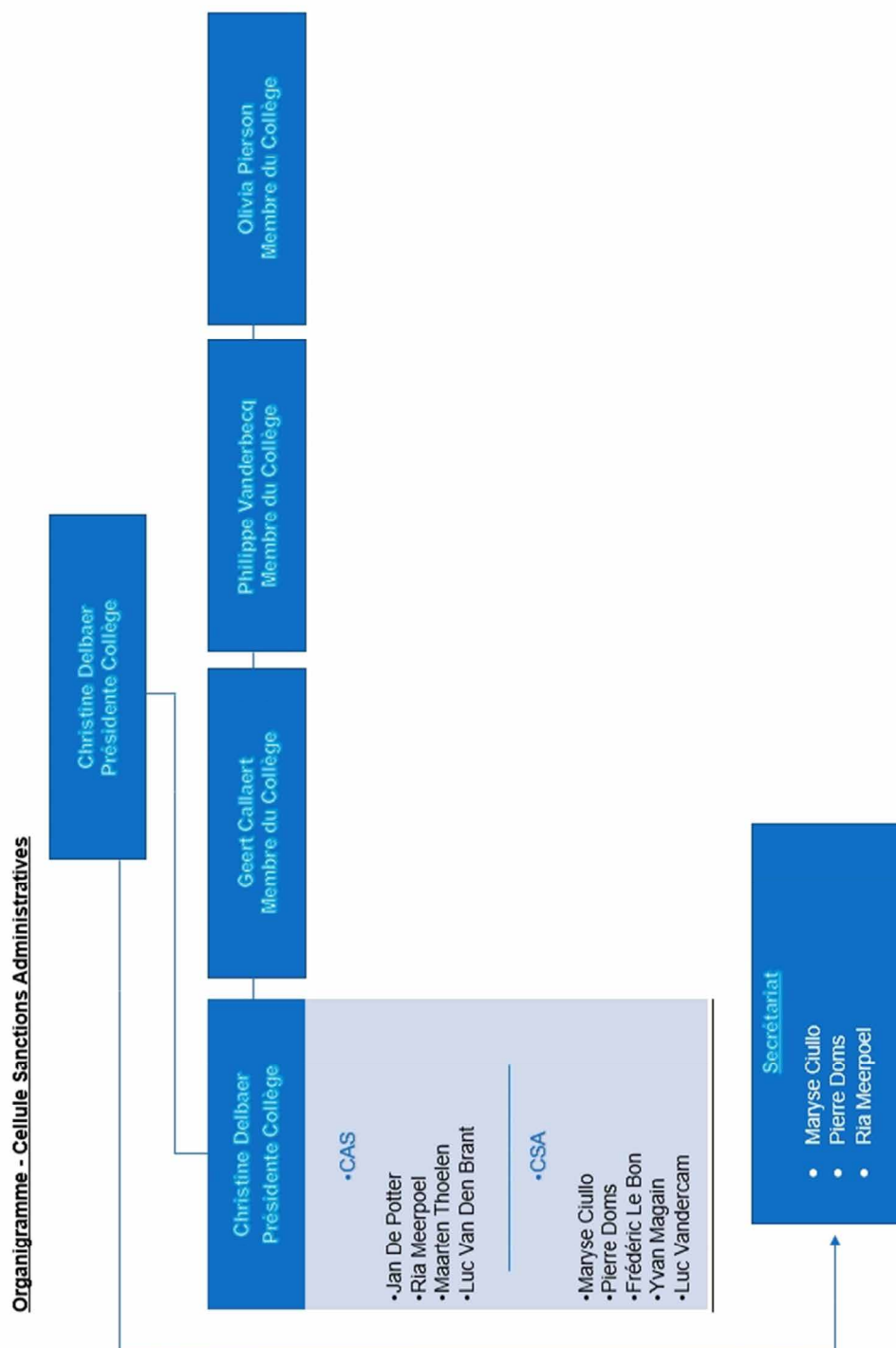
ORGANIGRAMME – SOUTIEN MANAGEMENT

Organigramme - Général

ORGANIGRAMME – SECTION CONCILIATION FISCALE



ORGANIGRAMME – CELLULE SANCTIONS ADMINISTRATIVES



SECTION I – CONCILIATION FISCALE

PARTIE I : GENERALITES

1. INTRODUCTION

1.1 En général

La conciliation sur le plan fiscal est donc rendue possible par la Loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV). Par la création du SCF, le législateur entendait rendre la complexité sans cesse croissante de la législation fiscale plus transparente et rendre l'administration plus accessible. Il y a également la nécessité d'obtenir l'adhésion des contribuables aux prélèvements dont ils font l'objet.

La mission de la section Conciliation fiscale du SCF consiste donc à :

- parvenir à des règlements à l'amiable en cas de difficultés relatives à l'application des lois fiscales pour lesquelles les différentes administrations du SPF Finances sont compétentes et pour lesquelles elles assument le service, autrement dit contribuer de manière constructive à réduire le nombre de litiges judiciaires;
- permettre ou accélérer l'encaissement des créances fiscales;
- adresser des recommandations au Président du SPF Finances sur la base des problèmes constatés dans les dossiers individuels afin d'apporter des solutions globales;
- émettre un rapport à ce sujet au Ministre des Finances et la Chambre des Représentants.

La conciliation fiscale ne peut pas être comparée à la médiation introduite par la loi du 21 février 2005 dans la partie VII du Code judiciaire. La conciliation fiscale repose sur une législation spécifique très différente et couvre bien plus que la médiation au sens strict visée par le Code précité. La conciliation fiscale peut être considérée comme un règlement amiable des différends. Le conciliateur fiscal n'est pas simplement un tiers qui guidera les parties vers la recherche d'une solution. Son rôle ne se limite pas à une intervention orale. Comme nous le verrons plus loin, le SCF travaille avec des teams d'experts. Chaque expert cherchera lui-même cette solution et pourra faire des suggestions pour obtenir des résultats. Il peut servir d'intermédiaire non seulement entre les parties, mais aussi entre différents services et même la hiérarchie.

Fournir un service de qualité est également la priorité du SCF. En accomplissant des prestations de services correctes et en fournissant des informations exactes aux citoyens et aux entreprises, le SCF contribue à rendre les procédures fiscales et la législation accessibles et tente de soulager le travail des services extérieurs du SPF Finances.

1.2 Le Médiateur fédéral – protocole de collaboration

Le 13 décembre 2016, le SCF a signé un protocole de collaboration avec le Médiateur fédéral. L'idée sous-jacente des accords pris est que le SCF remplisse pleinement son rôle de "service de première ligne" dans les affaires fiscales, de sorte que l'appel au Médiateur fédéral en tant que "service de seconde ligne" puisse se concentrer sur les dossiers pour lesquels le SCF n'a pas pu apporter de solution, soit par l'échec de la conciliation entamée, soit en raison de l'impossibilité de pouvoir négocier dans le dossier étant donné la nécessité légale de déclarer la demande de conciliation irrecevable.

La conclusion du protocole de collaboration permet de traiter les intérêts des demandeurs avec soins, de créer de la clarté tant pour ceux-ci que pour les agents concernés, et afin d'éviter toute forme de double emploi.

Les contacts dans le cadre de la conclusion du protocole de collaboration ont également permis une plateforme pour une concertation plus étroite entre les services dans certaines situations auxquelles ils sont confrontés dans la pratique. En effet, tant le Médiateur fédéral que le SCF traitent, d'une part, les demandes qui leur sont soumises pour arriver à une solution pour le citoyen requérant dans le dossier individuel en question, mais prennent, d'autre part, des mesures afin d'éviter au maximum de manière générale de tels conflits ou malentendus à l'avenir. Grâce au protocole il est possible de traiter en commun les problèmes constatés, soit dans le fonctionnement de l'administration, soit sur le plan de la législation applicable et de les soumettre aux instances compétentes.

Ainsi en 2019, le SCF a coopéré étroitement avec le Médiateur fédéral dans le cadre d'une enquête sur l'imposition « induue » du RC de la seule habitation propre.

En raison de la disparition du code 1100 (2100) dans le cadre III de la déclaration à l'impôt des personnes physiques depuis l'exercice d'imposition 2015, plusieurs contribuables avaient mentionné leur RC relatif à leur habitation propre au code 1106 (2106). En conséquence, le RC indexé a été imposé à tort. Cette surtaxe a presque toujours été notifiée à l'AGFisc en dehors du délai de réclamation de l'article 371 CIR 92 via une demande de dégrèvement d'office.

Le SCF, avec le Médiateur fédéral et en concertation avec l'Administrateur Particulier de l'AGFisc a obtenu que, sans préjudice des principes en la matière, une tolérance administrative soit appliquée à tous les litiges encore ouverts pour lesquels il peut encore être considéré qu'il est satisfait aux conditions prévues à l'article 376, § 1, 1° et 2°, CIR 92.

1.3 Spécificités de la conciliation fiscale

Le SCF s'est développé, comme cela a été précédemment présenté, comme un "service de solutions", un service qui s'attache à 200 % à être au service des contribuables, cela aussi bien dans le cadre de la fixation des impôts et droits que dans le recouvrement de ceux-ci. Cela n'implique pas toujours de recourir à une médiation mais la conciliation fiscale reste cependant le "core business" du service.

Au fil des années, les collaborateurs du SCF ont créé leur propre approche de la conciliation, l'ont peaufinée et transmise à leurs nouveaux collègues et collaborateurs du service de conciliation. Ainsi, ils ont ouvert la voie vers des conversations exploratoires de conciliation au cours desquels la tâche et la mission du collaborateur du SCF, mais aussi les attentes vis-à-vis des parties sont expliquées, ainsi que le déroulement prévisible du processus de conciliation auquel les parties peuvent s'attendre. Ci-après un certain nombre d'aspects sont donnés qui font que justement la conciliation fiscale est une réussite.

La plupart de ces facteurs de réussite semblent être inhérents au fait que le conciliateur lui-même est un fonctionnaire fiscal, ce qui pourrait cependant également représenter une menace qu'un manque de neutralité puisse lui être reproché. Finalement, la conciliation fiscale est une conciliation menée par le pouvoir public, pendant que ce même pouvoir public est la partie adverse du demandeur. Mais l'appellation "pouvoir public" se rapporte ici naturellement à plusieurs entités distinctes. Le collaborateur du SCF est, en effet, avant tout un expert fiscal dans les aspects légaux, réglementaires et de techniques fiscales et cela le rend performant sur le fond du litige en cause. En outre, dans le cadre de son intervention, d'autres

compétences jouent également un rôle. Il a une vision panoramique globale, dispose d'un réseau, il maintient l'équilibre et tend vers le "raisonnable" et "l'équitable".

Les fonctionnaires du SPF Finances qui se portent candidats pour une fonction de "conciliateur fiscal" font l'objet d'une sélection-interview sur la base de leur curriculum vitae devant une commission de sélection composée de façon mixte; d'une part, leurs connaissances fiscales et techniques sont évaluées et d'autre part, également un certain nombre de compétences génériques. Il est exigé d'eux qu'ils disposent d'une expérience utile de plusieurs années dans la matière fiscale pour laquelle ils doivent concilier, tant sur l'approche plutôt théorique de la fiscalité, que sur l'expérience concrète de terrain. Ainsi, par exemple, les litiges en matière d'impôts des sociétés ne sont attribués qu'à des experts en la matière et cela vaut aussi pour toutes les autres matières (impôt des personnes physiques, TVA, recouvrement, cadastre, ...).

Mais l'attention est portée autant sur leurs qualités personnelles que sur leurs compétences et sur leur conscience professionnelle. Il est en effet attendu d'un conciliateur fiscal qu'il puisse rapidement s'investir dans un dossier, qu'il conserve un esprit critique, qu'il soit impliqué, empathique, patient, et suffisamment résistant au stress, et qu'il puisse ensuite encourager et structurer la communication et le processus de conciliation. Mais surtout, il est vérifié que le candidat soit capable de se détacher de son administration d'origine, de se libérer de toute influence à ce niveau, soit en mesure de garantir l'éthique nécessaire en tant que conciliateur fiscal et soit motivé à agir en équité. Le collaborateur du SCF qui intervient comme conciliateur fiscal ne doit pas être "neutre" en raison de son origine, mais bien "neutre" dans la mesure où il est objectif et libre de toute influence, tant vis-à-vis du demandeur que de l'autorité, qui en définitive le rémunère. Une des garanties à cet égard est le fait qu'il est placé dans un "service autonome" et n'a aucun lien hiérarchique tant avec l'administration générale que les administrations au sein du SPF Finances.

En outre, la connaissance technico-fiscale est complémentaire aux autres compétences et à l'attitude et à l'éthique du conciliateur, et ces quatre aspects essentiels se maintiennent mutuellement en équilibre. Un conciliateur "expert" fiscal est un conciliateur qui met pleinement à profit son expertise personnelle en vue d'être bon et impartial. La connaissance de la matière fiscale examinée et de l'administration dans toutes ses facettes fait en sorte que le conciliateur fiscal n'est pas dépendant de l'une ou de l'autre partie mais reste véritablement libre de toute influence, qu'il peut être neutre dans son statut tout en faisant preuve de partialité plurielle ou d'implication équivalente, et ce afin d'aboutir à une solution durable avec les parties contractantes.

Les collaborateurs du SCF sont pendant la procédure de conciliation soutenus, guidés et, si nécessaire, accompagnés par leur membre du Collège responsable, le Conciliateur fiscal.

Durant les neuf années au cours desquelles il a été fait appel à la conciliation fiscale, plusieurs facteurs de succès ont été définis qui font que l'on parvient globalement, dans presque 70 % des cas, à une solution de conciliation. Dans le cadre de ce rapport annuel on se focalise en particulier sur les facteurs de succès qui découlent du fait que le conciliateur fiscal est un fonctionnaire du SPF Finances, à savoir le fait qu'il dispose d'une vue d'ensemble, d'un réseau, qu'il est garant d'un certain équilibre et qu'il a la possibilité d'agir "en équité".

Le conciliateur fiscal a une vue d'ensemble

En tant que fonctionnaire du SPF Finances, le collaborateur du SCF a un accès aux bases de données nécessaires de ce service public, sans que cet accès ne se heurte au secret professionnel, et sans qu'il ne puisse y être dérogé. Il peut donc se forger une image parfaitement objective du dossier du requérant et sait, à partir de cette connaissance, et mieux

que tout autre, définir une marge de négociation, de manœuvre et de conciliation, et à chaque fois approcher la “vérité”. Parce qu’un conflit avec les autorités est également souvent la conséquence d’une chaîne de malentendus, et dont le dernier est souvent la goutte qui fait déborder le vase. A partir de cette vue d’ensemble, mais aussi des éléments du dossier et des relations et comportements des parties, le conciliateur fiscal a une image objective du conflit, et ceci lui permet d’élaborer une stratégie de conciliation optimale. Le conciliateur fiscal suggère ou conduit donc le meilleur processus de conciliation : des discussions individuelles ou communes ou les deux, de manière successive. Cela lui permet en outre d’assumer son rôle crucial de garant d’un certain équilibre, comme décrit ci-après.

Inutile en effet de préciser que chaque partie perçoit l’affaire différemment de l’autre, a sa propre vérité et celle-ci, à un moment déterminé, ne peut plus varier. Cela permet au conciliateur de mettre en avant ses propres vérités – points de vue –, de les placer côte-à-côte, de les expliquer, et à partir d’un processus de conciliation adéquat, basé sur les intérêts des parties, de faciliter un accord. A cet égard, son approche créative est centrale et son expertise personnelle augmente cette créativité.

Le conciliateur fiscal a un réseau complet

Lorsque l’on concilie, il est essentiel de trouver la partie qui dans les faits peut faire les concessions. Au sein d’un appareil étatique, ceci n’est pas toujours facile. Le receveur des contributions est l’expéditeur de mon avertissement-extrait de rôle à l’impôt des personnes physiques, j’introduis plutôt ma déclaration auprès du service de taxation local, mais j’envoie ma réclamation au conseiller-général mentionné au verso de l’avertissement-extrait de rôle. Je reçois un accusé de réception avec la mention d’une personne de contact. Mais est-ce bien cette personne qui peut dans les faits décider sur ma réclamation ? En d’autres termes, a-t-elle réellement carte blanche de la part de celui qui en définitive décidera et devra se prononcer sur ma réclamation ?

Le conciliateur fiscal peut dans tous les cas aider à lever ces incertitudes et, grâce à sa connaissance approfondie de la structure de l’administration, commence son processus de conciliation avec le service ou le fonctionnaire compétent, ou l’y convie. Lorsque des interprétations incertaines ou divergentes de dispositions légales ou réglementaires ou de décisions de justice sont établies, il peut solliciter la hiérarchie pour connaître la position officielle ou les décisions de principe, voire même pour les voir modifiées ou actualisées. Il peut solliciter des avis d’autres institutions comme par exemple la Commission des Normes comptables.

Il peut de la sorte établir un pont entre la table de la négociation et l’endroit où les décisions finales sont prises et au besoin, ramener ce service dans la procédure de conciliation. Il a de plus à l’intérieur du SCF, comme à l’intérieur du SPF Finances, son réseau, vers lequel il peut s’orienter, avec lequel il peut faire du “brainstorming” et par quoi il peut même être reconnu comme un expert dans ce domaine et être pris tout-à-fait au sérieux, ce que garantit et stimule la procédure de conciliation et le chemin vers un accord durable. De plus, la composition polyvalente du SCF permet de s’attaquer à tous les aspects d’un conflit, même ceux qui en sont à la base, mais qui sont traités par un autre service (par exemple le traitement d’une réclamation relative au précompte immobilier – compétence de l’AGFisc – force un avis qui se faisait attendre de l’Administration du Cadastre- gérée par l’AGDP). Le SCF garantit de la sorte par son réseau interne une approche transversale du dossier, au-delà des frontières entre administrations générales.

Le conciliateur fiscal est un gardien de l'équilibre

Les conflits avec l'autorité sont généralement prisonniers d'un "emballage juridique astreignant". Souvent le différent est si profond que le conflit sous-jacent ne peut plus être perçu à l'œil nu (Dick Allewijn, *Met de overheid om tafel – Fair play aan beide kanten*, Sdu Uitgevers, 2013).

Les conflits avec l'autorité connaissent généralement deux déséquilibres de force : le déséquilibre de force en lui-même : un citoyen en découd contre un organe lourd de l'autorité, une autorité puissante de son point de vue, représentée par plusieurs fonctionnaires, chacun bien documenté dans sa spécialité et soutenu. Une administration qui peut se mesurer plus facilement à la procédure et qui ne doit pas craindre comme le citoyen les coûts inhérents à celle-ci, si bien que leur meilleure alternative sans accord concilié est généralement de ne pas aboutir à un accord concilié, contrairement au citoyen.

Mais il y a un deuxième déséquilibre de force que l'on rencontre couramment et c'est la connaissance de la matière fiscale sous-jacente. Un ou plusieurs fonctionnaires qui, quotidiennement, toute l'année et à titre professionnel sont concernés par la matière fiscale en face d'un citoyen pour qui la fiscalité n'est rien d'autre qu'une déclaration à introduire une fois par an et vérifier la note de calcul qui en découle. Et précisément en raison de sa compétence fiscale, le collaborateur en conciliation fiscale peut neutraliser fondamentalement le déséquilibre de connaissance. Par l'information du citoyen dans sa langue, par la mise en route d'un véritable processus de conciliation, mais tout aussi bien pendant des conversations collectives ou individuelles, il peut rétablir l'équilibre, ce qui est un fondement manifeste d'un bon accord. On peut parler de "caucus", c'est une conversation de conciliation avec une seule partie, qui se révèle être ainsi un moyen tout-à-fait approprié pour rétablir l'équilibre des connaissances.

C'est la tâche du conciliateur fiscal qui doit le faire d'une manière totalement objective, pendant laquelle il peut mettre l'accent sur les "pour" comme sur les "contre" d'un accord, mais tout aussi bien expliquer la législation comme la jurisprudence. Sa partialité multiple ou implication équivalente peut et doit en ce domaine intentionnellement pencher vers la partie "contribuable", par lequel il est informé non seulement des aspects de la contestation sous-jacente, mais également des conséquences d'un accord ou d'un désaccord. Un équilibre rétabli est une bonne base pour un futur accord de conciliation durable. Le conciliateur accompagne si besoin le contribuable dans cette relation vers les éléments spécifiques de persuasion et définit le cas échéant ce qui l'unit à la partie "fisc". Ce n'est pas seulement un rôle crucial, mais cependant un facteur de succès décisif pour soit arriver à un accord, ou au minimum veiller que les points de vue divergents des parties soient expliqués à l'une comme à l'autre. Parfois cela conduit même à la conclusion que l'impôt a été correctement établi. Il peut également arriver qu'aucun accord ne soit pas trouvé, mais le conciliateur fiscal a accompli un travail qui a du sens pour permettre au contribuable de mieux comprendre la problématique sous-jacente.

Le conciliateur fiscal peut faire de réelles propositions et viser "l'équité"

Le conciliateur fiscal est, à partir de sa compétence sur le plan du contenu et de son expertise dans la matière en question, objet du conflit, bien placé pour faire des propositions en fonction de l'intérêt des parties pour une solution au conflit, dans le cas présent accompagnée de propositions alternatives, ou stimuler les parties à les formuler elles-mêmes et/ou les y conduire.

Il est attendu du conciliateur fiscal qu'il respecte la loi fiscale, les dispositions réglementaires et les circulaires. En outre, il est formellement libre de faire des recommandations quand il est

d'avis que ces dispositions ou prescriptions contiennent une discrimination certaine ou font l'objet d'une interprétation erronée. Ou encore, s'il est constaté que certaines interprétations administratives ou traitement administratif sont en contradiction avec les principes de bonne administration, ou avec les lois et les règlements en vigueur.

Le conciliateur fiscal veille alors aussi rigoureusement au respect des principes de bonne administration dans les dossiers individuels pour lesquels une conciliation est demandée et il peut faire usage de ces principes pour permettre une solution concertée appropriée.

Si l'application de dispositions légales a en plus des conséquences déraisonnables ou disproportionnées dans des cas exceptionnels, il peut tout de même faire des propositions pour parvenir à une solution raisonnable ou encore en ajourner la décision jusqu'à ce qu'une autre interprétation puisse être donnée ou qu'une prochaine jurisprudence ait valeur de précédent.

Le conciliateur fiscal ambitionne toujours en appliquant des normes raisonnables, d'aller à la rencontre des intérêts de chaque partie et d'atteindre un accord durable, qui généralement perdure plus longtemps que l'exercice d'imposition concerné.

Le fait que le conciliateur fiscal soit un fonctionnaire du SPF Finances, qu'il soit très expérimenté dans la matière où il intervient et que la spécificité de la conciliation fiscale soit liée plus particulièrement au fait qu'elle soit demandée par une seule des parties (le contribuable) comporte un certain nombre de risques, mais qui peuvent être combattus.

La conciliation fiscale débute à la requête d'une seule partie

A l'inverse des autres cas de conciliation, la conciliation fiscale est initiée à la demande d'une partie, à savoir la partie "contribuable". Elle peut faire appel à la conciliation fiscale, seule et sans que la partie "administration" dans le conflit ne le sache.

Dans les autres cas de conciliation (affaires familiales, affaires civiles et commerciales, etc.), les parties en conflit s'engagent "ensemble" auprès d'un conciliateur et choisissent résolument d'appliquer "ensemble" la conciliation en tant qu'alternative au règlement des différends. En outre dans ces cas-là, le conciliateur lève le doute de l'une ou l'autre, dès la première discussion de ce qu'on appelle "le processus de conciliation", sur le fait que la conciliation est choisie, consciemment et effectivement, comme mode de règlement des différends. Cependant, il n'impose pas son choix, ce qui implique que choisir la conciliation comme mode de résolution des conflits reste volontaire. Cela est et reste une décision commune et consciente des négociateurs que c'est cette solution et non une autre (par exemple judiciaire) qu'ils ont choisie pour résoudre leur conflit. Ce conciliateur n'est souvent pas lui-même un expert dans le litige qui lui est soumis. Si nécessaire, il proposera aux parties d'appeler des experts externes dans leur recherche de solutions.

Cela donne une base solide sur laquelle les négociateurs peuvent s'appuyer d'une manière constructive avec l'aide d'un conciliateur pour arriver à un accord durable. Un accord et une solution qui viennent d'eux et qui est seulement facilitée par le conciliateur.

En matière de conciliation fiscale, il en va tout autrement. Seule la partie "contribuable" peut recourir à cette forme de conciliation et la partie "fisc" doit alors prendre part au processus de conciliation, car la loi prévoit cette forme de règlement des conflits et celle-ci doit être effectivement exercée par l'administration, sa hiérarchie. L'aspect volontaire est donc ici vide de sens pour le fisc. Est-ce donc bien une bonne base pour arriver à une solution concertée ? Dans la pratique, il ne semble pas (plus) y avoir d'obstacle fondamental et les cas où la

conciliation a été “contrainte” sont rares. En fin de compte L'autorité veut être impartiale et objective pour tous les citoyens. Tant le fonctionnaire que l'administration préfèrent une solution qui évite de s'engager dans un conflit allant crescendo dont on se passe volontiers et veulent clôturer leur dossier. L'administration réalise que l'accord concilié augmente la compliance à long terme et que le conciliateur fiscal, en tant qu'expert, facilite la solution et l'accord entre les parties au conflit, apporte des informations, interprète et réfléchit à la mise en œuvre de la solution et se découvre même parfois un peu. Le conciliateur fiscal facilite donc également la vie de la partie “fisc”.

Afin d'optimiser le processus de conciliation, il faut laisser au conciliateur fiscal le temps nécessaire pour expliquer sa tâche au fonctionnaire qui ne fait pas encore familiarisé avec la conciliation fiscale, et lui montrer par là qu'il garde son autonomie en tant que partie prenante au conflit, mais également tous les avantages que cela lui confère, entre autres en terme d'application de propositions de base, gestion et collecte d'informations et la possibilité de faire se rencontrer la vision des deux parties, si nécessaire via les cellules spécialisées au sein de l'administration, grâce au réseau du conciliateur. La “réputation” du conciliateur fiscal issue de ses précédentes conciliations, ainsi que le SCF dans son ensemble, doit l'y aider.

Le conciliateur fiscal est-il suffisamment neutre ?

Comme présenté préalablement, les collaborateurs en conciliation fiscale font partie d'un service autonome au sein du SPF Finances qui ne relève d'aucune administration générale. Cependant, le conciliateur fiscal connaît souvent les fonctionnaires avec lesquels il doit concilier ou il les a déjà rencontrés lors d'une conciliation précédente. Comme précisé ci-avant, c'est le grand avantage de disposer d'un réseau. Qu'il connaisse un ex-collègue d'une des parties ou d'une conciliation antérieure, ne remet pas en question l'indépendance et l'impartialité du conciliateur fiscal. Chaque conciliateur fiscal choisit délibérément de collaborer avec le SCF et peut le quitter s'il réalise qu'il ne peut pas couper les ponts suffisamment avec son ancienne administration. Mais il a à la fois l'éthique d'un conciliateur et d'un fonctionnaire, ce qui signifie que, s'il “craint” de ne pas se sentir assez indépendant ou impartial à cause de certains préjugés ou d'une forte relation personnelle avec la partie “administration”, il peut demander à être remplacé par un ou une collègue conciliateur fiscal qui peut offrir ces garanties dans le conflit en cours. Parfois, ce sont deux conciliateurs fiscaux qui sont impliqués dans une procédure de conciliation fiscale. Au final, le conciliateur fiscal ne fait que faciliter un accord de conciliation, sur lequel seules les parties à la négociation décident en définitive.

Le conciliateur fiscal ne peut pas intervenir sur le fond

Une chose à laquelle le collaborateur en conciliation fiscale doit être attentif est de proposer des solutions constructives et fiables, si nécessaire avec des alternatives, mais qu'il ne peut pas intervenir sur le fond car cela pourrait s'apparenter à une certaine coercition et pousser les parties à un accord coûte que coûte. Il doit garder tant son rôle de recherche d'équilibre que de gestion de l'information. Il doit laisser la solution du conflit aux parties et n'exercer aucune pression. La solution conciliée doit émaner de l'une des parties, et non être imposée par le conciliateur. Le conciliateur peut seulement la faciliter mais les parties doivent être conscientes qu'elles cherchent une solution et doivent donner leur accord à chaque étape importante de la résolution du conflit.

L'intervention des collaborateurs en conciliation fiscale ne doit en effet pas mener seulement à la résolution du conflit mais également s'assurer que la relation entre le citoyen et le fisc ne soit pas brisée ou, si c'est le cas, la réparer. Car cela aura un impact important sur la compliance du contribuable. Un contribuable paie en effet plus facilement un impôt qu'il estime établi “équitablement”.

1.4 Réactions des parties concernées dans la procédure de conciliation.

Comme indiqué précédemment, les collaborateurs du SCF interviennent à la demande des redevables et des contribuables et lors de leurs interventions, ils contactent les gestionnaires de dossiers au sein des administrations fiscales pour tenter de trouver un terrain d'entente entre les parties.

Dans l'exercice de leur mission, les collaborateurs du SCF doivent témoigner de leurs compétences fiscales et s'appuyer sur leur expérience dans la matière pour laquelle ils concilient. Ils doivent également témoigner de qualités personnelles pour emporter la conviction des parties qu'une solution concertée au litige est préférable. La spécificité de la mission de conciliateur requiert donc beaucoup d'investissements et d'efforts personnels.

Fournir un service de qualité est une priorité du SCF et la qualité du service fourni sera d'autant plus élevée si les collaborateurs prestant au sein du SCF sont motivés.

Un collaborateur motivé est un collaborateur qui a envie de travailler, qui est disposé à fournir des efforts dans le cadre de l'exercice de sa mission. Un collaborateur motivé accordera aussi plus d'attention aux demandes et plus de réflexion à la réalisation de ses tâches. Les facteurs de motivation d'un collaborateur peuvent être le contenu du travail, les conditions de travail, l'autonomie du travail. Un autre facteur pouvant expliquer la motivation est la reconnaissance du travail.

Dans le cadre de leur mission, les collaborateurs du SCF reçoivent des remerciements et des félicitations de la part des demandeurs en conciliation et il faut le souligner, également de la part des agents gérant les dossiers au sein des administrations fiscales. Si ces remerciements et félicitations sont souvent verbaux, certains sont parfois formulés sous la forme écrite lors d'échange de mails.

Quelques exemples de mails reçus pendant l'année 2019 par les collaborateurs du SCF lors du traitement des dossiers illustrent ces remerciements et félicitations.

Provenant des gestionnaires de dossiers au sein des administrations fiscales

Je vous remercie encore pour notre bonne collaboration.

Un tout grand merci pour ton aide dans le dossier.

Vous avez géré parfaitement les rencontres en parfait médiateur !

Je tiens également à vous remercier pour cette agréable et fructueuse coopération. Les interventions de votre service ont à mon avis contribué à pouvoir conclure le présent résultat favorable.

Les arguments que vous citez sont certainement suffisants pour appuyer ma décision. C'était très agréable de faire votre connaissance.

Merci pour la bonne coopération !

Provenant des demandeurs en conciliation

C'est une excellente nouvelle ! Un grand merci pour toutes les démarches que vous avez effectuées et d'avoir su vous rendre disponible pour nous écouter malgré la distance qui nous

sépare de la Belgique.

Je tiens à vous remercier pour le suivi dont vous avez fait preuve ainsi que votre professionnalisme.

Je voulais, ensuite, vous remercier et vous féliciter pour la qualité de vos services et l'accompagnement personnalisé que vous offrez.

Il est souvent facile de critiquer nos administrations mais, je trouve qu'il est également important de mentionner les efforts réalisés et quand les choses se passent parfaitement. Soyez-en une fois encore chaleureusement remercié !

Je vous remercie énormément pour votre réponse et grâce à cela je comprends mieux la situation à présent.

Je réserve évidemment copie de la présente au Service de conciliation et remercie d'ores et déjà Mrpour son intervention judicieuse et la rapport qu'il nous a fait parvenir.

Je tiens à vous remercier pour le temps que vous m'avez accordé hier ainsi que pour tous les conseils que vous m'avez prodigués. Il est rassurant de pouvoir compter sur des personnes compétentes et engagées dans leur métier. Bravo et merci pour cela.

Je tiens à vous remercier de la part de Monsieur P.... mais également de moi-même pour votre retour et votre bonne collaboration dans ce dossier.

Me réjouissant de l'issue de ce dossier, après des mois de galère, je vous dis déjà le plaisir que j'ai eu à vous rencontrer et ma gratitude pour votre intervention.

D'ores et déjà, je vous redis le plaisir que j'ai eu à vous rencontrer et à découvrir ainsi votre service, lequel est plus qu'indispensable !

Je vous remercie vivement, au nom de ma cliente également, pour les efforts que vous avez déployés dans ce dossier, et qui ont conduit, quoi que vous en disiez, à un résultat déjà appréciable et apprécié.

*Merci pour la clarté de vos explications,
Je suis heureux de vous dire que tout est en ordre,
Pour cet exercice d'imposition et aussi pour le prochain.*

Je voulais vous remercier, vous et Mme... pour la collaboration que vous avez réalisée avec vos collègues pour... dans le dossier ci-dessus.

C'est un soulagement dans la vie quotidienne de mon frère et de ma belle-sœur, car je m'attendais à ce que cette perte mette l'affaire 'par terre'.

Vos suggestions ont amené vos collègues à adopter un point de vue différent sur cette affaire. De cette manière, une séance d'audition est devenue après la formulation des question une séance de conviction.

J'ai toujours été situé entre le marteau et l'enclume dans un monde inconnu pour moi.

Heureusement, j'ai toujours pu compter sur vous pour des conseils qui se sont révélés précieux.

Je vous suis très reconnaissant pour toute l'énergie que vous y avez mise et je suis extrêmement heureux de la fin heureuse !

Nous tenons à vous remercier expressément, vous et votre service, pour la conciliation réussie dans ce dossier, qui a permis de faire avancer les discussions avec l'AGISI..

*Je suis très heureux d'entendre cette nouvelle !
Merci beaucoup pour le temps que vous avez consacré à ce dossier ainsi que pour le partage de vos connaissances.*

Nous vous remercions pour votre rapport, nous sommes très heureux de votre intervention et de l'issue de cette affaire.

*C'est une très bonne nouvelle. Les clients vont être satisfaits.
Merci beaucoup pour votre intervention positive (de la part d'un CPAS.).*

Lu sur le site internet d'une fiduciaire :

Lors de cette réclamation, le contribuable a le droit de demander à être entendu et à consulter son dossier.

Il peut en outre saisir le Service de conciliation fiscale, service autonome qui a pour objectif de traiter les demandes en toute indépendance et objectivité afin de permettre au contribuable et à l'administration de concilier leurs points de vue.

Nous recommandons vivement de faire appel à ce service, toutes nos expériences avec celui-ci s'étant révélées excellentes.

Ces divers extraits sont la reconnaissance de la qualité du travail effectué par les collaborateurs du SCF. Cette reconnaissance donne un sens au travail accompli et elle permet aux collaborateurs de prendre confiance en eux. Cette reconnaissance peut aussi expliquer pourquoi lors des enquêtes de satisfaction réalisées au sein des divers services du SPF Finances, le SCF est un des services atteignant le plus haut pourcentage de satisfaction globale des collaborateurs.

Lu dans un livre

"Le rôle positif du service de conciliation ne doit pas être sous-estimé, parce qu'un grand nombre de questions de principe y sont résolues.

(...)

D'après mon expérience, les fonctionnaires du service de conciliation sont exceptionnellement corrects dans leur approche et ils peuvent apporter un niveau élevé d'objectivité". (traduction libre, Het belaste land – Over de malaise van onze fiscaliteit. Victor Daignet, 2019).

2. FONCTIONNEMENT

2.1 Les demandes et leur traitement

Conformément à l'article 9 de l'AR du 9 mai 2007, « *Toute personne intéressée peut introduire une demande de conciliation soit par écrit, par télécopie ou par courrier électronique soit oralement lors des permanences organisées par le service* ».

En matière de revenu cadastral, dans le passé la demande ne pouvait, théoriquement, être introduite *qu'indirectement*. En effet, l'article 501*bis*, CIR 92 avait prévu que le demandeur introduise sa demande de conciliation par l'intermédiaire de l'agent enquêteur.

Le Chapitre 3 de la loi du 29 mars 2018 visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du Service de Conciliation fiscale met fin à cette problématique. A partir du 1^{er} juin 2018 l'article 501*bis* CIR 92 est adapté tel que le réclamant puisse directement faire appel au SCF.

Le SCF exécute également des tâches qui étaient autrefois dévolues à la "Cellule de contact Recouvrement". Cette cellule intervenait dans des litiges entre le contribuable et le receveur des impôts directs ou de la TVA. Les demandes liées à un problème de recouvrement et adressées à la Cellule stratégique du ministre des Finances ou au Palais Royal sont souvent transmises au SCF. Le cas échéant ces demandes sont traitées également au SCF.

Le SCF est également contacté pour d'autres questions à caractère fiscal alors qu'il n'apparaît pas qu'il y ait un litige persistant avec un service du SPF Finances. Souvent, il s'agit de demandes relatives à l'application d'une disposition déterminée de la législation fiscale, à l'étendue de la compétence du SCF, à la situation fiscale personnelle du contribuable ou aux démarches à accomplir pour se "remettre en ordre" vis-à-vis de l'administration, etc.

Le "service" est un des quatre piliers de base du SPF Finances. Le "service" est un principe cher au SCF. Dans cette perspective, le SCF communique des informations générales ou, si possible, concrètes aux contribuables qui le contactent ou les oriente vers le service *ad hoc*.

Il ressort de ce qui précède que la section Conciliation fiscale du SCF traite trois catégories différentes de dossiers, à savoir: "Conciliation fiscale", "Cellule de Contact Recouvrement" et "Divers". Les dossiers reçus sont donc scindés suivant cette répartition dans l'analyse qui suit.

2.2 Domaines concernés

2.2.1 Généralités

Le SCF intervient uniquement en cas de difficultés relatives à l'application des lois fiscales pour lesquelles les différentes administrations du SPF Finances sont compétentes et pour lesquelles elles assurent le service.

Le service de l'impôt est une notion employée dans la Loi spéciale de financement et désigne tout ce qui concerne l'établissement, les procédures afférentes au contentieux, la perception et le recouvrement de l'impôt. La notion est définie dans les travaux parlementaires ayant précédé la 5ème réforme de l'État.

“Le service de l'impôt comprend l'établissement factuel de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts).” (Chambre, rapport de la Commission pour la révision de la Constitution et la réforme des institutions, DOC 50 1183/007, p. 160).

2.2.2 Matières fédérales

Les articles 117 à 130, L 25 avril 2007 ont apporté différentes modifications aux codes fiscaux. Ils prévoient l'intervention dans les demandes de conciliation spécifiquement visées dans les différents codes fiscaux.

I. Code de la taxe sur la valeur ajoutée

Le SCF est compétent en matière de TVA. Les articles 117 et 118 de la, L 25 avril 2007 ont introduit les articles 84^{quater} (demande de conciliation en cas de désaccord persistant relatif à la taxation) et 85^{ter} (demande de conciliation en matière de recouvrement) dans le Code de la TVA.

En matière de taxation, la demande de conciliation n'est prévue qu'en cas de désaccord persistant c'est-à-dire après le moment où le contribuable a épuisé les possibilités de discussion avec le fonctionnaire taxateur et lors du recours entrepris en application de l'article 84 du Code TVA auprès du ministre des Finances ou le fonctionnaire délégué par lui.

Afin d'éviter l'interférence entre la conciliation et le recours à une procédure judiciaire ou la mise en œuvre d'une procédure quasi-judiciaire et d'éviter à l'autorité administrative de revoir indéfiniment sa décision, l'article 84^{quater}, § 2, du Code TVA, a prévu deux règles procédurales, l'une relative à la recevabilité de la demande de conciliation, l'autre à la cessation de l'intervention du SCF.

Ainsi, la demande de conciliation est irrecevable lorsque, préalablement à cette demande, soit le redevable a introduit une opposition à contrainte en application de l'article 89 du Code TVA, soit une expertise en application de l'article 59, § 2, du même Code a été requise pour déterminer la valeur normale des biens ou des services faisant l'objet du désaccord, soit encore le ministre des Finances ou le fonctionnaire délégué par lui a déjà statué sur la contestation.

D'autre part, lorsque le redevable introduit une opposition à contrainte, lorsqu'une expertise en application de l'article 59, § 2, du Code TVA est requise ou lorsqu'il a été statué sur la contestation, avant la notification du rapport de conciliation, le SCF est déchargé de sa compétence.

L'article 84^{quater}, § 3, du Code TVA, permet expressément à l'autorité administrative, à la suite du rapport de conciliation, et dans la mesure où elle l'estime justifié, de revoir à la baisse le montant de la taxe ou celui des amendes établies dans la contrainte pour autant que cette révision n'implique pas exemption ou modération. En revanche, il n'est pas permis d'établir un supplément d'impôt.

En matière de recouvrement, l'article 85^{ter} du Code TVA, introduit par l'article 118 de la L 25 avril 2007, permet au redevable d'introduire une demande de conciliation en cas de conflit avec le receveur chargé du recouvrement de sa dette fiscale.

La loi du 13 avril 2019 (MB 30 avril 2019) introduit un nouveau Code de recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales. L'article 71 du CRAF, applicable aux créances fiscales et non fiscales déclarées exécutoires à compter du 1^{er} janvier 2020, prévoit la même possibilité de demande de conciliation fiscale en cas de litige avec un fonctionnaire du SPF Finances chargé de la perception et du recouvrement de ces créances.

Le redevable peut également solliciter l'intervention du SCF en cas de conflit survenant lors de l'application des dispositions légales relatives à la remise des intérêts ou à la surséance indéfinie au recouvrement.

II. Code des impôts sur les revenus 1992

Le SCF est compétent pour tous les impôts perçus conformément à l'article 1^{er}, § 1^{er}, CIR 92, à savoir :

- 1° un impôt sur le revenu global des habitants du Royaume, dénommé impôt des personnes physiques;
- 2° un impôt sur le revenu global des sociétés résidentes, dénommé impôt des sociétés;
- 3° un impôt sur les revenus des personnes morales belges autres que les sociétés, dénommé impôt des personnes morales;
- 4° un impôt sur les revenus des non-résidents, dénommé impôt des non-résidents.

Conformément à l'article 1^{er}, § 2, CIR 92, les impôts susmentionnés sont perçus par voie de précomptes dans les limites et aux conditions prévues au titre VI, chapitre premier, du CIR 92. Le SCF est également compétent pour ces précomptes: le précompte immobilier, le précompte mobilier et le précompte professionnel.

Le SCF est tout aussi compétent pour la fixation du revenu cadastral conformément à l'article 471 CIR 92.

Les articles 119 à 121, de la L 25 avril 2007 ont introduit dans le CIR 92 les articles suivants :

- 376^{quinquies} (demande de conciliation en cas de réclamation introduite auprès du conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus);
- 399^{bis} (demande de conciliation en cas de conflit avec le receveur chargé du recouvrement de sa dette fiscale);
- 501^{bis} (demande de conciliation en cas de désaccord persistant sur le revenu cadastral).

L'article 376^{quinquies} CIR 92 a ensuite été modifié par la loi du 29 avril 2013 pour rendre le recours à la conciliation fiscale également possible en cas de demande de dégrèvement d'office.

L'article 501*bis* CIR 92 a été modifié par le Chapitre 3 de la loi du 29 mars 2018 afin de permettre au réclamant à partir du 1^{er} juin 2018 de faire directement appel au SCF.

a) Réclamation et dégrèvement d'office

Le redevable, ainsi que son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, peuvent, en cas de réclamation introduite auprès du directeur des impôts, introduire une demande de conciliation auprès du SCF.

L'attention est attirée sur le fait que depuis la L 10 juillet 2017, une réclamation peut également être valablement adressée au SCF. Le but n'est pas que des réclamations soient introduites systématiquement auprès du SCF, mais quand cela arrive, la réclamation est valablement introduite et le contribuable ne court pas le risque qu'à cause du renvoi de celle-ci, le respect du délai d'introduction soit remis en cause. Dans ce cas, la date de la réception de sa réclamation à prendre en considération est la date de la réception par le SCF.

Le SCF transmet la réclamation immédiatement au conseiller général compétent et en informe le réclamant.

Ceci vaut d'ailleurs également quand la réclamation est adressée à un autre fonctionnaire de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus autre que le conseiller général compétent, ou même à un fonctionnaire de l'administration en charge de la perception et du recouvrement des impôts sur les revenus.

Le conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou le fonctionnaire délégué par lui, accorde d'office conformément à l'article 376 CIR 92, dans certains cas et sous certaines conditions, le dégrèvement de certaines surtaxes. Une demande de conciliation peut également être introduite auprès du SCF en cas de demande d'application de l'article 376 CIR 92.

Comme en matière de TVA, l'article 376*quinquies* CIR 92 prévoit des règles de procédure visant à éviter l'interférence entre la conciliation et le recours judiciaire et à éviter que le directeur régional ne doive revoir sa décision. Se greffant à la procédure de réclamation administrative, la conciliation ne modifie en rien les règles qui régissent cette procédure.

b) Recouvrement

En matière de recouvrement, l'article 399*bis* CIR 92, permet au redevable, ainsi que son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, d'introduire une demande de conciliation en cas de conflit avec le receveur chargé de recouvrement de sa dette fiscale.

La loi du 13 avril 2019 (MB 30 avril 2019) introduit un nouveau Code de recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales. L'article 71 du CRAF, applicable aux créances fiscales et non fiscales déclarées exécutoires à compter du 1^{er} janvier 2020, prévoit la même possibilité de demande de conciliation fiscale en cas de litige avec un fonctionnaire du SPF Finances chargé de la perception et du recouvrement de ces créances.

c) Revenu cadastral

L'article 501*bis* CIR 92 donne la possibilité au contribuable, qui a réclamé valablement contre le revenu cadastral qui lui a été notifié, de demander une conciliation fiscale lorsque, après échange de vues, le désaccord persiste entre lui et l'administration.

Si, au cours du traitement de la réclamation contre le revenu cadastral, et après échange de vues, le désaccord persiste entre l'agent enquêteur et le réclamant, l'agent enquêteur procède

à la rédaction du procès-verbal de désaccord directement après l'échange de vues, en présence du réclamant. Le réclamant doit être averti de la possibilité de solliciter l'intervention du SCF.

Lorsque le réclamant ne souhaite pas faire usage de cette faculté d'intervention du SCF, il en est fait mention dans le procès-verbal de désaccord.

En cas de demande de conciliation, le procès-verbal de désaccord n'est pas rédigé dans l'immédiat. Si le réclamant souhaite l'intervention du SCF, il peut s'adresser directement au SCF, à moins qu'il ne préfère porter ce souhait à la connaissance de l'agent enquêteur. Dans ce second cas ce fonctionnaire en informe le SCF.

Dès que la demande de conciliation est déclarée recevable par le SCF, la procédure de réclamation est suspendue jusqu'à ce qu'intervienne soit un accord entre les parties, soit un désistement sur la réclamation, soit le constat de l'absence d'accord dans le rapport de conciliation signé par le Collège du SCF. Dans ce dernier cas, un procès-verbal de désaccord est rédigé qui permettra un arbitrage cadastral en vue d'établir le revenu cadastral.

III. Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus

Conformément à l'article 1^{er}, CTA, le SCF est compétent pour la taxe de circulation (et la taxe de mise en circulation) des véhicules automobiles, la taxe sur les jeux et les paris, la taxe sur les appareils automatiques de divertissement ainsi que pour la taxe (et la taxe complémentaire) sur la participation des travailleurs au bénéfice ou dans le capital de la société.

Le SCF n'est toutefois pas compétent si une région assume elle-même le "service de l'impôt".

L'article 123 de la L 25 avril 2007 a modifié l'article 2 du CTA afin d'autoriser l'application des articles 376^{quinquies} et 399^{bis}, CIR 92 à ces impôts. Les modalités d'intervention du SCF en matière d'impôts sur les revenus si une demande de conciliation est introduite, en cas de recours administratif et en cas de litige avec le fonctionnaire chargé de la perception et du recouvrement de sa dette fiscale, s'appliquent donc *mutatis mutandis* aux taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

La loi du 13 avril 2019 (MB 30 avril 2019) introduit un nouveau Code de recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales. L'article 71 du CRAF, applicable aux créances fiscales et non fiscales déclarées exécutoires à compter du 1^{er} janvier 2020, prévoit la même possibilité de demande de conciliation fiscale en cas de litige avec un fonctionnaire du SPF Finances chargé de la perception et du recouvrement de ces créances.

IV. Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe

Le SCF est compétent en matière de droits d'enregistrement¹, mais pas de droits d'hypothèque et de greffe.

L'article 124 de la L 25 avril 2007 modifie l'article 219 du C. enreg. et a principalement pour objectif d'inscrire dans ce Code la faculté de faire appel au service de conciliation fiscale. Cette

¹ Le Roi peut déterminer les difficultés relatives à la perception et au recouvrement des droits d'enregistrement pour lesquelles la conciliation est exclue. À ce jour, aucun arrêté de ce type n'a été pris.

conciliation peut être demandée aussi longtemps que le litige entre le contribuable et le receveur des droits d'enregistrement est encore dans la phase informelle.

En d'autres termes, l'intervention du SCF peut être demandée aussi longtemps que le contribuable n'a pas fait opposition à contrainte décernée dans le cadre de la contestation. En effet, cette opposition met fin à la phase administrative du litige et porte le litige devant le tribunal.

Avant de pouvoir faire appel à la conciliation, le contribuable doit toutefois avoir tenté de résoudre le litige par des échanges de vues sérieux avec l'administration. Il doit y avoir d'abord une difficulté réelle et ensuite la difficulté doit persister après les échanges de vues avec l'administration.

Si le SCF constate que son intervention est demandée avant que le contribuable n'ait fait l'effort de solutionner la difficulté en concertation avec l'administration, le SCF peut refuser de donner suite à la demande.

Une telle conciliation fiscale ne présente plus d'intérêt lorsque la procédure formelle de l'expertise de contrôle est mise en œuvre ni lorsque le litige est soumis au juge pour décision.

En l'occurrence, la condition de base afférente à une intervention du SCF réside dans le fait que "le service de l'impôt" doit être assuré par le SPF Finances.

V. Code des droits de succession

Le SCF est compétent en matière de droits de succession². L'article 125 de la L 25 avril 2007 modifie l'article 141 du Code Succ. et permet ainsi une demande de conciliation en matière de perception ou de recouvrement des droits de succession.

Mutatis mutandis, ce qui vaut en droits d'enregistrement en matière de conciliation fiscale, vaut aussi en droits de succession.

VI. Code des droits et taxes divers

L'article 126 de la L 25 avril 2007 a modifié l'article 202/4 du Code des droits et taxes divers, permettant ainsi la conciliation fiscale en matière de perception ou de recouvrement des droits et taxes divers.

Le SCF est compétent pour les droits sur écritures et diverses taxes telles que :

- la taxe sur les opérations de bourse;
- la taxe sur la livraison de titres au porteur;
- la taxe annuelle sur les opérations d'assurance;
- la taxe annuelle sur les participations bénéficiaires;

² Le Roi peut déterminer les difficultés relatives à la perception et au recouvrement des droits de succession pour lesquelles la conciliation est exclue. À ce jour, aucun arrêté de ce type n'a été pris.

- la taxe sur l'affichage;
- la taxe d'affichage;
- etc. (cf. Livres I et II du Code des Droits et Taxes divers)³.

Les droits et taxes divers ne sont pas des impôts régionaux. Pour le surplus, ce qui vaut en droits d'enregistrement en matière de conciliation fiscale, vaut aussi, mutatis mutandis, pour les droits et taxes divers.

En outre, la loi du 13 avril 2019 introduisant le CRAF a introduit les articles 23|1 et 201|38 dans le Code des droits et taxes diverses, qui prévoient la possibilité d'une conciliation fiscale.

VII. Loi générale sur les douanes et accises du 18 juillet 1977

Les articles 127 à 130 de la L 25 avril 2007 ont introduit dans la LGDA un nouveau Chapitre XXIII^{bis}, comprenant les articles 219^{bis}, 219^{ter}, et 219^{quater}, traitant des demandes de conciliation concernant toute décision faisant l'objet d'un recours administratif.

Toute personne qui exerce régulièrement un recours administratif contre une décision du directeur régional ou un fonctionnaire d'un grade équivalent peut introduire une demande de conciliation concernant cette décision auprès du SCF.

En matière de douanes et accises, sont susceptibles de recours administratifs non seulement les décisions concernant des impôts nationaux et des ressources propres de la Communauté européenne, mais aussi des décisions qui touchent la personne directement et individuellement et n'ont pas de lien direct avec les impôts (par ex. la délivrance, le refus, le retrait de toutes sortes d'autorisations). La demande de conciliation doit donc être introduite dans le respect des législations nationales et communautaires en vigueur. En particulier la conciliation ne modifie en rien les règles qui régissent la procédure de recours administratif prévue par la loi générale sur les douanes et accises (articles 214 à 219), les dispositions du Code judiciaire (articles 1385^{decies} et 1385^{undecies}) et le Code des douanes communautaire (articles 243 à 246).

Le recours administratif ne peut pas, en vertu de l'article 213 de la LGDA, porter sur des décisions concernant les transactions par lesquelles l'Administration générale des Douanes et Accises met fin, conformément à l'article 219 de la même loi, à un litige avec le contrevenant dans le but d'éviter les poursuites judiciaires.

Comme en matière de TVA, l'article 219^{ter} de la LGDA prévoit des règles de procédure visant à éviter que la conciliation interfère avec le recours judiciaire ou ralentisse la procédure de recours administratif et le recouvrement des dettes fiscales (nationales ou ressources propres de la Communauté). Ainsi, la demande de conciliation est irrecevable lorsque le requérant a introduit au préalable une action auprès du tribunal de première instance ou lorsqu'une décision a été prise en application de l'article 219 LGDA sur le recours administratif.

En revanche, lorsque le requérant a introduit au préalable une action auprès du tribunal de première instance ou lorsqu'une décision a été prise en application de l'article 219 sur le recours administratif, avant la notification du rapport de conciliation, le service de conciliation est déchargé de sa compétence.

Le rapport notifié par le service de conciliation n'a pas de caractère contraignant à l'égard de

³ Ibidem.

l'autorité qui statue sur le recours administratif, mais lui permet de mieux apprécier le point de vue et la situation de l'intéressé. L'Administration prend connaissance du rapport du conciliateur et en tient compte dans la motivation de la décision rendue sur le recours administratif.

2.2.3 Matières régionales

Les matières régionales sortent du domaine de compétence du SCF étant donné que "le service de l'impôt" n'est plus assuré par le SPF Finances. Tel est le cas pour :

- 1) le précompte immobilier en Flandre et, à partir du 1^{er} janvier 2018, en Bruxelles;
- 2) la taxe de circulation, la taxe de mise en circulation et l'Eurovignette en Flandre et en Wallonie, qui a été remplacée par la taxe kilométrique depuis le 1^{er} avril 2016. Cette compétence est totalement régionale, et donc également à Bruxelles;
- 3) la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, la taxe sur les jeux et paris et la taxe d'ouverture sur les débits de boissons fermentées en Wallonie et à partir de 1^{er} janvier 2019 en Flandre;
- 4) depuis le 1^{er} janvier 2015, les droits d'enregistrement et de succession en Flandre, à l'exception des droits suivants qui sont renseignés dans un souci de complétude :
 - a) en matière de droits de succession :
 - la taxe compensatoire des droits de succession (Livre II, C. succ.);
 - la taxe annuelle sur les organismes de placement collectif, les établis-sements de crédit et les entreprises d'assurances (Livre III bis C. succ.);
 - la taxe annuelle sur les centres de coordination (Livre III C. Succ.);
 - les attestations de succession,
 - b) en matière de droits d'enregistrement :
 - l'apport dans une société, à l'exception de l'apport, par une personne physique, d'une habitation dans une société belge;
 - l'établissement d'une hypothèque sur certains navires, la mise en gage d'un commerce, l'établissement d'un privilège agricole, la cession d'une hypothèque (art. 92², C. enreg.);
 - la location, la sous-location, la cession d'une location, le droit de superficie, le droit d'emphytéose, la cession du droit de superficie/d'emphytéose, le bail de chasse et le bail de pêche;
 - la vente publique de biens meubles corporels
 - le droit de condamnation sur les jugements et arrêts;
 - les actes soumis au droit fixe général;
 - les droits fixes spécifiques (mainlevées, lettres de noblesse, modification du nom et du prénom);
 - le droit d'hypothèque perçu par le conservateur des hypothèques;
 - le droit de greffe.

Le SCF ne peut donc plus intervenir dans ces matières, à l'exception des droits visés au point 4, a et b.

Bien que le précompte immobilier puisse avoir été transféré aux Régions conformément à l'article 3, 5°, de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, l'article 4, §2, de cette même loi stipule expressément :

§ 2. Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de l'impôt visé à l'article 3, alinéa 1er, 5°. Elles ne peuvent toutefois modifier le revenu cadastral fédéral. (...) ».

La 6^e Réforme de l'Etat transfère aux Régions de nombreuses compétences relatives à l'impôt des personnes physiques.

Conformément à l'article 5/1 §5 de la Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, « *seul le gouvernement fédéral est compétent pour les dispositions relatives au précompte mobilier, au précompte professionnel et pour le service à l'impôt des personnes physiques* ».

Le SPF Finances continue donc à assurer le service de l'impôt aussi bien pour la détermination du revenu cadastral que pour l'impôt des personnes physiques. Le SCF peut donc continuer à intervenir dans des litiges afférents à ces matières.

2.2.4 Impôts locaux

En ce qui concerne la compétence éventuelle du SCF pour arbitrer les différends concernant l'établissement des impôts et taxes locaux, les conclusions suivantes peuvent être tirées de l'avis rendu en la matière par le Service juridique central du SPF Finances.

L'article 11 du décret flamand du 30 mai 2008 relatif à l'établissement, au recouvrement et à la procédure contentieuse des taxes provinciales et communales prévoit que :

“Sans préjudice des dispositions du présent décret, les dispositions du titre VII, chapitres 1er, 3, 4, 6 à 9bis inclus, du Code des impôts sur les revenus et les articles 126 à 175 inclus de l'arrêté d'exécution de ce Code sont applicables aux taxes provinciales et communales pour autant qu'elles ne concernent pas spécifiquement les impôts sur les revenus.”

Le SCF n'a en la matière pas trouvé de véritable équivalent d'application dans les autres Régions.

Le titre VII, chapitre VII, section 1, du CIR 92 traite du recours administratif. En particulier, l'article 376quinquies, § 1er, CIR 92 dispose qu'en cas de réclamation introduite auprès du conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus ou, lorsque l'application de l'article 376 a été demandée, le redevable, ainsi que son conjoint sur les biens duquel l'imposition est mise en recouvrement, peuvent introduire une demande de conciliation auprès du service de conciliation fiscale visé à l'article 116 de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV).

Le titre VII, chapitre VIII, du CIR 92 traite du recouvrement de l'impôt. En particulier, l'article 399bis CIR 92 prévoit qu'en cas de litige avec un agent de l'administration chargée de la perception et du recouvrement des impôts sur les revenus, le redevable ou toute autre personne à charge de laquelle un impôt ou un précompte peut être mis en recouvrement, peut introduire une demande de conciliation auprès du service de conciliation fiscale visé à l'article 116 de la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV).

Les articles précités renvoient donc à la procédure de réclamation auprès du conseiller général de l'administration chargée de l'établissement des impôts sur les revenus et au fonctionnaire de l'administration chargé de la perception et du recouvrement des impôts sur les revenus, mais pas, respectivement, à la procédure de réclamation auprès du Collège des bourgmestre et échevins et à la députation permanente, ni à un différend, respectivement, avec le receveur communal et le receveur provincial.

Depuis la loi Lambermont de 2001, les taxes provinciales et communales sont de la compétence de la Région flamande. Les autorités locales ont également leur propre compétence en matière fiscale. L'autonomie fiscale des collectivités locales est constitutionnellement consacrée par les articles 41 et 162 de la Constitution pour les communes et par l'article 170, § 3 de la Constitution pour les provinces.

La Région compétente pour les impôts locaux ne peut pas imposer au Service de Conciliation fiscale des obligations qui relèvent de la compétence du gouvernement fédéral.

Dans son avis n ° 43.776 du 11 décembre 2007 sur le projet de décret relatif à l'établissement, au recouvrement et à la procédure contentieuse des taxes provinciales et communales, le Conseil d'Etat a déclaré : *"il est cependant contraire au principe de l'autonomie de l'Etat fédéral, des communautés et des régions qu'une de ces autorités impose unilatéralement des obligations à une autre autorité, de sorte que la portée de l'obligation imposée par l'article 6 du projet devra être réduite."*

Ce raisonnement devrait également s'appliquer à l'article 11 du décret flamand précité du 30 mai 2008. In fine de cet article stipule explicitement : *"pour autant qu'elles ne concernent pas spécifiquement les impôts sur les revenus."*

Par conséquent, l'article 11 du décret flamand susmentionné ne peut pas être interprété de telle manière que les contribuables puissent faire appel à la conciliation fiscale fédérale pour les impôts locaux.

PARTIE II : TRAITEMENT DES DEMANDES

1. CONCILIATION FISCALE

On trouvera ci-après une description précise de la manière dont une demande de conciliation fiscale est traitée par le SCF.

Le SCF est très accessible. La demande de conciliation fiscale est gratuite et est introduite sur simple requête du contribuable, de son comptable ou de son mandataire. Elle peut être soumise de différentes façons:

- par e-mail;
- par lettre;
- par téléphone;
- par fax;
- oralement.

Pour toutes les demandes introduites, le secrétariat de la section Conciliation fiscale crée un dossier qui est soumis au membre compétent du Collège, en fonction des sujets à traiter. Si la demande concerne des matières différentes telles que par exemple les impôts sur les revenus et la TVA et, éventuellement, des problèmes de recouvrement, un dossier supplémentaire est créé. Par la suite, le membre du Collège attribue le dossier à un (ou plusieurs) collaborateur(s). De cette façon, les demandes seront traitées par une équipe composée de collaborateurs qui sont experts dans le domaine sous-jacent.

Le collaborateur en conciliation fiscale compétent examine la demande et complète le dossier, d'une part sur la base des données disponibles dans les différentes applications administratives du SPF Finances auxquelles il a accès et, d'autre part, sur la base de discussions individuelles informelles avec les contribuables et/ou le fonctionnaire désigné pour instruire sa requête. Après consultation éventuelle du membre compétent du Collège, conciliateur fiscal, et en fonction de la complexité du conflit, une stratégie de conciliation est élaborée.

Selon la situation, le collaborateur en conciliation fiscale organise des entretiens exploratoires (informels) avec les parties concernées avant de proposer à celles-ci de se mettre autour de la table. De cette façon, il peut essayer de découvrir les préoccupations et les intérêts sous-jacents de chacun.

Si le contribuable a demandé à être entendu dans sa réclamation, l'audition aura lieu en présence du conciliateur. Cela économise du temps et des coûts pour toutes les parties. Le conciliateur est immédiatement impliqué et peut, si possible, donner aux parties la possibilité de clarifier leurs positions. La loi du 10 juillet 2017 complète l'article 116, § 3, de la L 25 avril 2007 sur ce point afin que le SCF ne puisse plus se voir refuser l'accès à une audition organisée dans le cadre du traitement du litige pour lequel une demande de conciliation est introduite.

Selon la complexité du litige, plusieurs discussions individuelles et conjointes peuvent être organisées.

L'autonomie du service permet de travailler rapidement et efficacement dans une ambiance de confiance.

La procédure de traitement d'une demande de conciliation fiscale est précisée aux articles 10 à 12 de l'AR du 9 mai 2007.

Accusé de réception

L'article 10 de l'AR du 9 mai 2007 prévoit que les demandes de conciliation font l'objet d'un accusé de réception délivré au demandeur dans un délai de cinq jours ouvrables à compter de la date de réception de la demande.

Lorsque la demande de conciliation est introduite oralement, elle est consignée par le SCF et l'accusé de réception est délivré immédiatement.

Décision quant à la recevabilité

Conformément à l'article 11 de l'AR du 9 mai 2007, le SCF communique au demandeur, au plus tard dans les quinze jours ouvrables de la réception de la demande de conciliation, sa décision de traiter ou non cette demande ou de la transmettre à un autre service.

L'appréciation de la recevabilité d'une demande de conciliation appartient exclusivement au SCF et est totalement distincte de l'appréciation de la recevabilité d'une réclamation introduite, qui relève de la compétence exclusive de l'administration générale compétente.

Le SCF informe le service fiscal concerné de la demande de conciliation qu'il compte instruire.

Conformément à l'article 116, § 1^{er}, alinéa 2, de la L 25 avril 2007, le SCF refuse de traiter une demande de conciliation :

- 1° si la demande est manifestement non fondée;
- 2° si le demandeur n'a manifestement pas accompli de démarches auprès de l'autorité administrative compétente en vue de concilier les points de vue.

Le refus de traiter une demande est motivé. Une demande sera manifestement non fondée lorsqu'elle repose sur des accusations gratuites ou des plaintes vexatoires.

En cas d'irrecevabilité, le SCF essaie alors d'apporter une assistance en fournissant diverses informations, de sorte que le citoyen puisse être correctement guidé pour la suite de ses démarches, ou en transmettant la demande à un autre médiateur (service des plaintes, Médiateur fédéral, etc.) ou au service compétent.

Ainsi, il se peut qu'une demande soit irrecevable parce qu'aucune démarche n'a été entreprise préalablement auprès de l'autorité administrative compétente. Le fait de préciser au demandeur qu'une formalité est manquante pour que sa demande soit déclarée recevable lui permettra d'y remédier.

La décision sur la recevabilité est un élément important dans la suite du processus de conciliation, car cette décision suspendra temporairement la possibilité de prendre certaines mesures dans la procédure applicable au litige.

Effet suspensif d'une demande de conciliation recevable - conséquences sur le règlement du litige administratif

a) Généralités

La loi du 10 juillet 2017 donne à une demande de conciliation fiscale un effet suspensif sur la prise de toute décision dans la procédure relative au litige entre le contribuable et l'administration fiscale, à condition que la demande de conciliation ait été déclarée recevable par le SCF. La période de suspension commence le jour de cette décision de recevabilité.

La loi est applicable à partir du 1^{er} septembre 2017, c'est-à-dire à toutes les demandes de conciliation qui ont été déclarées recevables à cette date ou qui ont été ou seront déclarées recevables à compter de cette date. L'entrée en vigueur doit en effet être appréciée en fonction du principe général du droit qu'une nouvelle loi s'applique également aux conséquences futures de situations découlant de la loi antérieure, dans la mesure où cela ne porte pas atteinte aux droits déjà irrévocablement établis. Concrètement, cela signifie que l'effet suspensif s'applique à toutes les demandes introduites à partir du 1^{er} septembre 2017 et aux conciliations déclarées recevables avant cette date mais non encore clôturées.

En ce qui concerne le recours administratif concernant les impôts sur les revenus et les taxes assimilées aux impôts sur les revenus, une condition supplémentaire est que la période de 6 ou 9 mois mentionnée à l'article 1385undecies, 2^e et 3^e alinéas, C. jud. ne soit pas encore expirée à ce jour.

L'effet suspensif n'a aucune influence sur le travail de procédure. Cela signifie que le service compétent peut poursuivre l'examen du litige administratif. La suspension signifie que la décision effective quant au litige par le fonctionnaire chargé de son instruction – même pas celle sur la recevabilité de la réclamation introduite – ne peut être prise temporairement.

La durée de la suspension dépend de la nature du litige pour lequel la conciliation est demandée :

- un litige relatif à un recours organisé (réclamation ou demande de dégrèvement d'office - articles 366 et 376 CIR 92);
- un différend sur les recouvrements avec l'AGPR;
- toute autre question fiscale.

La suspension prend fin au plus tard, soit après 4 mois en cas de réclamation ou de dégrèvement d'office, soit après 1 mois en cas de litige avec le Team Recouvrement.

La durée de la suspension et son effet sur la procédure en fonction de la nature du litige sont davantage précisés ci-après.

b) Effet suspensif dans le cas d'un recours administratif (impôts sur les revenus et taxes assimilées aux impôts sur les revenus)

La suspension est prévue à l'article 116, § 1/1, L 25 avril 2007, qui stipule :

“Une demande de conciliation déclarée recevable a un effet suspensif sur la prise de toute décision, sauf si les droits du Trésor sont en péril. Le délai de suspension prend cours à compter de la date à laquelle la demande de conciliation fiscale a été déclarée recevable.

Le délai de suspension visé à l'alinéa 1^{er} prend fin le jour de l'approbation du rapport de conciliation par le Collège des conciliateurs fiscaux, sauf désistement du recours administratif ou accord préalable des parties concernées, et au plus tard un mois avant l'expiration du délai visé à l'article 1385undecies, alinéa 4, du Code judiciaire."

Dès que la demande de conciliation dans le cadre du recours administratif (impôts sur les revenus et taxes assimilées aux impôts sur les revenus) a été déclarée recevable, la période de suspension commence.

Comme mentionné plus avant, l'effet suspensif n'a aucun effet sur les activités procédurales des services de contentieux. En d'autres termes, les délais pour, par exemple, l'envoi d'une demande de renseignement, la convocation à une audition, un avis de rectification, etc., ne sont en aucun cas suspendus. La suspension signifie que certains actes ne peuvent temporairement pas être posés, en l'occurrence en particulier :

- 1° la prise d'une décision sur une réclamation déposée auprès du conseiller général de l'administration chargée de l'établissement des impôts sur les revenus ou sur une demande de dégrèvement d'office;
- 2° la prise d'une décision sur une réclamation introduite auprès du fonctionnaire compétent chargé de l'établissement des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Si une réclamation ou une demande de dégrèvement d'office a été introduite et qu'aucune conciliation n'est demandée, l'administration doit en principe prendre une décision dans les 6 mois (article 1385undecies, 2^e, C. jud.) ou dans les 9 mois lorsque l'imposition contestée a été établie d'office par l'administration (article 1385undecies, alinéa 3, C. jud.). A défaut, le contribuable peut aller en justice sans attendre la décision administrative. Dans ce cas, l'administration ne sera plus en mesure d'établir une cotisation subsidiaire si elle échoue devant le tribunal (article 355 CIR 92).

L'article 116, § 1/1, 2^e alinéa, de la L 25 avril 2007, prolonge les délais d'attente visés à l'article 1385undecies, 2^e et 3^e alinéas, C. jud., de 4 mois lorsque la demande de conciliation a été déclarée recevable.

Si une demande de conciliation est présentée après l'expiration de ces délais, cette demande peut toujours être déclarée recevable, mais cette déclaration de recevabilité n'aura plus d'effet suspensif.

Il est mis un terme à la suspension, soit :

- quand le contribuable se désiste de sa réclamation;
- quand les parties trouvent à un accord mutuel;
- lorsque les droits du Trésor sont en péril;
- le jour de l'approbation du rapport de conciliation par le Collège des conciliateurs fiscaux dont question à l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 9 mai 2007 portant exécution du Chapitre V du Titre VII de la L 25 avril 2007;
- au plus tard, un mois avant l'expiration des délais mentionnés à l'alinéa 4 nouveau de l'article 1385undecies C. jud.

La suspension expire donc, entre autres, lorsque le recours administratif est clôturé. Il va sans dire que le "désistement" dont on parle se réfère au désistement du recours administratif. Des travaux parlementaires relatifs à la loi du 10 juillet 2017 (DOC 54 0861/002) il ressort clairement que le désistement visé à l'article 116, § 1/1, deuxième alinéa, L 25 avril 2007, ne peut concerner que le désistement de la réclamation, c'est-à-dire du recours administratif.

Le fait que la procédure de conciliation puisse être clôturée sur demande unilatérale du contribuable ne peut en soi mettre immédiatement fin à l'effet suspensif puisque le souhait du contribuable d'arrêter la conciliation sera mentionné dans le rapport de conciliation et que la procédure de conciliation ne sera véritablement terminée que le jour de l'approbation du rapport par le Collège des conciliateurs fiscaux.

En tout état de cause, le simple fait que le contribuable souhaite mettre fin unilatéralement à la procédure de conciliation ne pourrait avoir une influence sur les dispositions légales et réglementaires applicables au recours administratif et placer l'administration dans l'impossibilité de prendre sa décision à temps.

Afin de lever toutes incertitudes à ce sujet, l'article 116, § 1/1, alinéa 2, de la L 25 avril 2007 a été adapté par l'article 13 de la L 29 mars 2018.

En prolongeant de 4 mois les délais d'attente mentionnés à l'article 1385undecies, 2^e et 3^e alinéas, C. jud., le SCF aura la possibilité de tenter une conciliation pendant au moins 3 mois, même si le contribuable ne soumet sa demande de conciliation que lorsque les délais d'attente précités de 6 ou 9 mois sont tout proches d'expirer. La possibilité de prendre une décision par le conseiller général compétent est suspendue, à partir de la recevabilité, jusqu'à un mois avant l'expiration de ces délais.

Si l'administration devait prendre une décision (même sur la recevabilité de la réclamation) avant l'expiration de la période de suspension, la question se pose de la validité d'une telle décision. En effet, dans ce cas, les délais mentionnés au 1385undecies, paragraphes 2 et 3, du C. jud. n'ont pas été respectés. En outre, le contribuable a été privé de la possibilité d'une procédure de conciliation à part entière.

Il n'est donc pas inconcevable qu'une telle décision, si elle est soumise à l'appréciation d'un tribunal, puisse être réformée ou annulée notamment dans le cadre des principes de bonne administration.

Exemple

Établissement de la cotisation ordinaire : 11 septembre 2019
Réclamation : 8 novembre 2019

Demande de conciliation : 6 janvier 2020
Accusé de réception : 8 janvier 2020
Décision de recevabilité : 17 janvier 2020

Délai d'attente initial (article 1385undecies, 2^e alinéa, C. jud.) : 8 mai 2020
Période d'attente prolongée (article 1385undecies, 4^e alinéa, C. jud.) : 8 septembre 2020

Début de la suspension : 17 janvier 2020
Fin de la suspension : au plus tard le 8 août 2020 (le conseiller général compétent dispose donc d'un mois pour se prononcer sur le litige avant que le tribunal ne puisse être saisi).

c) *Effet suspensif en cas de litige avec Team Recouvrement*

La suspension est prévue à l'article 116, § 1^{er}/2, de la L 25 avril 2007, qui stipule :

« § 1^{er}/2. Si la demande de conciliation est relative à un conflit avec le receveur chargé du recouvrement des créances fiscales ou non fiscales, tous les moyens d'exécution visés dans le Titre III de la cinquième partie du Code Judiciaire, sont suspendus pendant un mois

au maximum et les saisies déjà pratiquées gardent leur caractère conservatoire, à l'exception des saisies arrêts entre les mains d'un tiers déjà pratiquées dont le plein effet est maintenu.

Ce qui précède vaut également pour la saisie-arrêt exécution entre les mains d'un tiers insérée en exécution de l'article 300, § 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992, pour la saisie-arrêt-exécution entre les mains d'un tiers inscrite à l'article 85bis du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, pour la saisie-arrêt-exécution entre les mains d'un tiers inscrite à l'article 6 de la loi domaniale du 22 décembre 1949 et pour la saisie-arrêt-exécution entre les mains d'un tiers inscrite à l'article 101 du Règlement général sur les frais de justice en matière répressive du 28 décembre 1950. ».

Le recouvrement des créances fiscales et non fiscales déclarées exécutoires à compter du 1^{er} janvier 2020 par l'AGPR est, comme déjà indiqué précédemment, réglementé par le CRAF. L'article 116, § 1^{er}/2, de la L 25 avril 2007 a été modifié par la L 13 avril 2019 (MB 30 avril 2019) pour ces créances comme suit:

« Si la demande de conciliation est relative à un conflit avec un agent de l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales ou non fiscales, tous les moyens d'exécution visés dans le Titre III de la cinquième partie du Code Judiciaire, sont suspendus pendant un mois au maximum et les saisies déjà pratiquées gardent leur caractère conservatoire, à l'exception des saisies arrêts entre les mains d'un tiers déjà pratiquées dont le plein effet est maintenu.

Ce qui précède vaut également pour la saisie-arrêt exécution entre les mains d'un tiers inscrite à l'article 21 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales et pour la saisie-arrêt-exécution entre les mains d'un tiers inscrite à l'article 101 du Règlement général sur les frais de justice en matière répressive du 28 décembre 1950. »

Pour les conciliations en matière de recouvrement, il est prévu une suspension légale de toutes les voies d'exécution, sous réserve de quelques exceptions. Cette suspension vaut tant pour le recouvrement des créances fiscales que les créances non fiscales dont le service de l'impôt est par le SPF Finances.

Concrètement, lorsqu'une requête en conciliation en matière de recouvrement est déclarée recevable, le Team recouvrement ne peut plus initier des voies d'exécution nouvelles durant un mois à compter du jour de cette décision de recevabilité, ni poursuivre une procédure déjà entamée comportant des poursuites directes, c'est-à-dire par un huissier de justice, à moins que les droits du Trésor ne soient effectivement en péril.

Ainsi, lorsqu'une saisie-exécution mobilière a eu lieu avant qu'intervienne une décision déclarant recevable une demande de conciliation, la vente publique des meubles ne peut en principe plus avoir lieu avant que la conciliation fiscale ne soit clôturée, à savoir par la rédaction et l'envoi d'un rapport de conciliation.

Toutefois, dans l'hypothèse où un rapport n'est pas établi dans le mois à compter de la décision statuant sur la recevabilité de la requête en conciliation, la durée de suspension des voies d'exécution forcée est limitée à un mois. Autrement dit, si la procédure de conciliation dure plus d'un mois, c'est uniquement pendant le premier mois qu'aucune voie d'exécution forcée ne peut être mise en œuvre, en ce compris, une saisie-arrêt-exécution de droit commun ou une saisie-arrêt fiscale simplifiée, et qu'une procédure de poursuites directes ne peut pas non plus être poursuivie. Cependant, même si la suspension implique que pendant maximum un mois, aucune nouvelle saisie-arrêt-exécution ne puisse être pratiquée, la loi permet pour des raisons pratiques, qu'une saisie-arrêt déjà pratiquée (avant la décision), de recevabilité, ne soit pas suspendue durant le premier mois. Le tiers saisi (par exemple l'employeur,

l'organisme financier ou la caisse de vacances) doit par conséquent, même pendant le premier mois de la conciliation, retenir la partie saisissable des fonds saisis-arrêtés et les verser au fisc.

Pour être complet, la suspension des voies de recouvrement durant la procédure de conciliation, certes limitée à un mois, ne constitue pas un obstacle pour les mesures suivantes qui restent d'application sans restriction : toutes les mesures permises lorsque les droits du Trésor sont en péril, l'envoi d'une lettre de sommation (article 298 CIR 92 - article 13 du CRAF), la possibilité de notifier au notaire le montant de la dette fiscale pouvant donner lieu à inscription de l'hypothèque légale du Trésor (articles 434 CIR 92 et 93^{quater} du Code de la TVA – article 36 du CRAF), l'obligation de retenue à l'égard des entrepreneurs ayant des dettes fiscales (entre-temps également élargie au secteur du gardiennage et celui de la viande) (articles 403 et s. CIR 92 - articles 53 et s. du CRAF), la rédaction par un notaire ou un autre fonctionnaire, d'un acte ou d'un certificat d'hérédité constatant l'existence d'une dette d'impôt (articles 43 et s. du CRAF), l'inscription de l'hypothèque légale (article 29 du CRAF), l'imputation de tous remboursements ou crédits d'impôts à rembourser au redevable sur les dettes fiscales et non fiscales (article 334 de la loi-programme du 27.12.2004).

La suspension limitée d'un mois ne vaut en conséquence que pour les litiges en matière de plans de paiement et pour les poursuites déjà entamées mais uniquement en ce qui concerne les voies d'exécution. Pour tous les autres litiges en matière de perception et de recouvrement (par exemple : l'octroi d'intérêts moratoires, la suppression des frais de poursuite, l'imputation des intérêts de retard, l'imputation des remboursements d'impôt), c'est le délai de suspension général qui s'applique et pas celui limité à un mois.

Avant l'expiration d'un mois à partir de la déclaration de recevabilité, la suspension prend toujours fin lorsqu'un accord est obtenu, par l'approbation du rapport de conciliation par le Collège du SCF, et de toute façon dès que les droits du Trésor sont mis en péril.

La suspension des voies d'exécution vaut pour toutes les demandes de conciliation déclarées recevables à partir du 1^{er} septembre 2017 concernant les litiges de recouvrement similaires.

Exemple

Une cotisation à l'impôt des personnes physiques pour laquelle l'avertissement-extrait de rôle a été envoyé le 11 septembre 2019.

Un commandement signifié le 6 décembre 2019.

Une saisie-exécution mobilière pratiquée le 16 décembre 2019.

Une saisie-arrêt fiscale simplifiée auprès de l'employeur du redevable, pratiquée le 20 décembre 2019.

Une demande de conciliation fiscale (par laquelle le redevable sollicite un plan d'apurement supportable par lui et l'interruption des poursuites), est introduite le 21 décembre 2019.

Une décision de recevabilité d'une demande de conciliation (après que le SCF a vérifié qu'il existe une certaine marge de négociation) est prise le 3 janvier 2020.

Influence de la décision de recevabilité sur les mesures de recouvrement forcé :

- L'huissier de justice ne peut pas procéder à l'enlèvement du mobilier saisi, ni les vendre avant le 4 février 2020, à moins qu'un rapport ne soit approuvé avant cette date (ou que les droits du Trésor ne soient effectivement en péril) ;
- Le team recouvrement ne peut pas pratiquer de nouvelles mesures d'exécution, ni de nouvelles saisies-arrêt ;

- La saisie-arrêt fiscale simplifiée du 20 décembre 2019 n'est cependant pas suspendue (l'employeur tiers-saisi n'étant même pas informé de la demande de conciliation, il doit continuer à procéder à des retenues et les verser les sommes retenues au team recouvrement).

La suspension légale d'un mois n'empêche toutefois pas, dans l'attente du résultat de la conciliation, de convenir avec le fonctionnaire du recouvrement un délai plus long.

d) Effet suspensif en cas de différend dans les autres matières

L'effet suspensif est défini à l'article 116, §1/1, L 25 avril 2007, qui énonce :

“Une demande de conciliation déclarée recevable a un effet suspensif sur la prise de toute décision, sauf si les droits du Trésor sont en péril. Le délai de suspension prend cours à compter de la date à laquelle la demande de conciliation fiscale a été déclarée recevable.

Le délai de suspension visé à l'alinéa 1^{er} prend fin le jour de l'approbation du rapport de conciliation par le Collège des conciliateurs fiscaux, sauf désistement ou accord préalable des parties concernées, (...).”.

Pour les recours non organisés, c'est-à-dire les recours qui ne sont pas organisés (réclamations ou demandes de dégrèvement d'office) en matière d'impôts sur les revenus et de taxes assimilées aux impôts sur les revenus (pour les taxes restées fédérales) et qui ne concerne pas un litige en matière de recouvrement relatif à un plan d'apurement ou à des mesures d'exécution forcées, la suspension vaut sans limite dans le temps dès que la demande de conciliation a été déclarée recevable, jusqu'à l'approbation du rapport de conciliation par le Collège du SCF. Ceci concerne les litiges en matière de taxation TVA, en matière de droits de succession et d'enregistrement (Région de Bruxelles-Capitale et Région wallonne et les droits d'enregistrement fédéraux qui n'ont pas été transférés à la Région flamande), ainsi qu'en matière de droits et taxes divers, d'évaluation ou de réévaluation d'un revenu cadastral et de douanes et accises.

La suspension est cependant toujours levée lorsqu'un accord est atteint entre parties ou que les droits du Trésor sont en péril.

Concernant l'entrée en vigueur, la règle générale est d'application, à savoir, pour toutes les demandes introduites à compter du 1^{er} septembre 2017 et tous les dossiers de conciliation non encore clôturés à cette date.

Protocole de collaboration du 1^{er} juillet 2010

Le 1^{er} juillet 2010 a été signé un protocole de collaboration visant à organiser les relations entre le SCF et les administrations générales du SPF Finances compétentes en matière de fiscalité et de documentation patrimoniale.

En exécution de ce protocole, les administrateurs généraux désignent dans leurs services centraux, chacun pour l'administration générale dont il est responsable, un point de contact chargé des relations avec le SCF.

Dans le cadre de la collaboration entre le SCF et les administrations générales, le SCF fournit, de préférence par voie électronique, les pièces suivantes aux points de contact et au service compétent qui doit prendre une décision sur la contestation administrative :

- la copie de la demande de conciliation;

- la décision prise par le SCF concernant la recevabilité de la demande de conciliation;
- les pièces qui ne se retrouvent pas dans le dossier administratif du service compétent;
- le rapport de conciliation.

Dans le cas d'une demande de conciliation déclarée recevable, le SCF fixe par écrit et de commun accord avec le service compétent qui doit prendre une décision sur la contestation administrative, au regard des principes de bonne administration et des règles de procédure applicables en l'espèce, le délai raisonnable dans lequel cette demande doit être traitée.

Rapport de conciliation

Le rapport de conciliation mentionne les points de vue des deux parties sur le différend fiscal présenté.

Le déroulement de la conciliation est rapporté de manière concise et il est veillé à ne pas enfreindre le caractère confidentiel des échanges. Si le conciliateur a formulé des suggestions qui ont permis un accord en conciliation, cela sera mentionné dans le rapport de conciliation. Ainsi, un accord mutuel ou un désaccord persistant entre les parties sera signalé. Dans certains cas, le rapport peut mentionner un accord partiel; dans ce cas, un certain nombre de points de conciliation feront l'objet d'un accord mutuel, tandis que le différend subsistera pour le surplus.

Le résultat de la conciliation entre les parties est donc inclus dans le rapport de conciliation du SCF, à moins que l'agent instructeur compétent ne veuille pas encore prendre une décision parce qu'il doit consulter son supérieur, en concertation avec le service de taxation à la base de la rectification ou encore, parce qu'il attend le rapport de conciliation avant de prendre une position finale.

Dans ces cas, cela sera également inclus dans le rapport.

Après l'élaboration et l'approbation du rapport par le membre compétent du Collège, le dossier est inscrit à l'ordre du jour du Collège.

Les arguments et aspects levés pendant les conversations exploratoires de conciliation avec chaque partie individuelle, sont en principe confidentiels et ne sont pas repris dans le rapport.

Le Collège se réunit de manière hebdomadaire, en principe le mardi.

Dès que le rapport de conciliation est adopté par le Collège, le dossier est transmis au secrétariat. Le secrétariat de la section Conciliation fiscale enverra le rapport au contribuable de préférence par voie électronique le jour même ou le jour suivant.

Avec l'approbation du rapport par le Collège, la période de suspension prend fin.

Une copie du rapport de conciliation est envoyée par voie électronique au point de contact de l'administration générale concernée, le cas échéant également au point de contact de l'AGISI, et au service compétent qui doit statuer sur le litige administratif. Le cas échéant, le service compétent qui doit statuer sur le litige administratif enregistre le rapport dans les bases de données fiscales prévues à cet effet.

Le rapport de conciliation fait partie du dossier fiscal.

Le service qui doit prendre une décision sur la contestation administrative, prend sa décision le plus vite possible, après réception du rapport de conciliation. Le SCF n'a dès lors aucun

pouvoir de décision. Il en ressort que le SCF se limite à concilier les points de vue et que le résultat de la conciliation est acté dans un rapport de conciliation.

Toutefois, c'est l'autorité administrative (et non le SCF) qui prend la décision finale. Il va de soi que le service compétent doit tenir compte du rapport de conciliation dans sa décision sur la contestation administrative, mais ce service n'est pas lié par ce rapport. Néanmoins, si certains griefs invoqués dans la contestation administrative ont été reconnus fondés dans le rapport de conciliation et si la décision du service compétent conclut au rejet de ces griefs, il faut que cette décision fasse mention des raisons pour lesquelles elle s'écarte du rapport de conciliation.

Le SCF a pour mission de rechercher une solution aux problèmes qui lui sont soumis, en exerçant une magistrature d'influence mais sans toutefois prendre de décision. À cet égard, il peut être fait référence aux dispositions de l'article 116, § 1^{er}, alinéa 4, de la L 25 avril 2007 : *"Les rapports de conciliation et les décisions relatives à la recevabilité ne sont susceptibles d'aucun recours administratif ou judiciaire."*

Dessaisissement

Pour être complet, il convient de remarquer que l'intervention du SCF ne se termine parfois pas par une décision d'irrecevabilité de la demande de conciliation fiscale ou par un rapport de conciliation. C'est plus précisément le cas lorsque le SCF doit constater qu'il est relevé de sa compétence.

Ceci se produit quand il est mis fin, contre sa volonté, à la mission du SCF. Les raisons de ce dessaisissement sont énumérées dans différentes dispositions fiscales.

Les raisons suivantes peuvent entraîner le dessaisissement et, partant, la fin de la conciliation :

- le contribuable retire sa demande de conciliation;
- la contestation est portée devant le tribunal;
- une expertise de contrôle est opérée;
- l'imposition pour laquelle un sursis de paiement était demandé, est entièrement payée;
- le service compétent, en dépit de la procédure de conciliation en cours et contre les règles de procédure légales, se prononce sur le litige administratif et décharge ainsi de facto le SCF de sa mission, ce qui soulève la question des conséquences sur la validité d'une telle décision (voir point b ci-dessus);
- etc.

2. CELLULE DE CONTACT RECOUVREMENT

Le SCF a repris les tâches confiées auparavant à la “Cellule de contact Recouvrement”, qui intervenait dans le cadre de litiges entre le redevable/l’assujetti et le Conseiller recouvrement - Receveur et qui, sur le plan du recouvrement, avait déjà des objectifs similaires à ceux du SCF.

Spécifiquement en matière de recouvrement des contributions directes et de la TVA, ce service avait également comme tâche de “répondre aux demandes, plaintes et autres questions des redevables dans le cadre de leurs relations avec l’administration en la personne du Conseiller recouvrement - Receveur”.

Le SCF aide le citoyen et le receveur à résoudre des problèmes en matière de perception et recouvrement et a pour tâche d’éviter que des conflits ne surgissent entre eux. Généralement, les demandes introduites sont liées à une question de recouvrement soumise au Palais royal ou à la cellule stratégique du Ministre des Finances.

Ces demandes sont ensuite transférées au SCF par le biais des services du Président du Comité de direction et sont traitées de manière appropriée. Dans les cas d’extrême urgence (par exemple des ventes imminentes à la suite d’une saisie-exécution mobilière ou immobilière), des contacts sont directement pris entre les collaborateurs de la cellule stratégique du ministre des Finances et le gestionnaire de dossiers compétent du SCF.

En fonction de la nature du problème soumis et de son évolution, un dossier “Cellule de contact Recouvrement” est parfois requalifié en dossier “Conciliation fiscale”.

Dans les dossiers qualifiés de “Cellule de contact Recouvrement”, il s’agit principalement de problèmes de recouvrement ou de demandes d’intervention afin d’accélérer le remboursement de montants en matière d’impôts bloqués. D’un point de vue formel, il ne s’agit pas de demandes de conciliation fiscale proprement dites, mais elles entrent tout à fait dans le cadre du service rendu au citoyen, une des missions du SCF. Dans la mesure où des informations sont fournies lors du traitement de ces demandes concernant les possibilités - mais aussi les limitations (légales) - de l’administration, cela évite même les litiges ultérieurs.

Il s’agit souvent de dossiers de contribuables ayant des dettes fiscales considérables et qui ne voient plus d’issue. En pareil cas, l’on vérifie d’abord s’il s’agit ou non de problèmes de paiements structurels.

Si le SCF constate qu’il s’agit plutôt de difficultés financières temporaires, le débiteur est informé de la possibilité d’obtenir des facilités de paiement, éventuellement assorties d’une demande d’exonération des intérêts de retard.

Cependant, lorsque les demandeurs doivent manifestement faire face à un endettement durable, leur attention est attirée sur la possibilité d’introduire une demande de surséance indéfinie au recouvrement des impôts concernés. Néanmoins, lorsqu’il ressort du dossier que le débiteur a une multitude de créanciers, il sera immédiatement dirigé vers une procédure collective (par exemple, la procédure visée par la “loi relative à la continuité des entreprises” et la procédure de règlement collectif des dettes), dans le cadre de laquelle chaque créancier fait des sacrifices afin d’aboutir à une solution appropriée à la situation du débiteur.

Le SCF explique de manière claire et ciblée toutes les possibilités d’échelonnement ou de report de paiement (comme le « règlement administratif de dettes » - RAD), ainsi que toute autre mesure de faveur en matière de recouvrement, pour laquelle les redevables concernés pourraient en principe remplir les conditions, ainsi que les modalités et/ou prérequis à

respecter. Dans ce cadre, le SCF est toujours conscient de la compétence exclusive de l'Infocenter ou du Conseiller recouvrement – Receveur du Team Recouvrement concerné en matière d'octroi de facilités de paiement ou de report de paiement et respecte pleinement cette compétence. Enfin, il est encore tenu compte de la compétence du Conseiller général du Centre Régional de Recouvrement dans le cadre d'une demande de RAD.

En 2019, le SCF a de nouveau reçu un nombre considérable de demandes de contribuables relatives à des remboursements d'impôts qui n'avaient pas encore été liquidés. Lorsqu'il est confronté à de telles demandes, le SCF procède à une enquête afin de connaître la raison pour laquelle la liquidation se fait attendre; il contacte dans ce cas la Cellule Remboursements du Centre national de perception de l'AGPR, tente si possible d'accélérer le traitement du remboursement et sollicite à cet effet des pièces probantes. Des explications détaillées sont souvent fournies sur les raisons pour lesquelles un remboursement ne peut être versé personnellement au contribuable. En effet, les droits des tiers doivent être pris en compte, notamment du fait de saisies de tiers opérées ou de cessions de créances notifiées à l'administration.

Le SCF s'efforce, par le biais de son intervention, de garantir une prestation de services correcte et la diffusion d'informations exactes au citoyen. Le service essaie parallèlement d'alléger les tâches des services de recouvrement et de perception

Le 1^{er} septembre 2017, l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement a créé 11 Infocenters : dans les chefs-lieux des cinq provinces flamandes, ainsi qu'à Bruxelles, Charleroi, Liège, Mons, Namur et Neufchâteau. Dorénavant, ceux-ci sont seuls compétents pour autoriser des plans de paiement concernant les cotisations contre lesquelles aucune poursuite n'a encore été lancée ou pour lesquelles aucun plan d'apurement antérieur n'a été stoppé.

Ces Infocenters sont ouverts de 9h00 à 12h00 mais ne sont pas accessibles par téléphone. En 2019, il y a toujours eu un afflux de demandes au SCF de redevables cherchant leur chemin pour obtenir un plan d'apurement. Les redevables ne peuvent plus en effet s'adresser à leur "bureau de recette" habituel et tout le monde ne connaît pas le « chemin » vers le portail MyMinfin (qui permet de demander un plan d'apurement), ne sait pas utiliser cet outil, tandis que d'autres font face à des difficultés d'utilisation (par exemple, impossibilité d'ouvrir le questionnaire par leur propre système d'exploitation).

D'autres encore attendent une réaction plus rapide à leur demande et vont désespérément à la recherche d'un service qui, à défaut d'une réponse, donnera quand même une suite utile quelques jours plus tard. À cause de la saturation du Contact Center, bon nombre de redevables atterrissent au SCF. Celui-ci tente toujours de les aider en leur communiquant, par exemple, le formulaire de demande d'un plan d'apurement avec un questionnaire sur les revenus mensuels et les dépenses du redevable ou en leur expliquant la stratégie actuelle en matière de plans de paiement de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement et la procédure pour en demander un (pour les règlements financiers allant jusqu'à 6 mois à partir de l'apparition de la dette, il ne faut pas de tableau récapitulatif des revenus mensuels et patrimoine et des dépenses; pour les plans de paiement plus longs, ces relevés sont requis).

Un constat remarquable à ce sujet est aussi que nombre de redevables font appel au SCF pour obtenir des facilités de paiement auxquelles ils ont droit en tenant compte des conditions d'octroi et du nombre de mensualités souhaitées. Il a été convenu avec les Infocenters qu'ils peuvent être renvoyés vers ceux-ci.

Si la solution pour le redevable réside en premier lieu auprès de l'administration, mais qu'il n'a pas été suffisamment répondu à son attente, il peut toujours introduire une demande formelle de conciliation, qui sera traitée comme telle.

Lors de chaque intervention, il est rappelé au contribuable qu'il peut toujours introduire une demande formelle de conciliation après un refus injustifié d'acceptation d'un plan de paiement.

3. DIVERS

Le SCF reçoit également des demandes diverses, qui ne sont toutefois ni des demandes de conciliation, ni des demandes de type “Cellule de contact Recouvrement”, mais qui se situent en marge du recouvrement pur d’impôts sur les revenus et de TVA.

Le SCF constate de plus en plus que les contribuables ne trouvent pas le « chemin » vers le service compétent pour obtenir une réponse à une question spécifique ou à une question concernant leur situation fiscale. Les services semblent être difficilement accessibles. Le contactcenter du SPF Finances a aussi toujours plus difficile d’assumer la quantité croissante de demandes. Le contribuable cherche une issue et aboutit dans ces conditions systématiquement au SCF.

Comme énoncé plutôt, le SCF porte un grand respect à la disponibilité. Bien que cela ne fasse pas partie de son « core business », le SCF fournira cependant de ce point de vue une information générale ou, si possible, concrète au contribuable qui fait appel à lui ou le SCF l’aiguillera vers le bon service. Il s’agit souvent des demandes de renseignements pour lesquelles des informations sont communiquées directement par le SCF et pour lesquelles les citoyens sont suffisamment informés par téléphone ou par e-mail sur des solutions possibles.

Lorsqu’il ressort du problème soumis et/ou de l’entretien consécutif qu’il ne s’agit pas d’une demande de conciliation proprement dite, car il n’existe par exemple aucune contestation administrative, l’intervention du SCF est alors traitée comme un dossier “Divers”. Le SCF clarifiera alors la situation autant que possible au contribuable et/ou le réorientera vers l’administration ou le service compétent.

Ce sera notamment le cas lorsque des personnes souhaitent connaître les démarches à accomplir pour se mettre en règle aux niveaux fiscal et administratif ou lorsqu’elles se demandent si elles peuvent (encore) contester les montants, précomptes, droits, intérêts et sanctions administratives.

Le SCF, en tant que service neutre et autonome, a à cœur de tenir un rôle important dans la clarification de la législation fiscale et de réorienter le citoyen, contribuable ou redevable, le plus efficacement possible, pour apporter une solution à son dossier fiscal. Il le fait entièrement dans le cadre des valeurs postulées par le SPF Finances (en particulier la serviabilité).

Le SCF met tout en œuvre pour aboutir à une solution. Cette procédure est dès lors accueillie favorablement par les contribuables.

Ci-après quelques exemples de dossiers traités sous la rubrique “Divers” :

- les questions concernant la procédure à suivre pour introduire une réclamation ou une demande de dégrèvement d’office ;
- questions concernant le dépôt de la déclaration à l’IPP
- les questions liées aux problèmes d’accès aux applications telles que Tax-on web et Myminfin ;
- les questions soulevées en raison de l’indisponibilité ou de l’absence de réponse des services de gestion IPP et INR ;
- les questions relatives aux impôts régionaux pour lesquels le SPF Finances n’exerce plus le service fiscal ;
- questions au sujet de la date à laquelle l’avertissement-extrait de rôle va être reçu ;
- où et comment une attestation de “non activité” peut être obtenue ;
- questions au sujet d’un certificat “Certification Taks Residence” ;
- où et comment une attestation relative à un handicap peut être obtenue ;

- où doit être introduite une déclaration Pr.M et comment elle doit l'être;
- questions concernant le calcul de l'imposition et les raisons d'une augmentation du montant à payer :
 - différents débiteurs des revenus et diverses sortes de revenus sont la cause le plus souvent d'une retenue insuffisante de Pr.M;
 - une augmentation des allocations de pension avec pour conséquence le dépassement d'un plafond et la perte d'une partie des réductions d'impôts;
 - le cumul des revenus de remplacement, pensions et autres revenus professionnels par lequel certaines réductions d'impôt sont supprimées;
- problèmes constatés lors de l'introduction ou du chargement des documents via Myminfin;
- co-parenté
 - conditions et application à l'IPP;
 - pourquoi pas de prise en considération lors du calcul du Pr.P;
- demande d'une proposition de déclaration simplifiée et demande comment réagir à une telle proposition;
- questions au sujet de la ventilation des impôts entre les conjoints;
- questions au sujet de la déduction et l'imposition des rentes alimentaires (régulières et exceptionnelles);
- questions au sujet des enfants à charge et le calcul des ressources nettes;
- questions au sujet du choix de l'octroi de certaines réductions du Pr.P;
- questions au sujet de la prétendue double imposition (fiches de revenus négatives non compensées);
- communication des changements d'adresse;
- communication du départ à l'étranger et des démarches à entreprendre;
- problématique de la réglementation fiscale pour l'octroi d'une majoration de la quotité exemptée d'impôt pour des enfants handicapés à charge par rapport à la réglementation en matière d'allocations familiales pour des enfants handicapés;
- application de l'octroi d'une quotité exemptée d'impôt pour des enfants à charge lors d'une cohabitation de fait;
- questions au sujet des raisons de l'application et du montant des amendes administratives infligées;
- questions au sujet des conditions de la prise en charge d'enfant et/ou d'autres personnes;
- questions au sujet du report des déclarations;
- etc.

PARTIE III : SUJETS TRAITES

Comme expliqué ci-dessus, le SCF peut être sollicité pour tout litige avec une administration générale du SPF Finances.

Ce qui suit est un bref aperçu de la nature des sujets par administration générale pour lesquels le SCF est intervenu en 2019. Nous approfondirons également un certain nombre de thèmes sur lesquels le SCF souhaite accorder une attention particulière.

1. CONCILIATION FISCALE

1.1 Administration générale de la Fiscalité Administration générale de l'Inspection spéciale des impôts

1.1.1 Impôts sur les revenus

Dans le domaine de l'AGFisc - et dans une perspective plus large de l'AGISI - on peut dire que les situations sont aussi variées que le nombre d'articles du CIR 92.

La complexité de notre système fiscal a lui-même pour conséquence que des erreurs sont commises. Le contribuable ne s'y retrouve plus dans le formulaire de déclaration. *Où est passé le code pour sa propre maison ? Quand doit-il remplir quelque chose ? À quelles réductions d'impôt a-t-il droit ? Dans quelle mesure ? Doit-il tenir compte de limites éventuelles lui-même ou est-ce que celles-ci sont appliquées automatiquement ? Peut-il encore déduire des dépenses de son revenu net ? Qu'en est-il de la répartition des quotités exemptées pour les enfants, les parents, etc. ? A-t-il droit à des crédits d'impôt ? Il se demande s'il peut-il encore corriger une erreur ? Sera-t-il sanctionné par une amende ou un accroissement d'impôt ? Pendant des années, il se base sur un certain point de vue, sans aucune réaction de l'administration. Cela peut-il être modifié tout-à-coup sans autre formalité ? Qu'en est-il des principes de bonne administration et de confiance légitime ? Etc.*

Voilà quelques-unes des nombreuses questions auxquelles le contribuable cherche une réponse.

Mais des problèmes plus spécifiques sont aussi abordés, des questions de principe pour lesquels les professionnels cherchent également des solutions. Le SCF abordera ces problèmes sur le fond, consultera la hiérarchie si nécessaire et tentera de trouver des solutions pragmatiques.

1.1.1.1 Aperçu

Voici un aperçu non exhaustif des sujets pour lesquels l'intervention du SCF a été sollicitée en 2019.

A. Impôt des personnes physiques – Impôt des non-résidents

- statut d'habitant du Royaume ou de non-résident (art. 2, §1, 1°, et 3 à 178, CIR 92 versus art. 227, 1°, CIR 92);
- preuve de la présence physique effective à l'étranger pour le GD Luxembourg (art. 228 CIR 92);

- l'application du règle des 183 jours, notamment en ce qui concerne l'assujettissement à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des non-résidents (art. 228 CIR 92);
- application des conventions préventives de la double imposition (art. 155 CIR 92);
- application du régime "frontalier";
- double imposition dans un contexte belgo-néerlandais ou belgo-français;
- l'assujettissement à l'impôt des pensions néerlandaises (AOW, autres) (art. 34 et 35 CIR 92);
- classification juridique interne des revenus d'origine étrangère;
- application de l'exonération des revenus étrangers avec réserve de progressivité (art. 155 CIR 92);
- application correcte des déductions/réductions fiscales à l'impôt des non-résidents (art. 227, 228 et 232 à 234, CIR 92);
- les taxes additionnelles à l'INR/p.p. (art. 245, 2^{ième} alinéa, et 466 CIR 92) ;
- la double imposition contre les taxes additionnelles ;
- notion de cohabitation légale et statut équivalent de droit étranger (art. 2, 2°, et 126, §2, CIR 92);
- statut résident – non résident : établissement du domicile (art. 2, § 1^{er}, 1°, alinéa 3, CIR 92) ;
- enfants à charge : domiciliation, question de ressources (art. 2, 4°, et 136 à 145, CIR 92);
- co parenté et enfants en hébergement réparti de manière égalitaire (art. 132bis CIR 92);
- conditions d'application de la majoration de la quotité exonérée pour personnes à charge âgées de 65 ans et plus (art. 132, 7°, et art.136 à 145, CIR 92);
- caractère involontaire de l'improductivité et de l'inoccupation d'un immeuble (art. 15 et 257, CIR 92);
- contestations relatives à la taxation des biens immobiliers dans le chef d'un ex-proprétaire (art. 90, 8° et 10°, 91, 93, 94 et 101, CIR 92);
- immeuble inoccupé pour raisons sociales ou professionnelles (art. 12, §3, CIR 92);
- locataire ne respectant pas les clauses du contrat, notamment en ce qui concerne l'exercice d'une activité professionnelle dans l'immeuble loué (art. 7, §1, 2° et 13, CIR 92);
- acquisition usufruit/nue-propriété : valorisation de l'usufruit (art. 32, 2^{ième} alinéa, 2°, et 36, CIR 92);
- fin d'usufruit : valorisation du bâtiment (art. 360 CIR 92 et art. 199 à 206, AR/CIR 92);
- problématique concernant le droit de superficie (art. 32, 2^{ième} alinéa, 2°, CIR 92);
- détermination de la valeur du revenu imposable des revenus immobiliers à l'étranger ;
- revenus de droits d'auteur (art. 17, §1, 5°, CIR 92)
- qualification des revenus (profits, rémunérations, droits d'auteur, etc.) (art. 23, §1, CIR 92);
- existence d'un avantage de toute nature : conditions , valorisation (art. 36 CIR 92 et art. 18 AR/CIR 92);
- évaluation de l'avantage de toute nature : déduction de la contribution propre du salarié (art. 36 CIR 92 et art. 18 AR/CIR 92);
- détermination des avantages de toute nature dans le chef des travailleurs et des dirigeants d'entreprise (art. 36 CIR 92 et art. 18 AR/CIR 92);
- taxation établie sur la base de fiches erronées;
- Avantages de toutes nature/rémunérations via C/C dirigeant d'entreprise ;
- frais professionnels : conditions de déduction proportion privé/professionnel(art. 49 à 66bis, CIR 92);

- problématique de l'allongement de la durée de l'amortissement des motocyclettes (Ci.RH.241/559.092 (AFER 43/2005), dd. 23.11.2005);
- vérification (preuve) des frais professionnels revendiqués (art. 49 CIR 92);
- amortissements des actifs affectés à l'activité professionnelle (immeuble, moto, voiture, etc.) (art. 52, 6°, et 61 à 64*bis*, CIR 92 et art. 36 à 43, AR/CIR 92);
- frais professionnels relatifs à des formations professionnelles (art. 49 et 53, 1°, CIR 92);
- frais professionnels : seconde résidence près du lieu de travail (art. 49 CIR 92);
- plus-values sur des biens immobiliers : vente « rapide » de terrains et immeubles (art. 90, 8°, et 10°, et 93*bis* CIR 92);
- bénéfices au profits dits "spéculatifs " (art. 90, 1°, CIR 92);
- déduction des rentes alimentaires versées à des enfants, en Belgique ou à l'étranger (art.104, 1^{ère} alinéa, 1°, et 271, CIR 92 et art. 87, 4°, AR/CIR 92);
- rente alimentaire et état de besoin du crédientier (art. 104 CIR 92);
- rente alimentaire en nature (art. 104 CIR 92);
- dépenses donnant droit à des réductions d'impôt (bonus logement, épargne logement, épargne à long terme, dépenses pour économie d'énergie, titres-services, etc.) (art. 145³⁷ à 145⁴⁶, CIR 92);
- dépenses relatives à un crédit hypothécaire – possesseur;
- notion de crédit hypothécaire équivalent à l'étranger;
- libéralités versé à des institutions à l'étranger (art. 145³³ CIR 92) ;
- activité indépendante à titre accessoire (art. 23, §1, et 27, CIR 92);
- pertes récurrentes mises à zéro (art. 49 et 53, 10°, CIR 92);
- revenus imposables distinctement : détermination de la dernière année complète d'activité professionnelle antérieure (art. 171, 5°, CIR 92) ;
- revenus étrangers : montant imposable – réduction d'impôt – réserve de progressivité (art. 155 et 156 CIR 92).

B. Impôt des sociétés – Impôt des personnes morales – Impôt des non-résidents/Sociétés

- assujettissement à l'ISoc. ou à l'IPM (art. 2, §1, 5°, a, 179 et 220, 2° et 3°, CIR 92);
- augmentation de capital "article 537 "CIR 92;
- réserve de liquidation (art. 184*quater*, 219*quater* et 209, CIR 92);
- la théorie de la rémunération (art. 195, §1, 1^{er} alinéa, CIR 92);
- réserve de liquidation spéciale (art. 541 CIR 92);
- constitution d'une provision pour un différend douanier concernant la base de détermination des droits à l'importation;
- exonération Tax Shelter (art.194*ter* CIR 92);
- exonération ou imposition des aides fédérales / régionales (subsides) (art. 24 et 183, CIR 92);
- frais de gestion / management fees (art. 49 CIR 92);
- déductibilité des frais de voiture facturés séparément à des tiers;
- frais professionnels de bien immobilier (appartement/bureau à la côte) - chasse – amortissement de l'usufruit, transformations, bateau de pêche, etc.);
- la requalification des redevances déclarées comme revenus mobiliers par le cessionnaire dans le cadre du contrat de licence, mais considérées comme profit par l'administration en vertu de l'article 37 CIR 92 ;
- avantages anormaux ou bénévoles (art. 79 en 207 CIR 92);

- l'enregistrement dans les dépenses non admises des paiements effectués au profit d'un bénéficiaire établi à Dubaï en raison de la non déclaration, au moyen du formulaire 275F, d'un paiement à destination d'un paradis fiscal (art. 198, 10°, CIR 92);
- les revenus des parcs éoliens onshore et offshore dans la ZEE avec un établissement stable au Royaume-Uni - Convention de double imposition Belgique - Royaume-Uni;
- les conséquences fiscales des écritures de régularisation effectuées sur les comptes clients et fournisseurs ouverts afin d'aligner les comptes annuels avec la réalité ;
- cotisation distincte sur dépenses non justifiées (art. 219 et art. 223, 1°, et 233, CIR 92);
- taxation étalée des plus-values (art. 47 CIR 92);
- déduction pour investissement (art. 68 et s. CIR 92) – règle d'exclusion - article 75, 3°, CIR 92 – échappatoire ;
- dépenses non admises : réductions de valeur (art. 198, 7° et 207, CIR 92 et art. 74 AR/CIR 92);
- taxation d'avantages anormaux ou bénévoles (art. 26, 79 et 207, CIR 92);
- taxation incorrecte dans le chef d'une société liquidée définitivement (art. 209 CIR 92);
- transfert de siège (art. 208, 209 et 210, §1, 4°, et 214*bis*, CIR 92) ;
- sous-estimation d'éléments de l'actif (art. 24, alinéa 1er, 4°, et 183, CIR 92) ;
- fraude au domicile - lieu de gestion effective de la société (Belgique/Luxembourg/Chypre) ;
- application des accroissements d'impôts (art. 444 CIR 92)
- qualification comme petite entreprise (art. 15 CSoc.).

C. Précompte immobilier

- réduction proportionnelle du Pr.I (art. 257, 4°, CIR 92).

D. Précompte mobilier

- déduction du Pr.M des dividendes accordés aux non-résidents par un intermédiaire établi en Belgique (art. 262 CIR 92);
- demande de remboursement de l'excédent perçu du Pr.M sur la base de l'article 19 de la Convention de double imposition conclue entre la Belgique et la France et de l'arrêt de la Cour de cassation du 16/06/2017 ;
- la retenue du Pr.M applicable aux dividendes dans le cadre d'opérations de restructuration (entre autres spin-off, article 264, premier alinéa, 4°, CIR 92) ;
- taux (art. 269 CIR 92);
- la prétendue retenue induite du Pr.M par un établissement financier attributaire ;
- correction d'une déclaration.

E. Précompte professionnel

- dispense de versement du Pr.P (R&D, travail en équipe, entreprises débutantes, etc.) (art. 275¹ à 275¹¹, CIR 92);
- précompte professionnel des artistes étrangers (art. 228, §2, 8° et §3, CIR 92);
- retenue d'impôt à la source incorrecte (déclaration erronée, mauvais taux, etc.) (règles d'application annexe III AR/CIR 92) ;
- Pr.P. en cas de vente par un non résident d'immobilier situé en Belgique (art. 270, 5°, CIR 92).

F. Procédure

- conséquences de l'introduction d'une déclaration dans un impôt incorrect (IPP-INR/p.p. ou ISoc-IPM) - cette déclaration a-t-elle été déposée dans les délais ?
- respect des accords antérieurement conclus avec les autorités fiscales;
- respect des principes de bonne administration;
- forclusion de la cotisation (art. 353 à 360 et 375, CIR 92 et art.199 à 206, AR/CIR 92);
- respect des droits de la défense;
- demande de dégrèvement d'office (erreur matérielle, force majeure) (art. 376 CIR 92);
- motivation des rectifications envisagées (justification inadéquate) (art. 346 CIR 92);
- taxation forfaitaire (bénéfices ou profits) pour absence de déclaration (art. 342, §§ 2 et 3, CIR 92 et art. 182 AR/CIR 92);
- période d'investigation prolongée en cas de fraude fiscale (art.333 e.s. et art.354, 2^{ième} alinéa, CIR 92);
- disposition anti-abus – requalification de la réduction de capital en dividende imposable, requalification du dividende en rémunération de dirigeant d'entreprise (art. 344 CIR 92) ;
- rentrée tardive/dans les délais d'une réclamation (par exemple, pièces justificatives contradictoires reçues de B-Post);
- Notion d'erreur matérielle dans le cas de la déclaration du RC de l'habitation propre aux codes 1106 en 2106 ;
- dégrèvement d'office - double imposition des dépenses non admises dans le chef de la société X qui ont été imposées dans le chef de la société Y ;
- imposition établie au nom d'une société définitivement liquidée ;
- application correcte des pénalités (amendes et accroissements) (art. 444 à 445, CIR 92 et art. 225 à 229, AR/CIR 92);
- application justifiée ou non des intérêts de retard (art. 414 à 417, CIR 92).

1.1.1.2 Sujets récurrents ou présentant un intérêt particulier

A. Détermination du domicile fiscal – Commentaire de l'article 2, §1, 1^o, 3^{ème} alinéa, CIR 92, tel que modifié

L'article 5/1, §2, de la loi spéciale relative au financement des Communautés et Régions (LSF) précise que pour l'application de la LSF, l'impôt des personnes physiques est réputé localisé là où le contribuable a établi son domicile fiscal au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition.

Cet article 5/1, §2, LSF a été introduit par l'article 7 de la loi spéciale du 6 janvier 2014 (MB 30.1.2014) et est d'application à partir de l'exercice d'imposition 2015.

L'article 8 de la Loi du 8 mai 2014 modifiant le CIR 92 a donc aussi, en conséquence de la loi précitée du 6 janvier 2014, modifié l'article 2, §1, 1^o, 3^{ème} alinéa CIR 92. A partir de l'exercice d'imposition 2015, le "domicile" et le "siège de la fortune" ne sont plus des critères alternatifs équivalents, le critère "domicile" prévalant désormais. Le critère "siège de la fortune" peut seulement encore être invoqué lorsque le contribuable n'a pas de "domicile" en Belgique.

Encore en 2019 le SCF continue à être systématiquement confronté à des demandes de conciliation d'étrangers (mariés) qui viennent temporairement en Belgique pour y exercer une activité professionnelle et qui sont inscrits au Registre national belge, mais dont la famille est toujours installée dans le pays d'origine. Voilà pourquoi la réglementation est encore répétée ci-dessous.

Jusqu'à l'exercice d'imposition 2014 y compris, ces personnes étaient considérées, sur la base des éléments suivants, comme des habitants du royaume :

- le domicile ou le siège de la fortune était établi en Belgique (ces deux critères étaient équivalents);
- le domicile ou le siège de la fortune était réputé établi en Belgique s'il y avait une inscription au Registre national belge (présomption réfragable).

Cependant, la donnée selon laquelle, pour les conjoints dont la famille était installée à l'étranger, le domicile fiscal était aussi fixé à l'étranger, ne suffisait pas pour déterminer que les intéressés ne seraient pas des habitants du royaume. Sur base de la présomption légale, il était en effet encore présumé que le siège de leur fortune était établi en Belgique. Ceci avait alors le plus souvent pour conséquence que ces travailleurs étrangers étaient considérés comme habitants du royaume et donc étaient taxés à l'impôt des personnes physiques.

A partir de l'exercice d'imposition 2015, l'appréciation du concept "habitant du royaume" s'opère sur base des principes suivants :

- Le siège de la fortune a seulement encore de l'importance quand le domicile du contribuable n'est pas établi en Belgique; il peut seulement être apprécié sur base d'éléments de fait.
- Pour les isolés fiscaux et conjoints dont la famille est installée en Belgique et qui sont inscrits au Registre national belge, il est considéré qu'ils ont leur domicile en Belgique; ici la présomption irréfragable relative au domicile de la famille ne joue pas.
- Pour les conjoints dont la famille est établie à l'étranger, le domicile fiscal est déterminé par l'endroit où la famille est installée (il s'agit d'une présomption irréfragable); contrairement à avant, le siège de la fortune n'est plus considéré comme étant établi en Belgique et, de même, l'éventuelle inscription au Registre national belge par un des deux conjoints est sans incidence.

Cependant, avant que l'Administration ne puisse procéder à une révision, à savoir une imposition commune à l'INR/p.p. en lieu et place d'une imposition en tant qu'isolé à IPP, les intéressés doivent produire les renseignements et documents suivants:

- une attestation de composition de famille délivrée par le service de population de l'endroit où la famille est installée;
- l'acte de mariage;
- attestations et/ou avis d'imposition d'éventuels revenus étrangers;
- données d'identité/résidence et revenus professionnels du partenaire, de même que les avis d'imposition délivrés par les autorités fiscales du pays d'origine;
- actes de naissance, données d'identité/résidence et revenus professionnels des enfants.

Le SCF veille attentivement à ce que, dans les dossiers contentieux qu'il traite, l'article 2, §1, 1^o, 3^{ème} alinéa, CIR 92, tel que modifié, soit appliqué d'une manière correcte.

Malgré tout, il est constaté que dans certains pays (p.ex. la Roumanie) c'est un vrai problème d'obtenir une attestation ou un avis d'imposition crédible concernant les revenus déclarés à l'étranger, ce qui provoque de nombreuses réclamations et de dossiers de conciliation. Le SCF examinera si dans ces cas une solution est possible.

B. Ascendants à charge de 65 ans ou plus

Comme cela avait été le cas pour les années 2017 et 2018, le SCF a aussi été sollicité, en 2019, par un certain nombre de citoyens domiciliés à la même adresse que leur père et/ou mère, signalant le fait que l'AGFisc n'était pas d'accord avec la déclaration de prise à leur

charge de leur(s) parent(s) de plus de 65 ans mentionné(s) sous le code 1043 de leur déclaration à l'IPP.

Principe

Pour une bonne lisibilité, les principes, déjà mentionnés dans le rapport annuel 2016, partie 6, page 275 et dans le rapport annuel 2017, partie 3, page 47, sont brièvement repris ci-après :

« Conformément à l'article 136, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), les ascendants sont considérés comme étant à charge des contribuables à condition qu'ils fassent partie de leur ménage au 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition et qu'ils n'aient pas bénéficié personnellement, pendant la période imposable, de ressources d'un montant net supérieur à 1.800 euros (montant non indexé - montant indexé de 3.200 euros nets pour l'exercice d'imposition 2018).

Pour fixer ce montant maximum, conformément à l'article 143, 3°, du CIR 92, jusqu'à un montant de 14.500 euros (montant non indexé), on ne tient pas compte des pensions, intérêts et allocations en vigueur en tant que telles visées à l'article 34, du CIR, perçues par chaque ascendant à charge qui a atteint l'âge de 65 ans (montant indexé 25.750 euros de pension pour l'exercice d'imposition 2018).

L'article 140, alinéa premier, du CIR 1992 stipule que lorsque plusieurs contribuables imposables distinctement font partie d'un même ménage, les personnes visées à l'article 136 qui font également partie de ce ménage sont considérées comme étant à charge du contribuable qui assume en fait la direction du ménage ».

Position de l'AGFisc

Comme mentionné dans le rapport annuel de 2017, une question parlementaire a été posée, sur la base d'une recommandation du SCF, sur cette problématique le 8 décembre 2017 par le député Johan Klaps, à savoir si le Ministre des Finances était d'accord avec le fait que l'ajout d'une condition de dépendance à l'article 132, alinéa premier, 7°, CIR 92, est illégal et s'il estime indiqué de réagir ou non à la recommandation du SCF.

Le Ministre a répondu à cet effet que la condition de « dépendance » de l'ascendant n'apparaît en effet pas en tant que telle dans la loi (QP n° 1978, QRVA 54, Bulletin 150).

Il précise sa réponse comme suit : *« Toutefois, étant donné que le concept de dépendance ne constitue pas une donnée objective, il se peut en effet que des divergences d'interprétation apparaissent au niveau local, ce qui nuirait effectivement à la sécurité juridique. Par ailleurs, le fait d'être dépendant ou non dans la vie quotidienne peut rapidement changer. Il convient dès lors de conclure qu'il importe uniquement de vérifier si les conditions telles qu'énoncées dans la loi sont remplies ou non pour la prise en charge d'ascendants ».*

Depuis lors, l'AGFisc a révisé sa position administrative de l'époque, en disant qu'il fallait bien tenir compte de la dépendance du(des) parent(s). Entre-temps, l'administration se pose cependant des questions sur le fait de savoir s'il est satisfait à la condition de « chef de ménage ».

Après examen de la situation fiscale des personnes concernées, il est constaté que le(s) parent(s) satisfait(ont) aux conditions en matière de ressources et que le contribuable fait partie du même ménage que son(ses) parent(s).

Lors de l'examen de la réclamation, une demande de renseignements est généralement envoyée par l'AGFisc au contribuable qui indique que le chef de ménage est la personne qui

est réellement à la tête du ménage, c'est-à-dire, celle qui porte la responsabilité et la charge du ménage et prend les décisions essentielles. On demande pourquoi le(s) parent(s) n'est (ne sont) plus chef(s) de ménage et de le prouver à l'aide de preuves positives et contrôlables et d'éléments factuels.

Dans un certain nombre de cas, l'agent qui examine la réclamation donne quelques exemples d'éléments qui peuvent indiquer que l'intéressé est en fait chef de ménage sont le(s) parent(s) fait(font) partie :

« Le fait que vous preniez définitivement la direction effective du ménage de votre(vos) parent(s) âgé(s) à un moment précis (et que vous preniez désormais les décisions essentielles comme par exemple, la rénovation de l'habitation parentale, le déménagement vers une autre location, l'achat de nouveaux meubles, le changement de fournisseur de gaz ou d'électricité, de l'assurance incendie, etc.) parce que votre(vos) parent(s) est (sont) devenu(s) mentalement dépendant(s) à la suite d'une maladie ou de la vieillesse ou après le décès du parent qui était auparavant chef de ménage.

Vous pouvez par exemple le démontrer en nous fournissant les factures que vous avez payées (gaz, eau, électricité, etc.), en nous fournissant des données probantes de décisions essentielles prises (par exemple, par rapport à des travaux de rénovation, etc.).

Position des contribuables

Afin de pouvoir convaincre l'AGFisc qu'ils répondent bien à toutes les conditions pour obtenir l'augmentation de la somme exonérée pour cause de prise en charge de leur(s) parent(s), en particulier à la condition de « chef de ménage », les contribuables concernés motivent leur réclamation en se référant entre autres :

- à la réponse que le contribuable a reçue du Centre de contact du SPF Finances dans laquelle il est communiqué qu'il n'existe pas de définition fiscale bien établie pour le terme de « chef de ménage » et qu'en principe, les personnes concernées peuvent choisir librement qui est le chef au sein d'un ménage
- au fait que la mention de chef de ménage dans le registre de la population n'a pas de valeur pour indiquer qui est réellement le chef de ménage, mais qu'il ne s'agit que d'une personne de référence qui renvoie à un membre de la famille étant habituellement en contact avec l'administration selon la circulaire n° Ci.RH.331/517.844 (AFER 26/2002) du 20.11.2002 concernant la problématique de la prise en charge d'enfants communs dans des ménages de fait
- Cette circulaire stipule qu'un enfant qui habite chez ses parents non mariés ne peut être à la charge que de la personne qui assume en fait la direction du ménage (la mère ou le père). Ce sont les intéressés eux-mêmes, en complétant leur déclaration, qui indiquent à l'administration lequel prend l'enfant à charge et doit dès lors être considéré comme assumant la direction du ménage.

En dehors de tout conflit, il n'incombe pas au fonctionnaire taxateur d'apprécier la pertinence du choix fait par les contribuables en l'occurrence. En effet, il ne lui est pas possible sur base des éléments de droit et de fait contenus dans un dossier fiscal, de trancher entre les partenaires

- au principe d'égalité, disant que toutes personnes se trouvant dans les mêmes circonstances doivent être traitées de la même manière et que la disposition de l'article

140, 1^{er} alinéa, CIR 92 est interprétée autrement par l'administration que dans la recommandation du SCF, ce qui signifie que le choix doit être opéré par le contribuable

- au principe de sécurité juridique : les années précédentes, le circulaire précitée Ci.RH.331/517.844 a toujours été appliquée dans souci et la somme exonérée pour les ascendants à charge était attribuée au contribuable lui-même ou à son frère. Le choix effectué de chef de ménage avait alors chaque fois été accepté
- à une attestation d'un médecin traitant indiquant que le(s) parent(s) est (sont) dépendant(s), que la mère souffre de démence et ne peut plus prendre aucune décision, que le père est invalide et ne peut plus aider au ménage à cause de maux de dos, que le contribuable est par conséquent obligé d'aider au ménage, qu'il est enfant unique et qu'il ne peut donc pas laisser prendre les décisions par les autres membres de la famille, que son emploi est adapté à un système d'équipes et qu'il travaille pour deux employeurs différents pour être un maximum à la maison, etc.
- aux tâches que le contribuable prend en charge :
 - o l'entretien du jardin comme la taille des arbres, l'entretien des plantes et la tonte de la pelouse
 - o l'aide au ménage, comme le nettoyage de l'habitation, la vaisselle, le lavage et repassage du linge
 - o l'aide au niveau des papiers bancaires, comme effectuer les virements et gérer les assurances
- aux n° 6 et 7 de la circulaire Ci.RH.331/594.501 (AFER 65/2010) du 25.10.2010, à savoir qu'il faut seulement vérifier l'application de l'article 140, alinéa 1^{er}, CIR 92. Cet article stipule que lorsque plusieurs contribuables imposables distinctement font partie d'un même ménage, les personnes visées à l'article 136 CIR 92 qui font également partie de ce ménage sont considérées comme étant à charge du contribuable qui assume en fait la direction du même ménage. Le contribuable visé dans la loi est donc celui qui porte la responsabilité et la charge du ménage, celui qui est le chef de ménage.
- aux précédentes recommandations du SCF qui insistent pour qu'une évaluation subsidiaire du critère de « chef de ménage » soit appliquée selon des critères objectifs conformes à l'arrêt 57/2001 du 8 mai 2001 de la Cour constitutionnelle et à la circulaire précitée du 20 novembre 2002, à savoir que le choix revient avant tout au contribuable.

Décisions de refus de l'AGFisc

En réaction à l'argumentation suscitée des contribuables et sur la base des documents reçus, l'administration affirme que les contribuables ne présentent pas assez de données factuelles pour démontrer qu'ils sont à la direction du ménage.

Une énumération des tâches exécutées doit être étayée, selon l'administration, de justificatifs et les tâches ménagères citées sont des tâches normales pour chaque membre d'un ménage et il est plus que raisonnable d'attendre d'enfants majeurs qui travaillent qu'ils aident aux tâches ménagères et administratives.

Dans une décision bien définie, l'administration fait également référence à la fiche de rémunérations du contribuable sur laquelle l'employeur n'a mentionné aucune autre personne à charge, comme par exemple, l'(les) ascendant(s).

Le fait que le contribuable puisse démontrer que le(s) parent(s) soi(en)t dépendant(s) ne démontre pas encore qu'il soit à la direction du ménage. Si les preuves ne sont pas établies de la bonne manière, les réclamations sont rejetées.

Position du SCF

Compte tenu de ce qui précède, le SCF répète pro parte sa recommandation précédemment formulée, à savoir que l'AGFisc revoie sa position.

Plus précisément, on insiste :

- pour amener de la clarté à la signification fiscale de « ménage » du contribuable, en tenant compte de la signification du mot « ménage » et des différentes formes de ménages
- sur l'application d'une évaluation subsidiaire du critère de « chef de ménage » selon des critères objectifs conformes à l'arrêt 57/2001 du 8 mai 2001 de la Cour d'Arbitrage et à la circulaire AFER 26/2002 du 20.11.2002, à savoir que le choix revient avant tout au contribuable. Selon le SCF, on ne peut imaginer aucune justification qui changerait l'appréciation du même concept selon la mesure fiscale, malgré un contexte légal identique

La conséquence positive d'une affirmation de ce genre serait entre autres qu'il pourrait être évité que toutes sortes de questions, touchant profondément la vie privée, doivent être posées et que le concept de « chef de ménage » à des fins fiscales soit adapté de manière conséquente.

C. Erreur matérielle – Revenu cadastral de la maison propre mentionné dans les codes 1106 et/ou 2106.

Dans le courant de l'année 2019, différents citoyens ont demandé une conciliation au sujet d'une erreur commise depuis l'exercice 2015 (revenus 2014) en remplissant leur déclaration à l'impôt des personnes physiques concernant le revenu cadastral (RC) de leur propre maison.

Les codes 1100 et 2100, destinés au remplissage de cet RC, ont en effet disparu de la déclaration après la sixième réforme de l'Etat à partir de l'exercice 2015, vu que depuis lors, un nouveau principe juridique mis en place exonère tous les revenus immobiliers de l'habitation propre en principe habité par les contribuables eux-mêmes.

Les contribuables partaient de la mauvaise interprétation que ce RC devait alors être mentionné dans les codes 1106 et 2106 (donnée en location à une personne physique qui ne l'affecte pas à l'exercice de sa profession).

Ce malentendu était la plupart du temps seulement constaté lors du remplissage de la déclaration de l'exercice d'imposition 2018 au moment où pour les exercices antérieurs le délai d'introduction d'une réclamation valable (6 mois à compter du 3^{ième} jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement extrait de rôle) était dépassé.

Les personnes concernées invoquent dès lors l'application de l'article 376, §1, CIR 92 pour obtenir un dégrèvement d'office pour les exercices antérieurs, afin que le RC de la habitation propre soit exonéré.

Point de vue de l'AGFisc

Lors des contacts pris avec les fonctionnaires instruisant les dossiers concernés, le SCF a constaté que l'AGFisc maintenait un point de vue déjà pris dans le passé.

« L'erreur matérielle s'oppose à l'erreur de droit qui suppose une interprétation inexacte de la loi fiscale ou son application erronée (Cass., 9.9.1969, Pas. 1970, I, 29 ; Cass., 16.3.1973, Pas. 1973, I, 669).

Une erreur matérielle est une erreur de fait commise en conséquence d'une erreur relative à l'existence de données matérielles en l'absence desquelles l'imposition n'a pas de base légale (Cass. 23.06.1997, AC 1997, n° 292, Pas., 1997, I, 292; Cass 10.11.1997, AC 1997, n° 463, Pas., I, 463; Cass. 23.01.2004, F.020081F) ; elle n'est pas à imputer à une intervention de l'inspecteur, ni à la volonté du fonctionnaire chargé de l'imposition, ni encore à l'appréciation de ce dernier ; elle a trait à des fautes de calcul, des fautes de plume ou d'autres grossières erreurs, indépendantes de l'appréciation juridique, soit du caractère imposable, soit de la constatation des bases imposables (Cass., 7.1.1969, Pas. 1969, I, 418 ; Cass., 3.1.1975, Pas. 1975, I ; 460 ; Cass., 23.1.1980, Pas. 1980, I, 577 ; Bruxelles, 5.11.1985, L.T., Bull. 653, p. 1914).

L'oubli ou l'ignorance ne tombent pas sous la définition donnée par la Cour de Cassation à la notion d'erreur matérielle. ».

Dans une QP n° 807 posée par Madame Nathalie Muylle le 11 mars 2014 (QRVA 53 156 du 14.04.2014, p. 271), le Ministre des Finances affirme ce point de vue. "Il appartient à la responsabilité du contribuable de vérifier immédiatement l'exactitude de son avertissement-extrait de rôle, afin de pouvoir faire connaître à l'administration les éventuelles erreurs ou omissions en temps utile, soit dans le délai de réclamation de six mois. ».

L'examen des griefs du redevable dans le cadre d'une demande d'application de l'article 376, § 1^{er}, CIR 92, ne peut conduire à ce que le délai de réclamation de six mois prescrit à peine de déchéance par l'article 371, CIR 92 soit prolongé de telle sorte que ce délai ne soit plus de facto un délai de forclusion et que l'Administration agisse en violation de la loi.

La procédure de dégrèvement d'office est une procédure exceptionnelle et doit être strictement interprétée. La Cour de Cassation a en effet déjà arrêté qu'en absence de réclamation dans le délai légal, l'imposition devient définitive à l'égard du contribuable (Cass. 18.06.1963, Pas., I, p. 1103; Cass., 11.05.1965, Pas., I, p. 972) et que l'article 376 CIR 92 ne vise qu'une exception à la règle en autorisant que des dégrèvements dans les cas prescrits par cet article (Cass., 16.01.1980, Arr. Cass. 1979-1980, partie II, n° 294).

Le fait de ne pas mentionner le RC (non indexé) de la maison propre, qualifié comme un revenu exonéré conformément à l'article 12, §3, CIR 92, mais déclaré par le contribuable comme un revenu imposable, provient d'une erreur de droit et ne peut être considéré comme une erreur matérielle. ».

Point de vue du SCF

En réaction à l'analyse reprise ci-dessus, le SCF a fait référence à la recommandation relative à la problématique et publiée dans la partie 6 du rapport annuel 2016 (p. 261 à 263). Le SCF demande à l'AGFisc de reconsidérer le point de vue susmentionné et d'adopter une position plus large et basée sur des motifs d'équité.

Les considérations émises par le Prof. Ilse De Troyer, KUL et reprises dans cette recommandation signifie que « la sécurité juridique commande peut-être que l'on ne donne pas la possibilité au contribuable de revenir de manière illimitée sur des impositions établies antérieurement. Mais la pratique enseigne que de telles omissions apparaissent, dans beaucoup de cas, peu de temps après l'expiration du délai de réclamation, par exemple suite à un contrôle ou lors de l'introduction de déclarations pour des exercices d'imposition ultérieurs. ».

Durant les entretiens de conciliation, l'attention est également attirée sur le rapport annuel 2017 du SCF (voir p. 58 « Quant à la surtaxe résultant d'une erreur matérielle »), dans lequel il est fait référence aux définitions de la notion d'erreur matérielle déterminées dans la circulaire AGFisc N° 38/2014 (n° Ci.RH.861/633.382) du 22 septembre 2014.

Dans cette circulaire l'administration précise que, lorsque l'existence d'une erreur est établie mais qu'un doute existe sur le fait qu'il s'agisse bien d'une erreur matérielle ou plutôt d'une mauvaise appréciation, ce doute doit être interprété en faveur du contribuable.

Collaboration avec le Médiateur fédéral

Au printemps 2019, le SCF avait eu contact pour un certain nombre de dossiers de conciliation similaires avec le Médiateur fédéral, qui avait demandé aux services centraux de l'AGFisc de poursuivre la discussion sur la problématique susmentionnée en présence du SCF.

Lors de ces consultations qui ont eu lieu le 24 juin 2019 en présence de l'Administrateur Particulier, du Médiateur fédéral, de la Présidente du SCF, de leurs collaborateurs personnels et des représentants des services centraux de l'AGFisc, une analyse approfondie des problèmes susmentionnés et de la jurisprudence existante à ce jour a été réalisée.

Cette analyse a mis en évidence que, sur la base des éléments apportés par le Médiateur fédéral et le SCF dans une vingtaine de dossiers, l'AGFisc a fait preuve de compréhension pour la situation fiscale des contribuables concernés.

En raison de la disparition du code 1100 (2100) dans la cadre III de la déclaration à l'impôt des personnes physiques depuis l'exercice d'imposition 2015, ces contribuables ont mentionné leur RC relatif à leur propre habitation dans le code 1106 (2106), à la suite de quoi le revenu cadastral indexé a été imposé par erreur, alors que le RC de l'habitation propre est en principe exonéré.

Position adoptée de l'AGFisc

Par conséquent, sans préjudice des principes en la matière, l'AGFisc a exceptionnellement marqué son accord sur l'application d'une tolérance administrative dans les cas spécifiques précités lorsque la surtaxe a été signalée après l'expiration du délai de réclamation (art. 371 CIR 92).

Il a en outre été décidé d'appliquer cette tolérance administrative à tous les litiges en cours dans lesquels toutes les autres conditions de l'article 376, § 1, 1° et 2°, CIR 92 sont également remplies.

D. Déductibilité des rentes alimentaires – conjoints versus cohabitants légaux

Dispositions légales importantes

- Code des impôts sur les revenus

L'article 104, 1°, CIR 92 stipule:

« Les dépenses suivantes sont déduites de l'ensemble des revenus nets, dans la mesure où elles ont été effectivement payées au cours de la période imposable:

1° 80 p.c. des rentes alimentaires régulièrement payées par le contribuable à des personnes qui ne font pas partie de son ménage, lorsqu'elles leur sont payées en exécution d'une obligation résultant du Code civil ou du Code judiciaire ou d'une obligation légale analogue dans une législation étrangère, ainsi que 80 p.c. des capitaux tenant lieu de telles rentes ; ».

- Code Civil
« LIVRE I. – DES PERSONNES.

TITRE V. – DU MARIAGE.

CHAPITRE VI. - DES DROITS ET DEVOIRS RESPECTIFS DES EPOUX.

Art. 212. Les droits, obligations et pouvoirs des époux sont réglés par les dispositions du présent chapitre, applicables par le seul fait du mariage.

Ils sont en outre définis par les dispositions réglant le régime légal ou par celles de leur contrat de mariage, qui ne peuvent déroger aux dispositions du présent chapitre.

Le mariage ne modifie pas la capacité juridique des époux, sous réserve de l'application de l'article 476

Art. 213. Les époux ont le devoir d'habiter ensemble; ils se doivent mutuellement fidélité, secours, assistance.

(...)

Art. 223. Si l'un des époux manque gravement à ses devoirs, le tribunal de la famille ordonne, à la demande du conjoint, les mesures urgentes conformément aux articles 1253ter/4 à 1253ter/6 du Code judiciaire.

Il en est de même à la demande d'un des époux, si l'entente entre eux est sérieusement perturbée.

TITRE VI. – DU DIVORCE.

CHAPITRE IV. - DES EFFETS DU DIVORCE.

Art. 301. § 1er. Les époux peuvent convenir à tout moment de la rente alimentaire éventuelle, du montant de celle-ci et des modalités selon lesquelles le montant convenu pourrait être revu.

§ 2. A défaut de la convention visée au § 1er, le tribunal de la famille peut, dans le jugement prononçant le divorce ou lors d'une décision ultérieure, accorder, à la demande de l'époux dans le besoin, une rente alimentaire à charge de l'autre époux.

(...)

LIVRE III. - DES DIFFERENTES MANIERES DONT ON ACQUIERT LA PROPRIETE.

TITRE Vbis. - De la cohabitation légale.

Art. 1475. § 1er. Par "cohabitation légale", il y a lieu d'entendre la situation de vie commune de deux personnes ayant fait une déclaration au sens de l'article 1476.

(...)

Art. 1477. § 1er. Les dispositions du présent article qui règlent les droits, obligations et pouvoirs des cohabitants légaux sont applicables par le seul fait de la cohabitation légale.

§ 2. Les articles 215, 220, § 1er, et 224, § 1er, 1, s'appliquent par analogie à la cohabitation légale.

§ 3. Les cohabitants légaux contribuent aux charges de la vie commune en proportion de leurs facultés.

(...)

Art. 1479. Si l'entente entre les cohabitants légaux est sérieusement perturbée, le tribunal de la famille ordonne, à la demande d'une des parties, les mesures urgentes analogues à celles prévues aux articles 1253ter/5 et 1253ter/6 du Code judiciaire.

Le tribunal fixe la durée de validité des mesures qu'il ordonne. En toute hypothèse, ces mesures cessent de produire leurs effets au jour de la cessation de la cohabitation légale, telle que prévue à l'article 1476, § 2, alinéa 6, sauf si ces mesures concernent les enfants communs des cohabitants légaux. ».

- Code Judiciaire
« LIVRE IV. PROCEDURES PARTICULIERES.

CHAPITRE Xbis. - Des demandes relatives aux droits et devoirs qui naissent des relations familiales

Art. 1253ter/5. Outre celles prises conformément aux articles 19, alinéa 3, et 735, § 2, le tribunal peut prendre les mesures provisoires suivantes:

- 1° ordonner ou modifier toute disposition relative à l'autorité parentale, à l'hébergement et au droit aux relations personnelles;*
- 2° fixer, modifier ou supprimer les rentes alimentaires;*
- 3° fixer les résidences séparées des époux et des cohabitants légaux;*

(...)

CHAPITRE XI. - Du divorce, de la séparation de corps et de la séparation de biens.

Section II. - Du divorce par consentement mutuel.

Art. 1288. Ils sont tenus de constater par écrit leur convention visant:

(...)

- 4° (le montant de ou la renonciation à l'éventuelle rente à payer par l'un des époux à l'autre durant la procédure et après le divorce, la formule de son éventuelle adaptation au coût de la vie, les circonstances dans lesquelles et les modalités selon lesquelles ce montant pourra être révisé après le divorce. ».*

Des conséquences juridiques spécifiques sont liées au statut du mariage et de la cohabitation légale.

Entre autres, les questions suivantes ont été posées :

- 1° Les cohabitants légaux et les conjoints se trouvent dans une situation comparable lorsque la cohabitation prend fin et qu'un partenaire verse une rente alimentaire à l'autre partenaire. D'un point de vue fiscal, est-il encore défendable que la déduction de la rente alimentaire à l'ex-cohabitant légal soit refusée tandis qu'elle est accordée si elle est versée à l'ex-mari ? Cela n'entraîne-t-il pas en effet une discrimination non autorisée ?
- 2° Une rente alimentaire versée à un ex-cohabitant légal en vertu de l'article 1479 du C. civ. peut-elle être considérée comme une dépense déductible au sens de l'article 104, 1°, CIR 92 ?
- 3° Un engagement naturel peut-il être considéré sur la base du Code civil ou du Code judiciaire comme une obligation de payer une rente alimentaire ?

Question 1

La réalité sociale a en effet considérablement changé ces dernières années en termes de formes de vie commune.

Les partenaires ne ressentent pas toujours le besoin de donner un statut à leur relation en se mariant ou en vivant légalement ensemble.

La cohabitation légale peut être considérée comme une institution inspirée par le mariage, mais pour laquelle un cadre juridique plus limité a été prévu.

Il existe trois types de vie commune : le mariage, la cohabitation légale et la cohabitation de fait. A chaque choix de forme de vie commune est nécessairement lié un certain nombre de conséquences, ainsi que des implications fiscales. Chaque système a ses avantages et ses désavantages. Le choix qui sera fait finalement sera toujours fondé sur un jugement de valeur.

La question de savoir si les conséquences du choix et donc le traitement différent qui en découle au niveau législatif, est ou non contraire au principe d'égalité, a déjà été soumise aussi bien à la Cour d'Arbitrage qu'à la Cour constitutionnelle à plusieurs reprises.

La Cour d'Arbitrage, arrêt n° 137/2000 du 21 décembre 2000

« (...) »

B.6. La différence de traitement se fonde sur un élément objectif, à savoir que la situation juridique des conjoints et des couples non mariés diffère aussi bien en ce qui concerne les obligations mutuelles que pour ce qui concerne leur situation patrimoniale. Les époux se doivent mutuellement secours et assistance (article 213 du Code civil), ils bénéficient de la protection du logement de la famille et des meubles meublants (article 215 du Code civil), les époux doivent consacrer leurs revenus par priorité à leur contribution aux charges du mariage (article 217 du Code civil), auxquelles les époux doivent contribuer selon leurs facultés (article 221 du Code civil). Les dettes qui sont contractées par l'un des époux pour les besoins du ménage et l'éducation des enfants obligent solidairement l'autre époux, sauf lorsqu'elles sont excessives eu égard aux ressources du ménage (article 222 du Code civil).

Ces droits et obligations réciproques ne concernent pas en tant que tels les personnes qui, bien qu'elles forment une communauté de vie, n'ont pas pris l'une envers l'autre les mêmes

engagements juridiques. Il y a lieu de tenir compte du fait que l'on décide de se marier ou de cohabiter hors mariage en connaissance des avantages et des inconvénients de l'une et de l'autre formes de vie commune.

B.7. C'est au législateur qu'il appartient de décider si, et dans quelle mesure, les personnes formant une communauté de vie doivent être traitées comme les couples mariés dans la matière des accidents du travail. Même en tenant compte des modifications récentes assimilant juridiquement les cohabitants aux conjoints, la Cour ne peut substituer son appréciation à celle du législateur dans un domaine qui connaît une telle évolution.

B.8. Il résulte de ce qui précède que la mesure en cause ne peut être considérée comme déraisonnable.

B.9. Le législateur ne méconnaît pas davantage les règles d'égalité et de nondiscrimination en traitant de manière différente les conjoints divorcés ou séparés de corps qui bénéficiaient d'une rente alimentaire à charge de la victime et les personnes qui forment une communauté de vie. La rente alimentaire est, en effet, la prolongation, après le divorce ou la séparation de corps, de l'obligation de secours et d'assistance. ».

La Cour constitutionnelle, arrêt n° 60/2009 du 25 mars 2009

« (...) »

B.9. Il résulte de ce qui précède que les dispositions du Code civil applicables aux cohabitants légaux créent une protection patrimoniale limitée qui s'inspire partiellement de dispositions applicables aux époux. Une telle protection n'implique pas que le législateur soit tenu de traiter les cohabitants légaux comme les époux dans la matière des rentes de survie. ».

On peut en déduire que les principes d'égalité et de non-discrimination (art. 10 et 11 de la Constitution) ne sont pas violés par l'article 104, 1°, CIR 92.

Une telle évaluation n'appartient toutefois pas au SCF, ni à l'AGFisc, mais devra être soumise le cas échéant à l'avis de la Cour constitutionnelle.

Question 2

En ce qui concerne le champ d'application des dispositions fiscales relatives à la déductibilité des rentes alimentaires versées, il est explicitement renvoyé dans l'article 104, 1°, CIR 92 aux dispositions du Code civil ou du Code judiciaire.

En vertu de l'article 213 du C. civ., les époux se doivent, entre autres, aide et assistance. Ces obligations demeurent pendant et après la procédure de divorce (art. 301 C. civ.). Les époux se doivent encore mutuellement aide et assistance.

Pour divorcer par consentement mutuel, les époux doivent s'entendre sur toutes les questions, y compris le paiement éventuel de la pension alimentaire (art. 301, §1, et art. 1288, 4°, du C. jud.).

En cas de divorce pour cause de désunion irrémédiable, l'ex-époux économiquement faible peut obtenir une pension alimentaire s'il démontre qu'il est dans le besoin (article 301, §2 du C. civ.).

La cohabitation légale est régie par le livre III, Titre Vbis, du C. civ. Les cohabitants légaux, ne se doivent aucune aide ou assistance. L'article 1477, §2, du C. civ. ne contient aucune référence à l'article 213 du C. civ.. Après la fin d'une cohabitation légale, aucune pension alimentaire ne peut alors être réclamée en vertu du C. civ.. Conformément à l'article 1477, §3, du C. civ., les cohabitants légaux ne contribuent aux charges de la vie commune que dans la mesure de leurs possibilités.

Contrairement à la dissolution du mariage, ni le Code civil ni le Code judiciaire ne prévoit un droit à une pension alimentaire à la fin de la cohabitation légale, même en cas de besoin.

En vertu de l'article 1479 du C. civ., le tribunal de la famille peut, à la demande d'une des parties, imposer des mesures urgentes et provisoires si les relations entre cohabitants légaux sont gravement perturbées. Comme dans l'article 223 du C. civ., il est également entre autres fait référence à l'article 1253ter/5 du C. jud.

Compte tenu du fait que les cohabitants légaux ne se doivent aucune aide ou soutien, les dépenses d'entretien visées au point 2 de l'article 1253ter/5 du C. jud. ne peuvent avoir le caractère de rentes alimentaires au sens de l'article 104, 1°, CIR 92, mais elles concernent uniquement la participation aux frais de cohabitation des cohabitants légaux.

En tout état de cause, ces obligations s'éteignent en principe de plein droit dès la fin de la cohabitation légale.

Question 3

Pour la réponse à cette question, il est fait référence à un arrêt du 27 mars 2019 de la Chambre francophone du TPI de Bruxelles.

« En ce qui concerne les rentes versées par le demandeur à sa soeur pour elle-même et son fils, il n'apparaît pas, et il n'est d'ailleurs pas soutenu, que le demandeur en aurait été redevable en vertu d'une disposition d'une loi étrangère analogue à une disposition du Code civil ou du Code judiciaire belges. »

La doctrine enseigne que des personnes « qui ne disposent pas du statut juridique d'époux (ou ex-époux), d'ascendant, de descendant ou d'allié sont parfois considérées comme tenues de ne pas laisser un proche sans assistance » et que « les tribunaux ont recouru (...) au « mécanisme » des obligations naturelles novées en obligations civiles pour tenter, dans certaines hypothèses et à certaines conditions de conférer à certains liens « parafamiliaux » ou « paraconjugaux » une certaine place dans le champ alimentaire »

Le même auteur enseigne ce qui suit au sujet de « l'obligation alimentaire naturelle » : « Quelle que soit la théorie défendue, un principe fondamental est unanimement admis : l'obligation naturelle n'est transformée en obligation civile que par la volonté du débiteur de l'obligation de lui donner force obligatoire. La transformation qui s'opère, que l'on appelle classiquement la « novation » (bien que ce terme ne convienne pas techniquement ...) est le fait de l'engagement volontairement pris d'assumer une obligation non reconnue par le droit. C'est parce que le débiteur a reconnu lui-même l'existence de l'obligation que le droit suit cette reconnaissance et l'entérine (...) « Si une personne est reconnue comme étant tenue d'exécuter la promesse faite de fournir des aliments à une autre, le fondement de cette obligation n'est pas légal, mais bien de type conventionnel ».

Le défendeur infère à bon droit de ces principes que les rentes versées par le demandeur à sa sœur pour elle-même et son fils n'ont pas été payées en exécution d'« une obligation résultant du Code civil ou du Code judiciaire ou d'une obligation légale analogue dans une

législation étrangère », comme le requiert l'article 104, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992. Ces rentes ne peuvent dès lors être déduites en vertu de cette disposition légale.“.

A ce sujet, le litige traitait de la rente alimentaire versée par un frère à sa sœur. Il a été décidé que cette dépense ne repose sur aucune obligation du Code civil ou judiciaire. L'engagement volontaire de pourvoir à l'entretien du cocontractant n'est pas légal mais conventionnel.

De même pour les partenaires qui cohabitent légalement il n'existe, comme expliqué ci-dessus, aucune disposition légale d'aide et d'assistance mutuelle. La contribution éventuelle versée en exécution d'un engagement pris ne peut donc être considérée comme une dépense déductible au sens de l'article 104, 1°, CIR 92.

E. Qualification d'indemnités attribuées à certains fonctionnaires du SPF Finances.

L'origine du litige résulte du transfert forcé d'un fonctionnaire du SPF Finances de son ancienne résidence administrative vers une nouvelle résidence plus éloignée de son domicile, transfert ayant donné lieu pour l'année 2015 à l'octroi d'une indemnité journalière forfaitaire de 3,19 EUR (soit 15,24 EUR après indexation) limitée à une durée de six mois pour les seuls jours de présence dans le nouveau bâtiment.

Au départ, ces indemnités ont été qualifiées sur les fiches de revenus de remboursement de « dépenses propres à l'employeur » qui sont en principe non imposables mais elles ont été par la suite requalifiées par l'employeur en indemnités de séjour octroyées à la suite d'un changement de résidence administrative en compensation du temps de trajet plus long que le fonctionnaire a dû subir. Ces indemnités ont alors été considérées comme étant imposables en application de l'article 31, alinéa 2, 1^{er}, CIR 92 et mentionnées comme telles sur les fiches fiscales.

Les fonctionnaires ayant perçu ces indemnités ont reçu un avis de rectification et certains d'entre eux ont introduit une réclamation administrative contre les impositions nées des rectifications, avant de saisir concomitamment le SCF.

Le litige aborde diverses problématiques quant au fond.

L'une d'elles porte sur la question de savoir si le changement de position administrative relève d'une question de droit ou de fait.

Dans un premier temps, le service du personnel de l'employeur avait qualifié les indemnités de frais de séjour dans les fiches de traitement, frais susceptibles de constituer, en principe, une indemnité non imposable au titre de remboursement de dépenses propres.

Le service du personnel de l'employeur a revu par la suite sa qualification en précisant que l'indemnité pour frais de séjour en cas de changement d'office de résidence était octroyée en compensation d'un trajet plus long pour atteindre le nouveau lieu de travail et en signalant que cette indemnité était imposable au sens de l'article 31 CIR 92. L'avis de rectification envoyé au fonctionnaire mentionnait que l'indemnité était destinée à compenser une perte de temps et non pas des frais supplémentaires.

Le fonctionnaire a considéré en termes de réclamation que la nouvelle position administrative était une modification de l'interprétation qu'entendait faire le SPF Finances de l'article 31 CIR 92 ce qui relevait d'une question de fait dans le cadre de laquelle le principe de confiance légitime devait s'appliquer empêchant l'administration de revenir rétroactivement sur sa position.

Le SCF s'est posé la question de savoir si les questions de qualification - en l'occurrence, s'agit-il de dépenses propres non imposables ou non - ne procédaient pas généralement d'une question de droit ou à tout le moins mêlée de droit et de fait puisqu'elles consistent à appliquer aux circonstances de fait le régime juridique qui les caractérisent, ce qui relèverait du domaine de la légalité.

Si l'analyse des éléments du dossier aboutissait cependant au constat que l'indemnité avait toujours visé à compenser l'allongement du trajet et donc de la distance à parcourir en raison d'un changement d'office de résidence administrative, et que les éléments factuels permettaient de confirmer cette approche dans le respect des règles en la matière, le SCF s'est alors posé la question de savoir si lui en substituer une autre ultérieurement ne présenterait pas alors un caractère rétroactif dont le SCF était perplexe à l'idée qu'il puisse s'imposer.

Une autre problématique concerne la question de connaître la nature de l'indemnité et donc si l'indemnité compense un allongement du temps de trajet ou de la distance parcourue.

Pour l'administration fiscale, l'indemnité a été octroyée en compensation d'un trajet plus long subi par le fonctionnaire et en compensation d'une perte de temps et non pas de frais supplémentaires exposés par le fonctionnaire.

Le fonctionnaire fait en revanche valoir que la nouvelle résidence peut malgré tout permettre de réduire la durée du trajet même si la distance est plus longue et donc plus coûteuse, ce qui lui fait dire que l'indemnité perçue couvre les frais.

Selon le SCF, l'indemnité étant subordonnée à la réalité d'une distance plus grande à parcourir, son octroi permet de présumer que l'administration a vérifié que le critère de l'allongement de la distance était bien satisfait sans indication cependant du kilométrage supplémentaire effectif à parcourir.

Il convient de s'interroger sur les faits et circonstances concrètes susceptibles de qualifier la nature des indemnités litigieuses.

A l'appui de sa thèse, le fonctionnaire demandeur invoque :

- les fiches émises lors du paiement des primes concernées qui portent pour mention « frais de séjour- changement de résidence » ;
- la fiche récapitulative des revenus qui qualifie les indemnités de dépenses propres ce qui permet de présumer qu'elles compensent l'allongement du trajet à parcourir ;
- qu'il n'a jamais été question que la prime soit octroyée pour une quelconque « perte de temps » inexistante dans les faits lorsque les spécificités du trajet à parcourir permettent de l'effectuer en moins de temps malgré la distance plus longue, mais qu'il a bien été question d'une prime octroyée en fonction d'une plus grande distance à parcourir.

De son côté, l'administration fiscale se base sur la lettre envoyée par le service du personnel au fonctionnaire l'informant que l'indemnité de frais de séjour pour changement de résidence administrative octroyée en compensation d'un trajet plus long pour atteindre le nouveau lieu de travail est imposable.

Le SCF a constaté qu'il n'y est en tout cas pas explicitement précisé qu'il s'agit d'une compensation « pour l'allongement du temps de trajet » comme l'administration le souligne mais seulement « pour un trajet plus long » et que la notion de distance est donc mise en évidence.

Le SCF a aussi constaté que l'indemnité n'était octroyée que les jours de présence effective et uniquement dans les cas où le fonctionnaire qui en bénéficiait était tenu à une distance plus longue à parcourir.

Le SCF a posé la question de savoir s'il n'y avait pas un paradoxe à justifier l'indemnité comme venant compenser un « critère temps » alors que c'est le « critère distance » qui ouvre le droit et alors que rien n'interdit de penser que certains fonctionnaires nonobstant un trajet plus long pouvaient le réaliser en un temps moins long en raison de conditions de circulation plus favorables.

Le SCF a ensuite constaté que l'octroi d'une indemnité forfaitaire kilométrique ne peut être considérée comme un remboursement de dépenses propres totalement exonéré s'il s'avère que dans les faits, elle revient à indemniser les kilomètres supplémentaires effectivement parcourus pour un montant qui dépasse très largement la norme de référence en la matière qu'est le montant de l'indemnité accordée au personnel de l'état.

En pareil cas, soit l'excédent doit être disqualifié et constitue une rémunération imposable soit l'indemnité est supposée visée un autre objet.

Dans ce contexte, le SCF a demandé aux parties si la position administrative ne reprend pas tout son sens en ce qu'elle s'écarte du « critère distance » au profit du « critère temporel ».

Le SCF a également constaté que l'intitulé de l'arrêté ministériel du 19 novembre 1973 à l'origine de l'indemnité litigieuse fixant certaines indemnités pour frais de parcours et de séjour pour les agents du Ministère des Finances a été remplacé par l'arrêté ministériel du 13 décembre 2013 (MB, 19 décembre 2013) par ce qui suit : « Arrêté ministériel du 19 novembre 1973 fixant certaines indemnités pour frais de séjour pour les agents du Service public fédéral Finances ».

Le SCF a constaté que la référence aux frais de parcours a été explicitement abrogée en sorte qu'on ne peut y associer les indemnités litigieuses.

Or, les frais de parcours qui visent à couvrir les frais de déplacement se distinguent des frais de séjour en ce qu'ils concernent des déplacements durant l'exercice de la fonction effectuée pour les besoins du service et autorisés par le chef fonctionnel.

Le SCF a demandé s'il n'y aurait pas une contradiction à considérer que l'indemnité litigieuse couvre des frais de déplacement alors qu'elle trouve sa source dans l'arrêté ministériel dont la référence à des frais de parcours c-à-d de déplacement a expressément été abrogée.

Le SCF a cependant relevé que le rapport au Roi de l'arrêté royal du 13 juillet 2017 (MB 19 juillet 2017) fixant les allocations et indemnités des membres du personnel de la fonction publique fédérale précise que pour les frais de séjour « les conditions d'octroi des frais de séjour sont durcies. Outre la condition de la distance qui doit être supérieure à 25 kilomètres en dehors de l'agglomération de la résidence administrative, la durée du déplacement doit dorénavant être supérieure à 6 heures et ne doit pas donner lieu à la prise en charge par l'employeur des frais de repas ou d'un avantage de même nature ».

Il s'agit actuellement d'une indemnité forfaitaire quotidienne (10 EUR /jour à indexer) pour les frais de séjour pour un déplacement de service en Belgique.

Il ressort selon le SCF clairement des critères d'octroi de l'indemnité pour frais de séjour que même si le critère de distance est la première condition d'ouverture du droit à remplir, ledit critère n'influence en rien la qualification au titre de frais de séjour de l'indemnité qui vise manifestement et même explicitement à compenser la durée du déplacement à l'extérieur de la résidence administrative et les frais de repas y liés et non la distance d'un trajet.

En l'espèce, si les indemnités litigieuses ne s'inscrivent pas dans le même régime, le SCF a posé la question de savoir si les parties ne pouvaient néanmoins pas considérer que les indemnités litigieuses se rapprochaient des critères qui le sous-tendent du fait que, même s'il y a une condition de distance à remplir, l'arrêté ministériel les qualifie de frais de séjour. Ces derniers à l'inverse des frais de parcours font une référence au critère temporel c'est-à-dire à la durée du déplacement, ce qui serait de nature selon le SCF à accréditer la thèse administrative d'autant qu'en l'occurrence, rien n'indiquerait que l'indemnité couvrirait des frais propres de l'employeur (par ex. les frais de repas en cas de déplacement professionnel).

Enfin, dès lors que la compensation accordée viserait à combler un désagrément pour l'allongement du temps de parcours, le SCF a aussi soumis une autre piste de réflexion aux parties qui pourrait être de se demander si on ne se rapproche pas de la réparation d'un préjudice moral en sorte que l'indemnité accordée ne représenterait plus le produit d'un travail au sens de l'article 31, 1° CIR 92 mais la compensation d'un désagrément pour l'allongement du temps de parcours d'un trajet qui, du domicile au lieu de travail, reste en définitive de nature purement privée.

Le SCF a cependant poursuivi en précisant qu'une telle approche, loin de s'imposer, reste délicate et relève *in fine* d'une appréciation souveraine du juge du fond car d'une part, elle néglige le fait qu'en règle, la réparation d'un préjudice moral doit être individualisée dans son évaluation, *quod non*, même si la jurisprudence a déjà admis que l'octroi d'un montant identique à un ensemble de travailleurs subissant le même préjudice ne faisait pas obstacle à ce que l'indemnité puisse malgré tout être considérée comme « individualisée » et d'autre part, parce que l'indemnité litigieuse n'en a pas moins été « obtenue en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle à un titre quelconque ».

La problématique litigieuse qui concerne la nature fiscale à réserver à des indemnités octroyées à des fonctionnaires en raison d'un changement d'office de leur résidence administrative n'est pas isolée puisque de nombreux agents ont été affectés par la mesure.

Plusieurs d'entre eux ont décidé de contester la position administrative en introduisant une réclamation et parallèlement une demande de conciliation. L'examen du SCF a révélé que les réclamations introduites développaient pour l'essentiel un schéma argumentaire identique inspiré d'un même modèle ce qui leur confère un caractère répétitif. Il en a été de même dans la défense des dossiers par l'administration fiscale qui a systématiquement rejeté toutes les réclamations qui lui ont été soumises.

Tous ces litiges se sont inscrits dans un contexte particulier qui est celui du sentiment des fonctionnaires concernés d'une part d'avoir été trompés par les informations leur communiquées dans un premier temps avant que l'administration ne fasse volteface et d'autre part, de voir leurs droits négligés par l'administration qui est aussi leur employeur.

Le SCF s'est demandé si les agents concernés ne voyaient pas une faute dans le comportement de l'administration fiscale et donc leur employeur qui les aurait si pas trompés à tout le moins induits en erreur sur le régime fiscal applicable. Le SCF s'est cependant demandé si cette faute, à la supposer établie, pourrait conduire à méconnaître ce qui constituerait une juste application de la loi.

Mais le SCF doit constater qu'on en revient au problème de qualification de l'indemnité litigieuse à propos duquel le pouvoir du dernier mot appartient désormais au juge de fond au constat que certains fonctionnaires dont la réclamation a été rejetée ont saisi la justice d'un recours.

F. Recommandation – application règlement coparenté – Article 132bis, 1^{ère} alinéa, CIR 92

Comme stipulé dans l'article 116, §2, L 25 avril 2007, l'une des missions du SCF est d'émettre des recommandations qui, en règle générale, ont pour but de résoudre les problèmes constatés en les détachant de leur source.

À la suite de l'examen de certaines demandes de conciliation, le SCF a constaté que des difficultés sont apparues concernant l'application sans ambiguïté du régime de la coparenté fiscale. Comme nous le verrons plus loin, ces difficultés n'apparaissent qu'en Flandre.

La recommandation suivante a donc été adressée à l'AGFisc.

I. Problématique

Le problème se pose pour l'application de l'article 132bis CIR 92 et des directives administratives qui sont reprises dans la circulaire n° Ci.RH 331/598.621 (AFER 37/2010) du 26 avril 2010. Ces directives précisent que, pour l'application de la coparenté fiscale, l'accord ou la décision judiciaire doit indiquer explicitement que « l'hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire » entre les parents.

Article 132bis, 1^{ère} alinéa, CIR 92 stipule :

« Les suppléments visés à l'article 132, alinéa 1er, 1° à 6°, sont répartis entre les deux contribuables qui ne font pas partie du même ménage mais qui remplissent l'obligation d'entretien prévue à l'article 203, § 1er, du Code civil à l'égard d'un ou plusieurs enfants à charge qui donnent droit aux suppléments visés ci-avant et dont l'hébergement est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables :

- soit sur la base d'une convention enregistrée ou homologuée par un juge dans laquelle il est mentionné explicitement que l'hébergement de ces enfants est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables et qu'ils sont disposés à répartir les suppléments à la quotité du revenu exemptée d'impôt pour ces enfants*
- soit sur la base d'une décision judiciaire où il est explicitement mentionné que l'hébergement de ces enfants est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables. ».*

L'administration considère que l'article 132bis CIR 92 doit être strictement interprété. Cela signifie que si la notion d'« hébergement égalitaire » n'est pas explicitement mentionnée dans le texte de la convention enregistrée ou homologuée ou de la décision judiciaire, l'article ne peut pas être appliqué.

Il n'est donc pas du ressort de l'agent taxateur de juger si le régime de résidence pour les enfants, convenu entre les parents ou imposé par le juge, peut être considéré comme un hébergement égalitaire (Chambre, 2006-2007, DOC 51 2760/001, p.169).

Ceci est également repris tel quel dans la circulaire Ci.RH.331/598.621 (AFER 37/2010) du 26 avril 2010 qui a été mise en place à la suite des modifications susmentionnées.

Le SCF constate dans plusieurs dossiers que l'interprétation très stricte de la notion « d'hébergement », « huisvesting » en néerlandais, crée des difficultés, dans le sens où le terme néerlandais « gelijkmatig verdeeld verblijf » pour « hébergement égalitaire », mentionné dans la convention ou dans la décision judiciaire, n'est généralement pas accepté.

La problématique ne se pose qu'en Flandre, car les termes néerlandais « huisvesting » et « verblijf » sont tous les deux traduits en français par le terme « hébergement ».

II. Analyse

Pour l'utilisation du terme « huisvesting » (« hébergement »), on fait référence à l'article 374 CC qui stipule :

« § 1^{er}. Lorsque les père et mère ne vivent pas ensemble, l'exercice de l'autorité parentale reste conjoint et la présomption prévue à l'article 373, alinéa 2, s'applique. ».

À défaut d'accord sur l'organisation de l'hébergement de l'enfant, sur les décisions importantes concernant sa santé, son éducation, sa formation, ses loisirs et sur l'orientation religieuse ou philosophique ou si cet accord lui paraît contraire à l'intérêt de l'enfant, le tribunal de la famille compétent peut confier l'exercice exclusif de l'autorité parentale à l'un des père et mère.

Il peut aussi fixer les décisions d'éducation qui ne pourront être prises que moyennant le consentement des père et mère.

Il fixe les modalités selon lesquelles celui qui n'exerce pas l'autorité parentale maintient des relations personnelles avec l'enfant. Ces relations ne peuvent être refusées que pour des motifs très graves. Celui qui n'exerce pas l'autorité conserve le droit de surveiller l'éducation de l'enfant. Il pourra obtenir, de l'autre parent ou tiers, toutes informations utiles à cet égard et s'adresser au tribunal de la famille dans l'intérêt de l'enfant.

Dans tous les cas, le juge détermine les modalités d'hébergement de l'enfant et le lieu où il est inscrit à titre principal dans les registres de la population.

§ 2. Lorsque les parents ne vivent pas ensemble et qu'ils saisissent le tribunal de la famille de leur litige, l'accord relatif à l'hébergement des enfants est homologué par le tribunal sauf s'il est manifestement contraire à l'intérêt de l'enfant.

À défaut d'accord, en cas d'autorité parentale conjointe, le tribunal examine prioritairement, à la demande d'un des parents au moins, la possibilité de fixer l'hébergement de l'enfant de manière égalitaire entre ses parents.

Toutefois, si le tribunal estime que l'hébergement égalitaire n'est pas la formule la plus appropriée, il peut décider de fixer un hébergement non-égalitaire.

Le tribunal statue en tout état de cause par un jugement spécialement motivé, en tenant compte des circonstances concrètes de la cause et de l'intérêt des enfants et des parents. ».

Il résulte de la lecture de cet article (particulièrement du paragraphe 2, 3^{ième} alinéa) qu'aussi bien le terme néerlandais « huisvesting » (gelijkmatig verdeelde huisvesting) (« hébergement égalitaire » en français) que le terme néerlandais « verblijf » (ongelijk verdeeld verblijf) (« hébergement non-égalitaire » en français), sont tous deux utilisés pour l'établissement du régime de résidence des enfants.

Dans le texte en français, cet alinéa est libellé comme suit :

« Toutefois, si le tribunal estime que l'hébergement égalitaire n'est pas la formule la plus appropriée, il peut décider de fixer un hébergement non-égalitaire. ».

Le mot « hébergement » est donc utilisé aussi bien pour le terme « huisvesting » que pour le terme « verblijf ».

Le principe a vu le jour par la loi du 18 juillet 2006 tendant à privilégier l'hébergement égalitaire de l'enfant dont les parents sont séparés et réglementant l'exécution forcée en matière d'hébergement d'enfant (MB 4.09.2006), suite à laquelle ladite « garde alternée » des enfants est devenue la norme.

L'article 132bis CIR 92 a été remplacé par l'article 279 de la Loi-programme (I) du 27 décembre 2006 (MB 28.12.2006, 3^{ième} édition).

Les travaux préparatoires précédant la loi susmentionnée (Chambre, DOC 51, 2760/001, p.167) stipulent que « *L'idée fondamentale à la base de l'insertion de l'article 132bis CIR 92 (article 4 de la loi du 4 mai 1999) est que les parents qui ont conjointement la charge d'un enfant, puissent également répartir les avantages fiscaux. (Documents parlementaires, 2073/1-98/99 p. 2).* ».

Les mêmes travaux préparatoires (Chambre, DOC 51, 2760/001, p.169) stipulent également que :

« Tant la convention que la décision judiciaire doivent mentionner explicitement que l'hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire entre les deux parents. »

Toutefois, il n'est stipulé nulle part qu'une distinction doive être faite entre le terme « huisvesting » et le terme « verblijf ». Distinguer un hébergement égalitaire, avec le terme « huisvesting », ou avec le terme « verblijf » semble être contraire à l'idée fondamentale susmentionnée. Dans ces mêmes travaux préparatoires, il est en outre stipulé que les termes coparenté, garde alternée ou bilocation, utilisés à la place de la notion récemment introduite d'« hébergement égalitaire » peuvent être présentés comme une justification valable pour le régime de coparenté fiscale tel qu'il est modifié.

Il en est de même pour les décisions judiciaires existantes dans lesquelles il est question d'un régime de coparenté, de garde alternée ou de bilocation.

En exigeant que les termes « hébergement égalitaire » soient repris **littéralement** dans la convention ou dans la décision judiciaire, il n'est pas tenu compte de l'objectif initial du législateur ; notamment que les parents qui ont conjointement la charge d'un enfant, puissent également répartir les avantages fiscaux.

Ceci est en outre conforme à l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 3 novembre 2015, dans lequel il est stipulé que :

« L'alternance d'une semaine chez chaque parent n'est rien d'autre qu'une mention explicite que l'hébergement des enfants est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables au sens de l'article 132bis du CIR 92 de telle sorte qu'il est satisfait à la condition avancée plus haut concernant la mention explicite d'une répartition égalitaire établie par cette dernière disposition. Cette proposition « l'alternance d'une semaine chez chaque parent » ne peut signifier rien d'autre pour tout un chacun qui le lit. Pour autant que cela soit nécessaire, ceci est d'ailleurs aussi confirmé par le point 3 de l'accord repris dans le jugement du 15.12.2008, dans lequel il est stipulé que l'avantage fiscal de la charge d'enfant sera partagé entre les parties conformément à l'article 132bis du CIR 92. »

Le SCF constate que le tribunal de la famille, dans le cas d'un régime d'« hébergement égalitaire » des enfants, doit quand même appliquer le régime de coparenté fiscale tel qu'il est prescrit à l'article 132bis CIR 92, même dans le cas où ce même juge de la famille confie en

même temps l'« hébergement » de ces enfants exclusivement à l'un des deux parents. Dans ce cas, il n'y aurait donc pas, au sens strict, selon la formulation littérale de la loi, de mention explicite du fait que l'« hébergement » de ces enfants est réparti à parts égales entre les deux contribuables, comme le prescrit l'article 132bis CIR 92, et, malgré le jugement du tribunal de la famille, la coparenté fiscale ne pourrait pas être appliquée.

Le tribunal de la famille utilise fréquemment l'expression néerlandaise « *gelijkmatig verdeeld verblijf* » (hébergement égalitaire). Les juges de la famille ne font pas la distinction entre les termes « *verblijf* » et « *huisvesting* ». Ils estiment que l'expression « *gelijkmatig verdeeld verblijf* », (« hébergement égalitaire » en français), suffit à appliquer l'article 132bis CIR 92.

En outre, le SCF souhaite attirer l'attention sur l'origine de l'expression « *gelijkmatige verdeelde huisvesting* » (hébergement égalitaire). D'un point de vue fiscal, la terminologie a été tirée du Code civil conformément à la loi du 18 juillet 2006 tendant à privilégier l'hébergement égalitaire de l'enfant dont les parents sont séparés et réglementant l'exécution forcée en matière d'hébergement d'enfant (MB 4.09.2006).

Il ressort des travaux préparatoires (DOC 51 1673/001, p. 4) antérieurs à cette loi :

« a. Hébergement égalitaire

De plus en plus de juges admettent le principe de l'hébergement égalitaire ou alterné⁽¹⁾. Ceci ne souffre pratiquement plus de discussions lorsque les deux parents sont d'accord (alors qu'il y a quelques années encore, certains tribunaux refusaient l'application de l'hébergement égalitaire même en cas d'accord.). En revanche, une jurisprudence importante considère que l'hébergement égalitaire n'est possible qu'en cas d'accord des deux parties au motif principal que cette solution ne peut fonctionner que lorsque les parents s'entendent un minimum à tout le moins sur les modalités d'hébergement.

⁽¹⁾ On préfère l'expression hébergement égalitaire à celle d'hébergement alterné car en réalité lorsque les parents sont séparés, et que l'enfant se rend chez l'un puis l'autre, son hébergement est toujours alterné; l'hébergement égalitaire implique une relation de temps identique entre les deux parents. ».

Il en ressort clairement que l'on entend par le terme « *huisvesting* » l'hébergement chez l'un des deux parents. Ceci ressort également de la lecture approfondie des travaux parlementaires, par exemple à la p. 6 et s.

« On observe que de nombreuses objections à la généralisation du modèle sont en réalité dirigées sans doute inconsciemment contre la pratique actuelle la plus répandue, qui consiste à donner au parent non-gardien (le plus souvent le père) un hébergement secondaire élargi (un week-end sur deux et les mercredis, ou une semaine sur deux du mercredi au lundi, etc.) Cette formule « intermédiaire » (en fait un tiers du temps), est une première concrétisation du principe du caractère conjoint de l'autorité parentale. Plus personne aujourd'hui ne souhaite que le père soit un parent au rabais qui ne voit l'enfant que deux fois par mois. Or, puisque chacun admet le principe que le père doit pouvoir partager un temps important avec l'enfant, on doit donc constater que les problèmes souvent invoqués pour s'opposer à l'hébergement égalitaire existent également dans les situations classiques:

- l'enfant a « deux maisons » dans tous les cas (sauf à limiter à deux week-end par mois le « droit de visite » du père) ;

- les deux parents doivent en toute hypothèse pouvoir accueillir l'enfant dans de bonnes conditions : qu'ils l'hébergent un tiers ou la moitié du temps n'a guère d'incidence concrète à cet égard ;
- les écarts entre les modes de vie ou de pensée des parents : cette objection peut également être soulevée dans le système « classique ».

Il ressort clairement de ce qui précède que le législateur, en modifiant l'article 132*bis* CIR 92, souhaite adapter la loi fiscale au régime de bilocation introduit par le législateur sur le plan civil. L'hébergement égalitaire ne vise rien de plus que de donner la chance aux deux parents d'héberger le ou les enfant(s) chez chacun d'entre eux en respectant une relation de temps identique et donc de permettre aux enfants de grandir de manière équilibrée et d'avoir un contact avec leurs deux parents, autant que possible.

Même la presse spécialisée parle toujours de « coparenté de l'hébergement », « régime de résidence », « régime de séjour », « hébergement égalitaire », « hébergement non-égalitaire », « garde alternée » ou « garde une semaine sur deux ».

Le SCF considère aussi que l'interprétation stricte donnée actuellement à l'article 132*bis* CIR 92 n'est plus conforme, d'une part, à l'objectif du législateur et, d'autre part, à la terminologie utilisée par le tribunal de la famille.

III. Recommandation

Afin d'éviter des discussions inutiles à l'avenir, principalement en Flandre, il est recommandé à l'AAFisc de faire modifier les directives administratives en la matière en ce sens que, d'une part, aucune distinction n'est faite entre les termes « *gelijkmatig verdeelde huisvesting* » et « *gelijkmatig verdeeld verblijf* » et, d'autre part, les termes "garde alternée" et "garde une semaine sur deux" peuvent également être pris en compte lors de l'octroi du régime de copropriété fiscale.

Au moment de la rédaction du présent rapport annuel, le SCF n'a pas encore reçu de réaction de la part de l'AGFisc.

G. Demande de remboursement de l'excédent de précompte mobilier belge perçu sur la base de l'article 19 de la Convention préventive de double imposition conclue entre la Belgique et la France et de l'arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 2017.

L'arrêt F.15.0102.N du 16.06.2017 de la Cour de Cassation porte sur l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE) concernant des dividendes d'origine étrangère (français) et porte sur l'article 19 CPDI entre la Belgique et la France, à savoir l'imputation de la QFIE en droit belge.

L'imputation du QFIE résulte de l'article 285 CIR 92. L'alinéa premier de cet article stipule :

"Pour ce qui concerne les revenus de capitaux et biens mobiliers et pour ce qui concerne les revenus divers visés à l'article 90, alinéa 1er, 5° à 7°, une quotité forfaitaire d'impôt étranger est imputée sur l'impôt lorsque ces revenus ont été soumis à l'étranger à un impôt analogue à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, et lorsque lesdits capitaux et biens sont affectés en Belgique à l'exercice de l'activité professionnelle."

Il est remarqué que pour les personnes physiques qui n'affectent pas les capitaux dont proviennent les dividendes à l'exercice de l'activité professionnelle en Belgique, l'imputation du QFIE a été supprimée par la loi du 7 décembre 1988.

L'article 19, point A, 1, alinéas 1^{er} et 2, de la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, dispose que :

“A. En ce qui concerne la Belgique

1. *Les revenus et produits de capitaux mobiliers relevant du régime défini à l'article 15, paragraphes 2 et 4, qui ont effectivement supporté en France la retenue à la source et qui sont recueillis par des sociétés résidentes de la Belgique passibles de ce chef de l'impôt des sociétés, sont, moyennant perception du précompte mobilier au taux normal sur leur montant net d'impôt français, exonérés de l'impôt des sociétés et de l'impôt de distribution dans les conditions prévues par la législation interne belge.*

Pour les revenus et produits visés à l'alinéa précédent, qui sont recueillis par d'autres résidents de la Belgique, ainsi que pour les revenus et produits de capitaux mobiliers relevant du régime défini à l'article 16, paragraphe 1^{er}, qui ont effectivement supporté en France la retenue à la source, l'impôt dû en Belgique sur leur montant net de retenue française sera diminué, d'une part, de précompte mobilier perçu au taux normal et, d'autre part, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger déductible dans les conditions fixées par la législation belge, sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 p.c. dudit montant net.”.

Il en suit que la Belgique doit accorder l'imputation d'une quotité forfaitaire d'impôt étranger dont le taux est au moins égal à 15 pour cent du montant net des revenus mobiliers.

L'imputation de la QFIE ne peut dans le présent cas avoir lieu que sur une cotisation en impôts des personnes physiques.

Dans une situation similaire, la Cour de Cassation a décidé dans son arrêt F.08.0100.F du 22 janvier 2010:

« En vertu de l'article 23, A, b), de la convention précitée, la double imposition résultant de l'application simultanée éventuelle des articles 12.1 et 12.2 est évitée de la manière suivante en Belgique : «b) en ce qui concerne les redevances imposables conformément à l'article 12, paragraphe 2 ou 6, la quotité forfaitaire d'impôt étranger prévue par la législation belge est imputée, dans les conditions et au taux prévus par cette législation, sur l'impôt belge afférent auxdits revenus»

La Convention se réfère ainsi à l'imputation telle qu'elle est prévue par le droit belge, y compris la détermination de la base imposable et le calcul de la quotité forfaitaire d'impôt étranger. Elle ne modifie pas le droit belge à cet égard. ».

Le contribuable demande, via une réclamation introduite, le remboursement de l'excédent perçu de précompte mobilier belge sur la base de l'article 19 de la Convention préventive de double imposition conclue entre la Belgique et la France et de l'arrêt de la Cour de cassation du 16 juin 2017 confirmant que la Belgique est tenue d'accorder un crédit d'impôt pour les dividendes d'origine française recueillis par des personnes physiques résidentes belges.

Les griefs mentionnés dans la réclamation du contribuable portent sur le précompte mobilier étranger (quotité forfaitaire d'impôt étranger) et donc pas sur l'impôt des personnes physiques,

puisque les revenus du capital en question n'ont pas été déclarés à l'impôt des personnes physiques.

Le SCF constate que les réclamations à ce sujet (précompte mobilier/impôt des personnes physiques) ne sont pas traitées de la même manière par tous les services.

Le SCF prend contact avec les services centraux AGFisc afin de savoir s'il convient ou non de faire une distinction dans le traitement des réclamations selon qu'elles ont été introduites en matière de précompte mobilier ou d'impôt des personnes physiques.

Les services centraux confirment que l'arrêt de la Cour de Cassation du 16 juin 2017 « *porte sur l'imputation de la quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE) concernant des dividendes d'origine étrangère (plus précisément français)* ».

Cet arrêt porte sur l'art. 19 de la convention préventive de la double imposition (CPDI) entre la Belgique et la France, à savoir l'imputation de la QFIE en droit belge : cette imputation ne peut avoir lieu que sur une cotisation à l'IPP.

Le précompte mobilier est légalement dû en Belgique et l'arrêt de la Cour de cassation n'en altère pas les effets.

Les art. 15 et 16 de la CPDI entre la Belgique et la France stipulent que les dividendes et intérêts sont imposables dans l'Etat dans lequel se trouve le bénéficiaire des revenus. Le pouvoir d'imposition est donc dévolu à la Belgique, état de résidence de l'actionnaire. Toutefois, les dividendes peuvent être soumis en France à un impôt à la source de maximum 15 %.

Il est prévu dans la convention que cette double imposition juridique est évitée via l'imputation d'une QFIE. Il y est également précisé que la QFIE est accordée « dans les conditions fixées par la législation belge » et « sans que cette quotité puisse être inférieure à 15 % dudit montant net ».

Le précompte mobilier n'étant qu'un moyen de perception de l'impôt (en l'occurrence l'IPP), les dispositions des CPDI n'influencent pas le précompte mobilier dû sur les dividendes d'origine française recueillis par un habitant du Royaume (donc pas de remboursement du précompte mobilier dans les litiges visés). ».

La réclamation est rejetée.

1.1.2 Taxe sur la valeur ajoutée

L'intervention du SCF peut être demandée en matière de taxation TVA en cas de désaccord persistant entre un assujetti et l'administration fiscale fédérale et ce durant toute la phase administrative contentieuse. Le désaccord persistant peut naître lors de la notification à l'assujetti d'un procès-verbal de taxation signé par le fonctionnaire compétent ou avant cela, à la suite d'un contrôle avec établissement d'un relevé de régularisation, auxquels cas l'assujetti pourra communiquer au SCF ses griefs relatifs à la taxation litigieuse.

Une demande d'intervention sera toutefois déclarée irrecevable (art. 84^{quater}, §2, du Code de la TVA) :

- lorsque le redevable de la taxe a préalablement introduit une opposition à contrainte (*à ce moment, le litige est sorti de la phase contentieuse administrative*);
- lorsqu'une expertise de contrôle est requise;
- lorsqu'il a déjà été définitivement statué sur la contestation.

Le SCF reçoit aussi régulièrement des demandes de remise ou de modération d'amendes ou en suppression des intérêts de retard. La compétence du SCF est toutefois très limitée dans ce domaine. En effet, par application de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831, c'est le Ministre des Finances ou son délégué qui accorde la remise ou la modération des amendes, sur demande motivée de l'assujetti. La suppression des intérêts de retard quant à elle relève de la compétence du Conseiller général – Directeur régional Recouvrement compétent territorialement, également sur demande motivée de l'assujetti. Vu leurs compétences discrétionnaires, le SCF ne peut en principe pas intercéder en faveur de l'assujetti dans le traitement administratif de ce type de dossiers. Dès lors, en pareils cas, l'intervention du SCF se limite à la communication des coordonnées du fonctionnaire territorialement compétent. Ce n'est que dans des cas exceptionnels (par exemple, application de graduations d'échelles erronées), que l'intervention du SCF se justifie.

1.1.2.1 Sommaire

Vous trouverez, ci-après, un aperçu non exhaustif de sujets pour lesquels une demande d'intervention du SCF a été requise en matière de TVA en 2019 :

- Application du taux de TVA réduit de 6 % en cas de travaux (de rénovation) sur de vieilles habitations
- Prestations de gestion – preuve de la destination des prestations (art. 45, § 1^{er}, du Code de la TVA)
- Force probante comptabilité - déclaration des paiements en liquide et du chiffre d'affaires déclaré
- Preuve du droit à déduction achats/investissements dans le cadre de l'activité économique
- Qualification d'habitation privée de l'assujetti d'une conciergerie
- Enregistrement de la TVA due dans la déclaration périodique à la TVA concernée
- Reconstitution des ressources à la suite du manque des rapports Z dans le système de caisse
- Exercice du droit à déduction au cours du délai de prescription en vertu de l'article 4, 2^e alinéa, de l'AR n°3
- Statut d'entreprises communales autonomes - influence sur le droit à déduction
- Preuve de l'intention de l'assujetti d'agir comme créateur d'emploi
- Preuve des prestations de service de sous-traitants et droit à déduction
- Cession d'une universalité de biens conformément à l'article 11, du Code de la TVA

- Droit à déduction sur la base de l'usage réel et rapport particulier en cas de contribuable mixte
- Application des taux de TVA dans les centres de fitness
- Détermination de l'usage professionnel/privé d'une habitation - droit à déduction
- Acquisition et destination d'un navire - preuve de lien avec l'activité économique
- Preuve de livraison et d'exportation intracommunautaires de chevaux
- Calcul de l'indemnité ou détermination de la valeur de services d'entraînement concernant les chevaux
- Droit à déduction de l'usufruit sur un bien immobilier

1.1.2.2 Sujets récurrents ou sujets d'une importance spécifique

A. Droit à déduction de l'usufruit sur un bien immobilier

Madame X a été enregistrée comme assujettie occasionnelle auprès de l'administration. Au cours d'un contrôle d'une déclaration spéciale 104⁵, l'administration constate que l'usufruit sur un bureau et quatre places de stationnement a été vendu par acte pour un montant sur lequel a été appliqué le taux de 21% de TVA pour une période de 20 ans. Dans la déclaration spéciale précitée, la TVA a aussi été déduite. Le solde a été récupéré par madame X auprès de l'État.

Vu que dans le cas présenté, l'établissement d'un droit réel sur un bien immobilier n'a entraîné que la cession partielle des droits du cédant, la TVA n'est déductible qu'à concurrence du prix relatif au droit réel établi.

L'administration accepte toutefois que la taxe en amont puisse être intégralement déduite quand la base imposable de la TVA sur le droit réel approche le prix de constitution. Elle autorise une déduction intégrale de la TVA :

- si le prix demandé pour l'établissement d'un droit s'élève au minimum à 95% du prix de constitution du bâtiment en pleine propriété, si le droit est établi pour une période s'élevant au minimum à 10 ans ;
- si le prix demandé s'élève au minimum à 97,5% du prix de constitution du bâtiment en pleine propriété, si le droit est établi pour une période s'élevant à 10 ans ou plus.

Quand le prix demandé pour l'établissement du droit n'atteint pas les pourcentages précités, la déduction de la taxe en amont est déterminée en fonction du rapport entre ce prix et le prix de constitution du bâtiment en pleine propriété.

Dans le cas présent, le rapport entre le prix de vente de l'usufruit et le prix total de la construction était inférieur à 97,5% et la déduction devait se faire en fonction de ce rapport. Le droit à déduction a été corrigé par l'administration à l'aide d'un relevé de régularisation.

Madame X n'a pas marqué son accord sur cette régularisation et a fait appel à l'intervention du SCF.

Le SCF a contacté tant l'administration que madame X en vue de trouver une solution de conciliation mais il n'a pu que constater que l'administration étayait complètement ses calculs par les dispositions légales et réglementaires en la matière. Il n'est en aucun cas possible de s'y soustraire, pas même dans le cadre d'une procédure de conciliation.

B. Qualification d'habitation privée de l'assujetti en « conciergerie »

La société Y, assujetti à la TVA, est identifiée pour l'activité de d'élevage de chevaux.

À la suite d'un contrôle, l'administration a entre autres constaté que la conciergerie était occupée par un membre de la famille (avec colocataires) du gérant de la société. La déduction de la TVA de la conciergerie se faisait sur la base des surfaces des locaux, une méthode de calcul acceptée par l'administration, mais avec des adaptations pour certaines factures pour tenir compte du fait que le degré de finition de l'écurie était inférieur à celui du reste du bâtiment.

Les rectifications ont fait l'objet d'un relevé de régularisation qui a été envoyé à Y.

Y a marqué son désaccord sur ces rectifications. Etant donné que les parties concernées ne sont pas parvenues à un accord sur l'application du principe de la conciergerie et de la déduction de TVA, le SCF a été appelé à intervenir.

Au cours d'une séance plénière, les activités de la société Y ont été largement expliquées. L'entreprise est réputée être une société d'élevage de chevaux de saut d'obstacles. Vu le capital que les chevaux (de race) représentent, une présence permanente dans l'entreprise est nécessaire jour et nuit, surtout quand les juments sont pleines. Dans ce cadre, l'ancienne écurie a partiellement été transformée en conciergerie et lieu de séjour pour les garçons d'écurie. L'écurie destinée aux naissances a été ramenée dans le même bâtiment que la conciergerie pour pouvoir prévoir une surveillance permanente. Au départ, l'administration a accepté que la TVA sur le travail soit totalement déduite vu que l'utilisation de l'habitation était strictement justifiée par les besoins de l'entreprise. Plus tard, l'un des habitants de ce logement a été lui-même désigné comme concierge. Puisque l'habitation était devenue trop petite pour la famille, l'habitation existante a été séparée de l'écurie et reconstruite avec maintien du concept initial. Pour la déduction de la TVA, on a tenu compte de la situation réelle. Pour éviter les discussions sur les besoins de l'entreprise, l'assujetti a spontanément revu un certain montant de TVA.

L'administration a contesté la qualification de l'habitation privée comme étant une conciergerie parce qu'elle a estimé qu'il n'était pas satisfait à la nécessité stricte des dépenses faites pour les besoins de l'entreprise.

Malgré les éléments complémentaires délivrés par la société Y afin de confirmer la qualification de l'habitation se trouvant dans son centre équestre comme une conciergerie, l'administration est restée convaincue que les frais et la taille de l'habitation dépassaient les besoins de l'entreprise et n'étaient pas nécessaires à son exploitation. Toutefois, elle était prête à tenir compte d'un usage professionnel partiel de l'habitation.

Malgré le fait que Y ne pouvait pas rejoindre le point de vue de l'administration concernant la qualification de l'habitation, elle a quand même conclu un accord concernant l'usage professionnel de l'habitation dans le cadre d'un accord amiable et afin d'éviter une procédure devant le tribunal.

C. Application du taux réduit de TVA de 6% en cas de travaux (de transformation) réalisés sur des habitations plus anciennes

Le gérant de la société X occupe, avec sa famille, une habitation qui a été rénovée et agrandie.

À la suite des travaux de rénovation et d'agrandissement, le dossier de construction de l'entreprise a été contrôlé au niveau de la TVA.

Au cours de ces contrôles, l'administration a constaté des infractions relatives à la réglementation en vigueur en matière de TVA.

La rubrique XXXVIII du tableau A de l'AR n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, mentionne les conditions qui doivent être remplies afin de pouvoir bénéficier du taux réduit pour les travaux immobiliers concernant les habitations privées.

L'administration affirme entre autres que l'extension d'une habitation existante ne peut être considérée comme une rénovation ou une autre opération au sens du §1er, 1° de la rubrique précitée XXXVIII que pour autant que la surface de l'ancienne partie soit considérable par rapport à la nouvelle partie. C'est le cas quand la surface totale de l'ancienne partie qui subsiste après l'exécution des travaux est supérieure à la moitié de la surface totale de l'habitation après exécution des travaux. De surcroît, les travaux immobiliers doivent s'appuyer de manière pertinente sur les anciens murs porteurs et plus généralement, sur les éléments essentiels de la structure existante du bâtiment concerné (voir QP Leterme du 09.10.2002 et QP Viseur du 29.06.2006).

Sur base des données disponibles dans le dossier TVA, l'administration a constaté qu'il n'était pas satisfait au critère de surface. Par conséquent, le taux réduit de 6% ne pouvait pas être appliqué.

Au moyen d'un relevé de régularisation, une TVA de 15% a été récupérée à charge du maître d'ouvrage sur les factures qui ont été erronément émises avec un taux de 6%.

Etant donné que des différences de points de vue ont persisté concernant l'interprétation des parties « existantes » et nouvelles » dans la réglementation TVA, il a été demandé au SCF d'intervenir dans ce cadre.

Lors d'une réunion plénière dans l'habitation concernée, les travaux ont été largement expliqués à l'aide de plans par le maître d'ouvrage. Il a souligné que dans le cas de l'extension de l'habitation, il était bien fait usage des structures existantes et qu'il était satisfait au critère de surface. L'administration n'a pas partagé son point de vue car certains murs extérieurs ont été détruits et dans ce cas, il faut considérer l'ensemble de la surface comme nouvelle.

Les positions sont restées inconciliables et le dossier a dû être clôturé à défaut de possibilité de conciliation.

D. Rejet du droit à déduction à la suite de problèmes de communication entre l'administration fiscale et l'assujetti

La société X vend des panneaux solaires. Au cours d'un contrôle fiscal, l'administration fiscale rejette la déduction de la TVA sur des travaux de réparation et d'entretien qui sont facturés par un installateur de panneaux solaires à la société X. L'administration fiscale estime qu'elle ne peut pas accepter la déduction de la TVA sur base de ces factures. En outre l'administration fiscale constate que les frais visés n'ont pas été supportés par l'utilisateur final. Vu que l'assujetti n'est pas d'accord avec le recouvrement de la TVA déduite correctement à ses yeux, elle introduit une demande de conciliation fiscale après réception du procès-verbal.

Lors de la réunion organisée par le SCF, il s'avère que l'assujetti, repreneur du fournisseur réel des panneaux solaires, a dû faire effectuer les travaux de réparation dans le cadre d'une garantie. Les frais y relatifs n'ont donc pas dû être imputés à l'utilisateur final. En fin de compte, il ressort qu'un changement de nom et une mauvaise compréhension de la situation ont conduit à des malentendus. L'administration fiscale prend les dispositions nécessaires avec

l'assujetti, en présence du SCF, en vue d'apporter la preuve que les conditions d'exercice de la déduction de la TVA étaient effectivement remplies. Après l'examen complémentaire, l'administration fiscale fait savoir que l'exercice du droit à déduction est accepté.

E. L'assujetti annule sa réclamation après intervention du SCF

Monsieur X possède un camping-car qu'il déclare louer. L'article 4 du Code de la TVA stipule que quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées dans ce Code, est un assujetti. Puisqu'un véhicule de camping peut être utilisé, de par sa nature, tant à des fins économiques que privées, l'administration fiscale examine les circonstances de l'exploitation. Sur base des données disponibles, elle en arrive à la conclusion que la location ne peut être vue comme une activité économique régulière. En conséquence, tant la déduction de la TVA sur l'achat du camping-car que de la TVA prélevée sur divers frais d'exploitation est rejetée.

Le comptable n'est pas d'accord avec le point de vue de l'administration fiscale et introduit une demande de conciliation fiscale. Lors de l'examen du dossier par le SCF, le fonctionnaire de l'administration fiscale chargé du litige indique qu'une audition a déjà eu lieu avec l'assujetti et que l'administration fiscale ne changera pas son avis sur base des éléments disponibles. Néanmoins, une réunion de consultation est organisée pour permettre à l'assujetti de défendre son avis en présence du SCF. Au préalable, le SCF indique toutefois que sans indications nouvelles et convaincantes desquelles il ressort que le camping-car a bien été acheté pour la location régulière à des tiers, il y a peu d'espace de conciliation, ce qui est aussi expliqué à l'aide de documentation. Avant la réunion de conciliation, le comptable fait savoir que l'assujetti renonce à sa réclamation.

F. Ignorance de la prescription

Lors du contrôle du permis de bâtir introduit par monsieur et madame X pour la détermination de la valeur de construction normale de leur habitation, l'administration fiscale constate qu'une certaine activité ne satisfait pas aux conditions d'application du taux réduit de 6 % et elle réclame la différence avec le taux de TVA réellement dû. Le relevé de régularisation dans lequel l'infraction a été reprise a été envoyée en novembre 2018 à monsieur et madame X avec la demande de réagir dans le mois. À défaut de réaction, l'administration fiscale a envoyé un rappel le 17.12.2018. Début 2019, l'administration fiscale a repris contact avec monsieur et madame X. Ils ont toutefois indiqué que l'administration fiscale ne peut plus récupérer la TVA pour cause de prescription, à moins qu'ils se trompent et que l'administration fiscale démontre le contraire. Puisque madame X ne reçoit aucune réponse clairement motivée et a l'impression que l'administration fiscale élude sa question, elle s'adresse au SCF.

Celui-ci contacte le fonctionnaire compétent de l'administration fiscale, conscient de la prescription de la demande. Malgré cela, elle maintient la demande parce qu'elle est convaincue de madame X n'a volontairement pas réagi à temps à la proposition de règlement à l'amiable. Quelque temps plus tard, monsieur et madame X ont reçu de l'administration fiscale un procès-verbal leur infligeant une amende de 1.000 euros pour cause d'absence d'apport de renseignements. Pour éviter une escalade, le SCF demande au fonctionnaire chargé du dossier de ne pas perdre de vue les arguments fiscaux et juridiques dans cette affaire. Le SCF fournit de la documentation complémentaire au fonctionnaire compétent sur l'apport de renseignements et sur la procédure à suivre en cas d'absence de réponse à un relevé de régularisation. On peut en déduire que l'amende précitée dans cette situation ne peut pas être appliquée. L'administration fiscale fait ensuite savoir qu'elle supprime la dette.

1.2 Administration générale de la Perception et du Recouvrement

La loi du 10 juillet 2017 renforçant le rôle du Service de Conciliation fiscale (SCF) adapte la terminologie utilisée aux articles 399*bis* CIR 92 et 85*ter* du Code de la TVA pour élargir le champ d'application des situations qui peuvent faire l'objet d'une conciliation. Là où, conformément aux dispositions légales antérieures, le SCF n'était compétent qu'en cas de litige avec "le receveur chargé du recouvrement", désormais la conciliation fiscale est élargie à tout litige avec "un fonctionnaire de l'administration en charge de la perception et du recouvrement". La loi du 13 avril 2019 (MB 30 avril 2019) introduit un nouveau Code de recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales. L'article 71 du CRAF, qui s'applique aux créances fiscales et non fiscales déclarées exécutoires à compter du 1^{er} janvier 2020, poursuit ainsi son texte : en cas de conflit avec un agent de l'administration du SPF Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales, le redevable ainsi que tout codébiteur, peuvent introduire une demande de conciliation ...

Dans le domaine du recouvrement, le core-business du SCF reste d'aider à trouver des solutions aux problèmes de paiement dans le remboursement des sommes dues à l'AGPR.

Même si nombre de demandes en matière de recouvrement peuvent être considérées de manière générique comme des "plans d'apurement", il y a beaucoup de nuances dans le traitement de ces demandes et la créativité des conciliateurs fiscaux en la matière est le secret d'une conciliation aboutie. Avant de contacter le Team Recouvrement compétent, le SCF instruit d'abord la demande pour se forger une idée générale du dossier et des solutions à mettre en œuvre. Ensuite, afin de tailler un plan d'apurement sur mesure et de concilier tant les intérêts du redevable que ceux du Trésor, plusieurs pistes et solutions sont envisagées et proposées aux parties.

Les solutions suivantes sont régulièrement mises en place dans une optique gagnant/gagnant:

- plan d'apurement avec remboursements accrus pour les mois du pécule de vacances ou de l'allocation de fin d'année;
- plan d'apurement avec remboursements accrus dès apurement d'autres dettes;
- plan de paiement s'étalant sur une période plus longue moyennant des garanties financières supplémentaires à fournir par le redevable;
- plan d'apurement tenant compte de remboursements fiscaux futurs mais prévisibles;
- adaptation des modalités de paiement (périodicité - montant) de manière réaliste en fonction de la situation financière du redevable.

Le SCF s'efforce toujours de trouver une solution globale, incluant parfois aussi des dettes non fiscales pour lesquelles le SCF est aussi devenu "officiellement" compétent depuis le 1^{er} juin 2018. Les possibilités de recouvrement de ces créances sont désormais également réglementées par le nouveau «Code de recouvrement» (CRAF).

Cela vise les amendes pénales mais aussi la récupération de montants indûment payés par les organismes publics (comme l'ONEM).

Comme mentionné ci-dessus, la principale mission du Service de Conciliation fiscale (SCF) sur le plan du recouvrement des créances fiscales et non fiscales consiste à rechercher des solutions aux conflits surgissant entre les redevables et les services de l'AGPR à propos de l'octroi de plans de paiement.

La stratégie développée par l'AGPR vise à obtenir le paiement de la créance dans les 12 mois à compter de son apparition.

Cette stratégie s'applique à l'ensemble des créances fiscales et non fiscales dont la perception et le recouvrement incombent à l'AGPR, à l'exception des amendes pénales de plus de 2.500 EUR.

La mise en œuvre de cette stratégie a suscité certaines difficultés qui ont amené le Ministre des Finances à considérer que le délai de 12 mois ne pouvait pas être appliqué automatiquement et aveuglément. Le Ministre a rappelé à cette occasion le rôle que le SCF était amené à jouer dans ce domaine (voir Rapport annuel SCF 2016, p. 13-14).

A la suite de cette décision, l'AGPR a ajouté depuis le 1^{er} juin 2018 une nouvelle procédure dénommée « *règlement administratif de dettes* » (RAD) réservée aux redevables confrontés à des problèmes structurels de paiement et qui ont principalement des dettes à l'égard du SPF Finances (voir Rapport annuel SCF 2018, p. 51).

Le RAD permet au Directeur du Centre régional de recouvrement d'accorder, sur demande motivée du redevable et compte tenu des circonstances concrètes du dossier, un délai de paiement prolongé d'une durée maximale de 60 mois. L'octroi d'un RAD peut aller de pair avec des mesures d'accompagnement (p.ex. une exonération des intérêts de retard).

Le Directeur du Centre régional de recouvrement statue sur la demande de RAD et adresse au redevable une décision motivée, laquelle fait mention de la possibilité, en cas de litige persistant, de faire appel au Service de Conciliation fiscale.

Les demandes adressées au SCF en matière de RAD peuvent porter sur un refus d'octroi d'un plan ou sur une modification des modalités du plan.

Le SCF analyse tout d'abord la situation du redevable. Il examine si tous les éléments ont bien été pris en considération par le Centre régional de recouvrement ; il s'assure que les modalités de paiement prévues dans le plan sont réalistes et vérifie s'il n'est pas possible d'adapter celles-ci.

Le SCF examine également si des mesures complémentaires au RAD ne peuvent pas assurer de manière plus rapide le rétablissement de la situation financière du débiteur.

Ainsi, le SCF peut suggérer, complémentairement au RAD, l'octroi d'une exonération partielle ou totale des intérêts. Selon les instructions données par l'AGPR, une telle exonération est la règle lorsqu'un plan d'une durée supérieure à 24 mois est accordé. En effet, un tel plan implique la reconnaissance des difficultés financières du redevable, ce qui constitue un des critères principaux permettant l'octroi de cette exonération.

En fonction des résultats de cet examen, le SCF prend contact avec le Centre régional de recouvrement et tente de dégager une solution susceptible de rencontrer l'accord de toutes les parties.

Ainsi, une société avait introduit une demande de RAD auprès du Centre régional de recouvrement compétent sollicitant un accord de paiement de 1.000 EUR par mois pour le paiement de deux impositions afférentes à l'Impôt des sociétés. A la suite de cette demande, le Centre régional de recouvrement avait octroyé à la société un plan d'apurement à raison de mensualités de 1.500 EUR par mois. L'intervention du SCF a été sollicitée afin que la décision rendue par le Centre régional de recouvrement sur la demande de règlement administratif de dettes soit reconsidérée et que le montant initialement souhaité de 1.000 EUR par mois soit celui accordé.

Sur base des informations recueillies auprès de la société, le SCF est intervenu auprès du Centre régional de recouvrement en faisant valoir la situation particulière à laquelle la société devait faire face. D'une part, les impôts dus résultaient d'une rectification des exercices d'imposition 2011 et 2012 en matière d'impôt des sociétés. Il s'agissait donc d'une situation exceptionnelle et non prévisible dans la trésorerie de la société. D'autre part, la société avait mandaté un conseil afin qu'une réclamation soit introduite contre ces impositions. Toutefois aucun recours n'avait été introduit. Les impôts étaient donc devenus définitifs sans que la société n'ait pu faire valoir ses objections sur les impôts établis.

Sur base de ces motifs, le Centre régional de recouvrement a accepté de fixer les mensualités du RAD à 1.000 EUR par mois.

Dans un autre dossier, Madame X avait introduit une demande de RAD auprès du Centre régional de recouvrement compétent sollicitant le paiement de sa dette fiscale par paiements mensuels de 150 EUR. La décision rendue par le Centre régional de recouvrement à la suite de cette demande lui octroyait un plan d'apurement à raison de mensualités de 260 EUR par mois. L'intervention du SCF fut sollicitée afin que la décision rendue par le Centre régional de recouvrement sur la demande de RAD soit reconsidérée.

Le SCF a exposé les raisons pour lesquelles Madame X n'était pas en mesure d'assumer des mensualités de 260 EUR par mois. D'une part, le calcul de la quotité disponible des revenus de Madame X après déduction de ses charges ne tenait pas compte de son budget « alimentation » (elle avait effectivement omis de compléter cette rubrique dans le formulaire de solvabilité). D'autre part, Madame X ne percevait comme seule rémunération qu'une pension de 1.460 EUR. Elle avait précédemment cumulé une pension et une activité salariée pendant plusieurs années mais avait cessé son activité salariée de sorte que ses rentrées mensuelles avaient fortement diminué. Cela impliquait en outre qu'il n'y aurait plus d'imposition d'un tel montant pour les exercices suivants. Enfin, Madame X s'est engagée à verser 300 EUR supplémentaires par rapport aux mensualités proposées lors de la perception de son pécule de vacances. Le Centre régional de recouvrement a finalement fait droit à cette demande à la lumière des nouveaux arguments avancés par le SCF.

Par contre, dans le cadre d'un autre dossier, le SCF a estimé ne pas pouvoir réserver de suite utile à la demande d'aide quant à une reconsidération souhaitée d'un RAD accordé à une société qui était redevable de plus de 225.000 EUR en matière de précompte professionnel. Ces montants provenaient d'une rectification de déclarations portant sur cinq années consécutives, résultant d'erreurs ou manquements de rigueur administrative d'un membre du personnel en charge de l'établissement de ces déclarations. Le SCF n'a pu que constater que le Centre régional de recouvrement avait procédé à une analyse minutieuse tant des circonstances ayant mené à la réclamation des sommes dues que sur les capacités financières de la société. En outre, en octroyant un plan provisoire de 24 mensualités, devant être revu au terme de cette période, le Centre régional de recouvrement ouvrait déjà la possibilité de procéder à un nouvel examen de la situation en fonction de l'évolution économique de la société. Le SCF a par conséquent estimé ne disposer d'aucun argument pour plaider un report de paiement ou une modification d'un plan de paiement étudié et fondé sur des considérations objectives et chiffrées au vu de la situation financière de la société.

Le SCF continuera à suivre avec attention l'évolution de cette problématique de l'octroi des plans de paiement.

Ainsi, en réponse à la QP n° 106 posée le 3 décembre 2019 par Mme la Députée Marijke Dillen (Chambre des Représentants, Questions et réponses écrites, 2^e session de la 55^e législature, QRVA 55/009 du 22.01.2020, p. 115), le Ministre des Finances a indiqué que l'AGPR rappellera à ses collaborateurs la marge d'appréciation dont ils disposent lors de l'évaluation de la capacité de remboursement et de la prise en compte des charges

exceptionnelles auxquelles les redevables doivent faire face. Le Ministre des Finances a confirmé que l'AGPR définirait une nouvelle catégorie de débiteurs pour lesquels un plan de paiement sera possible, même pour une durée plus longue que 12 mois, sans que ces débiteurs ne tombent sous le coup de la procédure de règlement administratif de dettes.

Outre la problématique générale des plans d'apurement, le SCF est aussi intervenu dans de nombreux autres litiges en matière de recouvrement, dont :

- limitation des effets en cas de saisie sur des indemnités non protégées par l'article 1409 C. jud. (par exemple, factures d'un indépendant), en ne reprenant idéalement pas la TVA afin de pouvoir la verser sur le compte courant TVA;
- éviter le cumul des mesures d'exécution forcée tant par des poursuites directes (par huissier de justice) qu'indirectes (saisie-arrêt fiscale simplifiée);
- éviter des poursuites en cas de réclamation introduite (la réclamation n'est parfois pas connue du Team Recouvrement; accélérer la fixation de l'immédiatement exigible et élaborer un plan d'apurement à cet effet);
- éviter de cumuler des retenues pratiquées dans le cadre d'une saisie-arrêt avec des paiements volontaires;
- recouvrement à charge des époux suivant leur régime matrimonial;
- prescription des dettes fiscales;
- attribution d'intérêts moratoires;
- explications en matière d'imputation de paiements, dont une partie sur des frais de poursuites et des intérêts de retard;
- suspension d'un recouvrement forcé dans l'attente de remboursements fiscaux affectables, parfois très importants (dégrèvement de la cotisation initiale concernée ou remboursements relatifs à un autre exercice d'imposition);
- discussions sur les imputations et détails des sommes dues;
- paiements indus;
- suspension d'une vente publique déjà fixée;
- suspension d'une saisie-arrêt sur salaire après conclusion d'un plan d'apurement;
- procédure de règlement collectif de dettes - nouvelle imposition - suspension d'une saisie-arrêt-exécution - élaboration d'un plan d'apurement provisoire;
- procédure amiable avec une administration étrangère - suspension de la procédure de recouvrement par huissier de justice;
- explication sur la nature des dettes imputées sur un remboursement fiscal (+ base légale et raison de cette imputation);
- poursuites auprès des héritiers – obligations de ceux-ci;
- reprise d'un plan d'apurement qui n'a pas été respecté par méprise;
- déblocage des comptes dans le cadre de l'établissement d'un acte ou d'un certificat d'hérédité.

A titre illustratif, le lecteur trouvera ci-après quelques exemples concrets montrant la façon de concilier du SCF au cours de l'année 2019 et qui témoignent de l'approche orientée solutions du service.

A. Recouvrement fiscal – validité du titre exécutoire - prescription

Une société X venait de faire l'objet d'une saisie-arrêt exécution auprès de son principal client, en recouvrement de deux articles de dettes TVA. Celles-ci avaient été établies en 2010 et 2011, à charge de la société Y. Or, par un acte notarié de novembre 2011, publié aux annexes du Moniteur belge en décembre 2011, était intervenue la fusion par absorption de la société Y par la société X.

En 2014, le conseil de la société X avait déjà évoqué la problématique liée à la validité des titres exécutoires utilisés dans la procédure en recouvrement forcé à l'époque. Une requête avait alors été adressée à l'ancienne Direction TVA compétente, sans qu'aucune suite n'ait été réservée à celle-ci. Aussi, suite à la nouvelle procédure en recouvrement via saisie-arrêt auprès du principal client de la société X, son conseil a réitéré sa demande cette fois auprès du SCF afin d'obtenir d'une part, l'annulation des titres exécutoires utilisés dans la procédure, dont il contestait la validité, et d'autre part, la mainlevée de la saisie-arrêt exécution susmentionnée impactant négativement la réputation commerciale de sa cliente.

En procédant à l'analyse minutieuse des pièces en présence et des arguments défendus par le conseil de la société, le SCF a relevé les éléments suivants : le titre exécutoire portant sur l'une des deux dettes TVA semblait pouvoir poser problème puisqu'il ne faisait en rien référence à l'acte de fusion intervenu. Ayant été établi au nom de la société Y en date du 22 janvier 2016, il l'avait été de facto au nom d'une société n'existant plus au jour du visa de la contrainte.

Par ailleurs, concernant la contrainte portant sur l'autre article de dette TVA, elle reposait sur un compte-spécial lui aussi établi, pour la période du 31 octobre 2011 au 31 janvier 2012, au nom de la société Y. A la fin de la période de ce compte-spécial, la société était inexistante pour les mêmes raisons que celles explicitées ci-avant.

Les problématiques portant d'une part, sur la validité d'un titre décerné par L'AGPR et sur celle d'une pièce émanant de l'Administration générale de la Fiscalité d'autre part (soit le compte-spécial tenu pour la période du 31 octobre 2011 au 31 janvier 2012), le SCF a interpellé le service juridique du Centre régional de recouvrement compétent pour la question de la validité de la contrainte, et le Team PME compétent relativement à la validité dudit compte-spécial, pour obtenir de ces deux services les éclaircissements nécessaires à la résolution de ce dossier épineux.

Dans l'attente des réponses souhaitées sur ces points, le SCF a obtenu la suspension des mesures d'exécution forcées en cours. La somme litigieuse a néanmoins été payée par le tiers-saisi.

Compte tenu de l'ancienneté du dossier et de la complexité des points juridiques soulevés, de longs mois se sont écoulés et de nombreux avis ont dû être sollicités avant qu'une décision puisse être officiellement obtenue du Centre PME compétent. Mais finalement une décision est intervenue constatant les éléments suivants :

- Quant à la première dette évoquée, les griefs de la société X ont été accueillis, dans le sens où la contrainte décernée en janvier 2016 avait été établie erronément au nom de la société Y, absorbée en novembre 2011 par la société X. Ce titre a par conséquent été considéré comme invalide.
- Quant à la deuxième dette litigieuse, le compte-spécial avait également été établi ultérieurement à l'absorption et au nom de la société absorbée. Contraint de constater qu'en conséquence, aucun acte valide interruptif ou suspensif de l'action en recouvrement de la taxe n'était régulièrement intervenu, la prescription de cette action devait être constatée pour la TVA exigible en 2011.

Aussi, il a été décidé de procéder à la radiation pure et simple des dettes réclamées à charge de la société X. Les sommes versées en apurement des dettes concernées par le tiers-saisi à la suite de la procédure de saisie-arrêt initiée ont fait l'objet d'une restitution en faveur de la société X.

B. Recouvrement non fiscal – remboursement en matière d'impôt des personnes physiques imputé à tort sur une amende pénale déjà payée

Une partie du remboursement afférent à l'impôt des personnes physiques de Monsieur X avait été imputée sur une amende pénale ouverte à son nom. Monsieur X prend contact avec le SCF car il avait déjà à plusieurs reprises apporté au SPF Finances la preuve que cette amende avait été payée. Suite à l'intervention du SCF auprès du bureau de recouvrement non fiscal compétent, la somme imputée à tort a été restituée à Monsieur X.

C. Recouvrement non fiscal – remboursement d'une somme consignée

Lors d'un contrôle Ethylotest positif, Monsieur Y, qui réside à l'étranger, avait été contraint de consigner une somme de 1.200 EUR. Lors du jugement rendu par le tribunal de police compétent pour cette affaire, Monsieur Y a bénéficié d'un sursis probatoire et n'a dès lors pas été condamné au paiement d'une amende pénale.

Son conseil a tenté en vain de récupérer cette somme auprès du SFP Finances. Suite à l'intervention du SCF, la somme consignée a pu être débloquée et restituée à Monsieur Y.

1.3 Administration générale de la Documentation patrimoniale

1.3.1 Administration Sécurité juridique

L'Administration Sécurité juridique assure principalement l'établissement et la perception des droits de succession et d'enregistrement. Etant donné que le service de l'impôt pour les impôts régionalisés a été transféré à la Région flamande, l'Administration Sécurité juridique est essentiellement active en Région de Bruxelles-Capitale et en Région Wallonne.

1.3.1.1 Droit d'Enregistrement

Le SCF est régulièrement invité à intervenir en matière de droit d'enregistrement suite à l'achat d'un bien dans le cadre de l'interprétation de «cas de force majeure» lors du recouvrement a posteriori des droits d'enregistrement. Dans ce contexte, deux illustrations suivent.

A. Cas de force majeure ayant empêché le maintien de la résidence principale dans le bien acquis

Madame a acheté seule un appartement et a bénéficié d'un abattement de la base imposable subordonné au respect de l'engagement de maintenir sa résidence principale en Région de Bruxelles-Capitale pendant une durée ininterrompue d'au moins cinq ans. Elle vivait là avec ses trois enfants et son compagnon, père de ses trois enfants. Hélas, peu après l'acquisition, un différend conjugal l'a obligée à retourner vivre chez ses parents et à mettre son appartement en vente. Elle invoque la force majeure.

L'administration remarque que l'appartement a été mis en location et conclut que le changement de situation familiale qui l'a poussé à déménager chez ses parents est dû à un choix volontaire et non à un cas de force majeure.

Après avoir discuté avec Madame, le SCF explique et fournit des preuves à l'administration que Madame a d'abord tenté de mettre en vente son appartement mais a ensuite dû changer de stratégie, en le mettant en location, pour trouver rapidement une source d'argent pour pallier les difficultés pécuniaires qui ont suivi la crise conjugale.

Au vu de la situation tout à fait particulière et de l'abondance des preuves apportées, l'administration admet, à titre exceptionnel, de considérer que Madame a subi un cas de force majeure.

B. Pas de cas de force majeure ayant empêché le maintien de la résidence principale dans le bien acquis

Monsieur a acquis seul un studio et a bénéficié d'un abattement de la base imposable subordonné au respect de l'engagement à maintenir sa résidence principale en Région de Bruxelles-Capitale pendant une durée ininterrompue d'au moins cinq ans. Monsieur explique que son studio était devenu trop petit pour accueillir sa femme et son enfant mais qu'il ne trouvait pas de logement à un prix supportable pour lui en Région bruxelloise ; ce qui n'a pas été considéré comme constitutif d'un cas de force majeure par l'Administration.

Le SCF demande à Monsieur plus d'explications sur la configuration de son studio. Ensuite le SCF demande à l'administration si un studio de 28 m² et d'une chambre de 8 m² ne possédant pas de fenêtre pouvait être considéré comme un logement adapté pour un couple avec un enfant.

L'administration répond qu'au moment où Monsieur a quitté la Région de Bruxelles-Capitale il n'habitait plus dans son studio mais bien dans un appartement deux chambres ayant un loyer inférieur à celui payé ensuite hors de Bruxelles.

Le SCF explique à Monsieur ce qu'est un cas de force majeure ; à la suite de quoi, ce dernier accepte de devoir payer des droits complémentaires et l'intérêt légal.

1.3.1.2 Droit de Succession

Remise partielle de l'amende d'omission en droits de succession.

Une déclaration de succession complémentaire est introduite dans le délai de rectification pour ajouter à l'actif de la succession des avoirs financiers en Italie. L'existence d'un coffre, qui sera ouvert prochainement, est également mentionnée. Une deuxième déclaration complémentaire est déposée après le délai de rectification dans laquelle en particulier l'existence de plusieurs coffres est déclarée, dont celui sis en Italie, contenant, tous, des billets de banque.

L'avis de paiement suivant le dépôt de cette deuxième déclaration complémentaire réclame une amende d'omission.

Le SCF demande aux héritiers de montrer que tout avait été fait pour obtenir plus tôt l'ouverture des coffres. Ensuite le SCF demande à l'administration si elle peut remettre l'amende d'omission réclamée sur la deuxième déclaration complémentaire en considérant que la première déclaration complémentaire, introduite dans le délai de rectification, annonçait l'ouverture prochaine du coffre situé en Italie et surtout que les nombreux courriels adressés à l'étude notariale et aux banques montrent la diligence et la vigilance dont ont fait preuve les héritiers.

Sur la base des éléments présentés par le SCF, l'administration remet l'amende d'omission en ce qui concerne l'oubli du contenu du coffre en Italie mais pas celle concernant les coffres en Belgique parce que, quelques jours après l'expiration du délai de dépôt, la banque fixait une date avec les héritiers pour leur ouverture des coffres ; ce qui montre que les héritiers devaient connaître depuis quelques temps déjà leur existence.

La solution est acceptée par les héritiers.

1.3.2 Administration Mesures et Evaluations

1.3.2.1 Etablissement du revenu cadastral

A ce niveau, la conciliation s'est déroulée, grosso modo, comme les années précédentes. Dans ses contacts avec les agents enquêteurs, le SCF continue de relever une collaboration, la plupart du temps positive, privilégiant une approche pragmatique. Les informations demandées pour pouvoir concilier dans un dossier sont fournies rapidement par l'administration.

Lorsque le revenu cadastral d'un bien immobilier nouvellement construit ou modifié doit être évalué ou réévalué, cela doit être fait soit directement au moyen des valeurs locatives constatées au 1er janvier 1975, soit par comparaison à des parcelles bâties similaires dont le revenu cadastral est définitif (article 477, § 1er, CIR 92).

Voici quelques illustrations de conciliation fiscale dans ce domaine en 2019.

- Un bâtiment, datant de la première moitié du 17^e siècle, a été utilisé par le passé comme un « foyer d'accueil pour les personnes ayant un handicap mental » et a entre-temps été transformé en un logement collectif pour étudiants.

L'administration effectue une réévaluation du RC sur la base de l'article 494, § 1^{er}, 2°, et § 2, 1°, CIR 92. Le propriétaire conteste le fondement légal de cette réévaluation et introduit une réclamation.

L'agent chargé de l'examen reste d'avis que le RC a été correctement déterminé en l'occurrence et que les travaux réalisés doivent être considérés comme une modification notable, de sorte qu'il a été procédé à juste titre à la réévaluation en application de l'article 494, § 1^{er}, 2°, et § 2, 1° et 2°, CIR 92.

Le SCF explique de manière détaillée au réclamant les raisons pour lesquelles l'administration a procédé à la réévaluation du RC initial. Pour la détermination du précédent RC, le bâtiment a été considéré comme une « œuvre analogue de bienfaisance ». Dans de tels cas, l'administration envisage toujours l'évaluation du RC soit sur la base de l'article 477 soit sur la base de l'article 478 CIR 92. La méthode d'évaluation des bâtiments de ce type a, naturellement, un impact important sur le montant du RC.

En l'occurrence, la nouvelle évaluation a été effectuée à juste titre sur la base de l'article 477, §1^{er}, CIR 92 ; en d'autres termes, sur la base des valeurs locatives normales nettes avec comme époque de référence le 01.01.1975. Le collaborateur du SCF constate également que l'administration fait référence à des bâtiments similaires dont le RC est devenu définitif, ce qui témoigne d'une certaine harmonie entre les RC.

Le réclamant a dès lors reçu un meilleur aperçu de la problématique et a marqué son accord sur la légère diminution du RC qui était justifiée sur la base de certains éléments.

- Le RC d'un nouveau bâtiment agricole, situé en zone agricole au niveau urbanistique et dans un environnement caractérisé par la présence d'entreprises principalement agricoles, est fixé en application de l'article 478 CIR 92. Le propriétaire n'est pas d'accord avec cette méthode d'évaluation. Il insiste sur le fait qu'il s'agit d'un bâtiment utilisé pour l'agriculture et que l'administration dispose, pour déterminer les RC des bâtiments agricoles et horticoles, de barèmes spécifiques. L'application de ces barèmes entraînerait un RC largement inférieur. Le réclamant demande l'application uniforme de ces barèmes spécifiques étant donné que le bâtiment n'a pas de caractère industriel, que son activité doit nécessairement être liée à l'agriculture ou à la para-agriculture de par sa situation urbanistique, et que toute activité industrielle est en outre exclue.

L'administration expertise le bâtiment comme un hall polyvalent et confirme l'exactitude de la méthode d'évaluation : « *quand, pour une parcelle bâtie, il ne se trouve aucune parcelle de référence adéquate, le revenu cadastral est calculé en appliquant le taux de 5,3 % à la valeur vénale normale de la parcelle, à l'époque de référence définie à l'article 486, CIR92.* ».

L'intervention du SCF est demandée à défaut d'accord. Le SCF apprend que le RC a été évalué en application de l'article 478 CIR 92, notamment en raison de la situation à proximité immédiate d'une autoroute d'une part et en raison de la conception du bâtiment d'autre part.

Dans ses observations concernant la méthode d'évaluation choisie, le SCF se réfère principalement à la législation en vigueur et aux principes et barèmes applicables qui valent spécifiquement pour la fixation de la valeur locative au 01.01.1975 des « *complexes de bâtiments d'une entreprise agricole* » et qui sont établis en concertation avec le secteur. On y fait remarquer qu'il y a en principe des parcelles de référence suffisantes permettant de procéder à la fixation du RC avec le barème convenu basé sur la valeur locative normale nette.

Le SCF reçoit aussi la confirmation des services urbanistiques de la commune que le bien immobilier est situé dans des « *zones agricoles de grande valeur paysagère* » et, en fonction des parcelles de référence et des évaluations des bâtiments agricoles situés dans les environs, fait une proposition motivée dans laquelle finalement chaque partie se retrouve.

- Une conciliation fiscale est demandée dans le cadre d'une réclamation introduite contre le RC d'un espace commercial polyvalent situé dans un projet de reconversion. La situation est principalement avancée comme argument, renforcée par les difficultés de louer le bien à cause de limitations qu'impose *la réglementation urbanistique*. L'administration s'est surtout basée sur les RC définitifs dans le projet et a proposé un certain nombre de points de comparaison, mais le réclamant n'a pas pu marquer son accord.

Le SCF procède à une étude étendue de toutes les évaluations des entités commerciales dans le quartier. Sur la base des données recueillies, des parcelles de référence sont extraites et une sélection est opérée. Il a été constaté sur place que la fixation de la limite entre les différentes compositions n'est pas toujours simple. Les prix unitaires appliqués par l'administration sont vérifiés par le SCF, par entité, sur la base de l'achèvement et des finitions. Même si le degré de finition varie par entité, cela reste peu concluant comme élément d'évaluation (à chaque fois relativement basique).

Après la visite sur place et l'interprétation des éléments à disposition, le SCF parvient à la constatation que les prix unitaires appliqués diffèrent quelque peu. Afin d'avoir une harmonie entre les RC dans le quartier, une proposition est élaborée, mais les parties ne l'acceptent pas, de sorte qu'il sera finalement procédé à la signature du procès-verbal de non-accord, et la procédure arbitrale sera ainsi lancée.

1.3.2.2 *Etablissement de la valeur vénale*

Le réclamant a acquis un appartement et a payé des droits d'enregistrement sur la valeur conventionnelle. L'administration estime que cette valeur ne correspond pas à la valeur vénale, qu'elle détermine sur la base de points de comparaison, et invite le réclamant à payer des droits d'enregistrement complémentaires (ainsi qu'une amende).

Le réclamant conteste la valeur retenue par l'administration. Il signale que l'appartement a nécessité des travaux (les montants en ont été communiqués). Une visite des lieux est effectuée par l'agent chargé de l'évaluation. Après la visite, l'agent enquêteur soumet une proposition d'accord à le réclamant.

Le réclamant n'accepte pas la proposition et demande l'intervention du SCF.

Le SCF prend connaissance de l'observation de l'administration. Celui-ci comporte 16 points de comparaison. Le réclamant ne produit quant à lui aucun point de comparaison.

Lors d'un contact téléphonique avec le réclamant, le SCF informe ce dernier de la nécessité de produire des points de comparaison qui confortent le prix conventionnel, s'il espère une diminution complémentaire de la part de l'administration. Il invite le réclamant à consulter son notaire.

Le SCF organise une rencontre avec l'agent évaluateur. Lors de la rencontre, le réclamant rappelle que son appartement a nécessité de longs travaux pour être de nouveau en état locatif, avec une perte de revenus locatifs pendant le temps des travaux, et que ces travaux ont été réalisés en grande partie par lui. L'agent évaluateur estime quant à lui que sa proposition est raisonnable, et même à l'avantage du réclamant si on table sur un rendement de 3,5% (et un loyer supposé).

Le SCF remarque que l'appartement du réclamant, malgré une superficie cadastrale de 97 m², ne comporte qu'une seule chambre et que la majeure partie des points de comparaison repris ont un nombre de pièces supérieur à l'appartement du réclamant, ce qui laisse présumer un nombre supérieur de chambres.

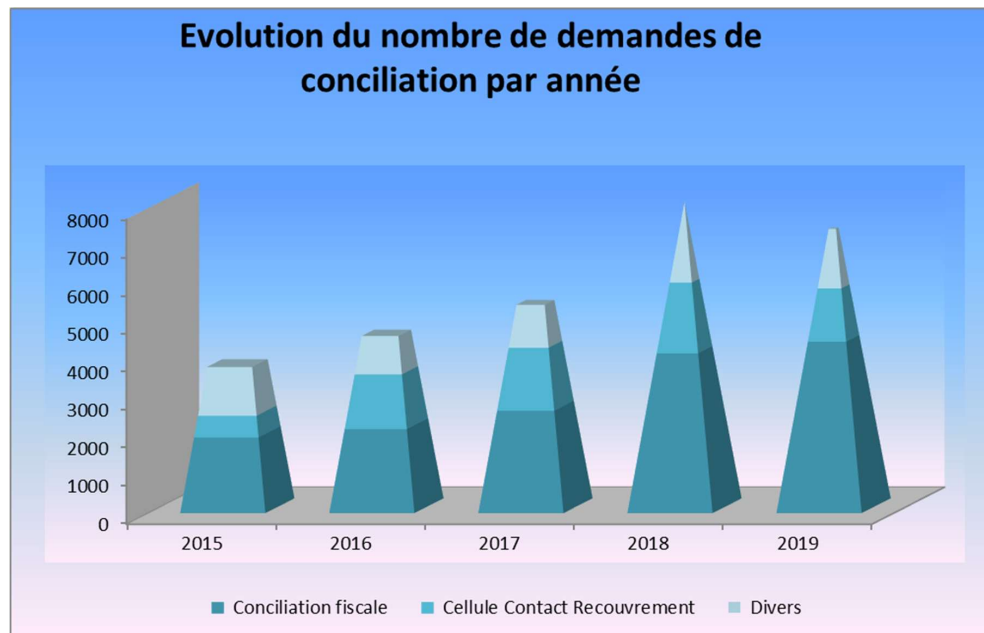
Le SCF remarque aussi que bon nombre de ces points de comparaison, s'ils sont situés sur la même avenue, se trouvent sur une partie de l'avenue davantage prisée.

Sur base de ces deux éléments, l'agent évaluateur accepte une diminution complémentaire de valeur. Le réclamant accepte la nouvelle proposition de l'agent évaluateur.

PARTIE IV : STATISTIQUES

1. GENERALITES

1.1. Evolution au cours des 5 dernières années



1.2. Nouveaux dossiers

En 2019, le Service de Conciliation fiscale a reçu 7.279 nouveaux dossiers. Ceux-ci peuvent être classés en 3 catégories :

- 4.391 dossiers "Conciliation fiscale";
- 1.362 dossiers "Cellule Contact Recouvrement";
- 1.526 dossiers "Divers".

Par rapport à 2018, le nombre de dossiers a diminué de 692 unités, soit une diminution de 8,68 %. La diminution impacte cependant seulement les catégories "Cellule Contact Recouvrement" et "Divers" et est due au fait que de plus en plus de requérants sont orientés téléphoniquement, et même par mail, par le SCF vers le service compétent ou obtiennent une solution sans la constitution effective d'un dossier. Les dossiers "Conciliation fiscale" ont augmentés de 300 en comparaison avec l'année 2018.

Les 7.279 nouveaux dossiers ont été ajoutés aux 2.016 dossiers en cours de traitement à la fin de 2018. Cela porte le nombre total de dossiers à traiter au cours de l'année 2019 à 9.295.

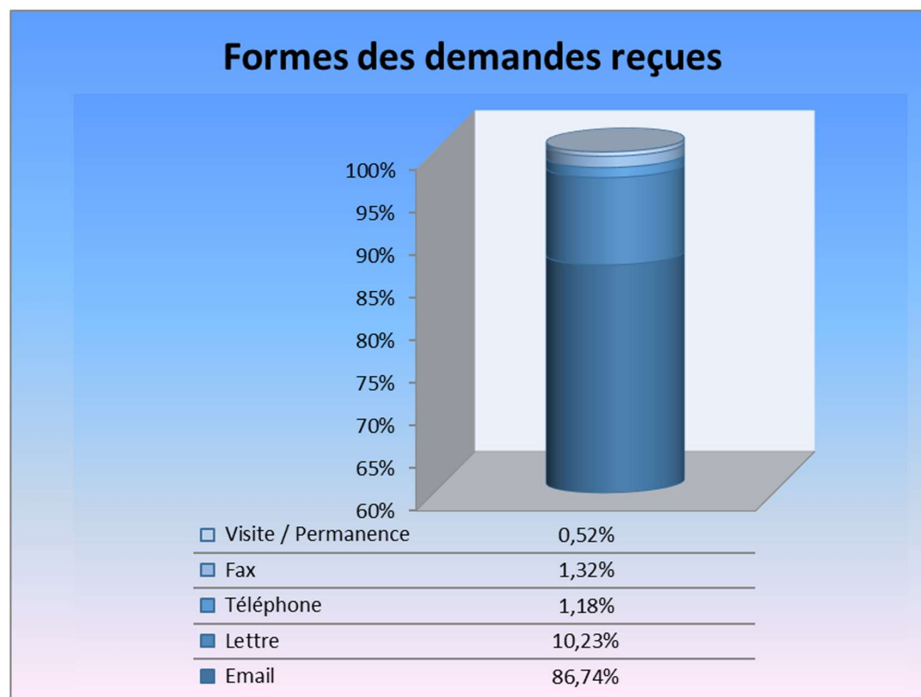
1.3. Mode d'introduction

Les nombreux appels téléphoniques quotidiens, qui n'aboutissent pas à l'introduction d'une demande de conciliation, ne sont pas comptabilisés. Néanmoins, il ressort des contacts téléphoniques que le citoyen en difficulté a plus que jamais besoin d'une information claire et d'une réponse directe à ses questions fiscales personnelles.

Les demandes de conciliation peuvent être introduites de différentes manières:

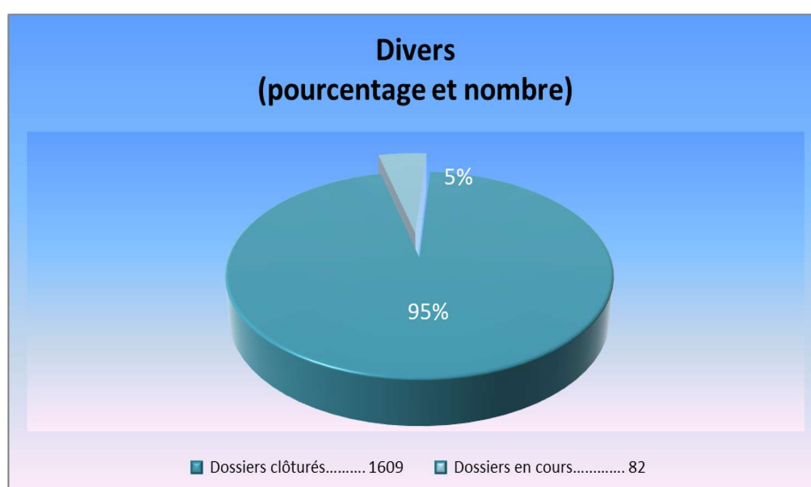
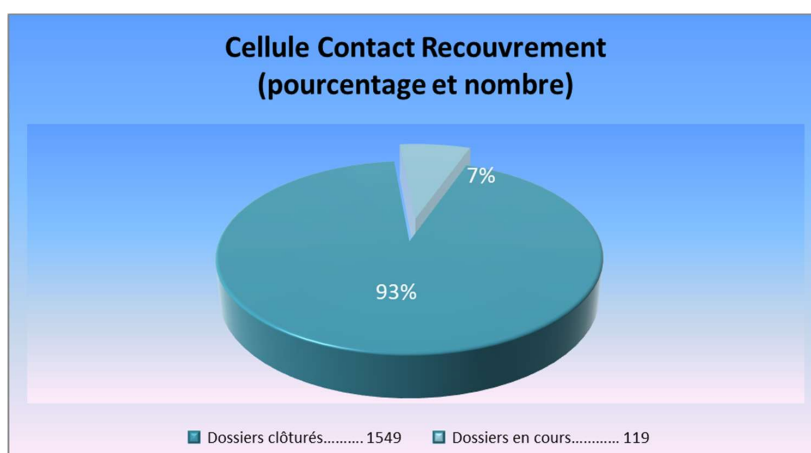
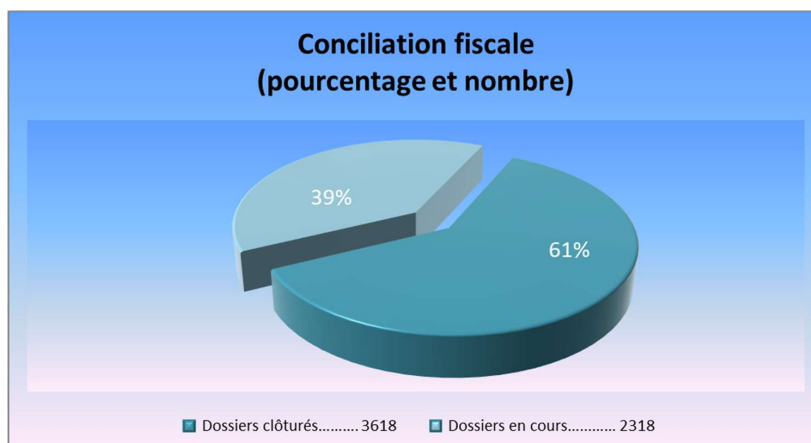
- électronique;
- écrite;
- téléphonique;
- par fax;
- orale.

Pour l'année 2019, la vue d'ensemble se présente comme suit :

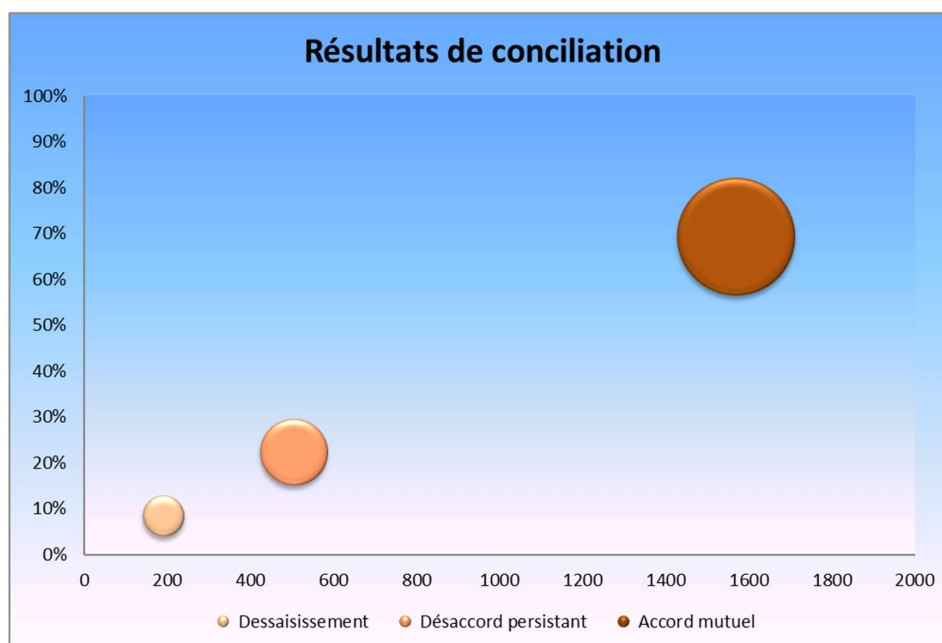


1.4. Ventilation

Nous illustrons ci-après la ventilation par catégorie du nombre de dossiers clôturés et en cours de traitement au 31 décembre 2019.

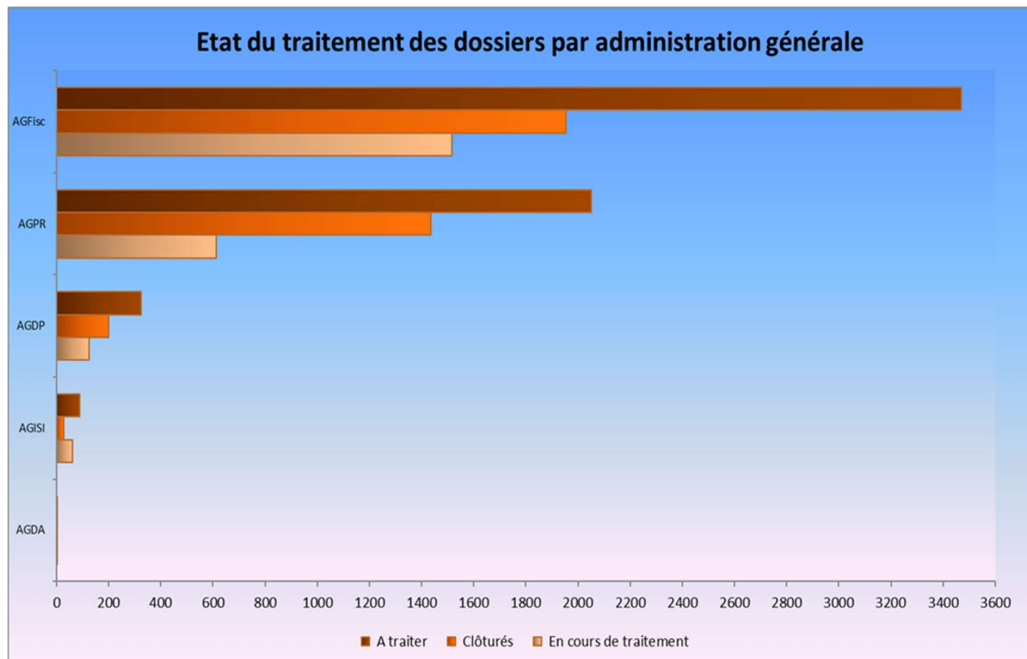


1.5. Résultats



1.6. Dossiers “Conciliation fiscale” – Aperçu général par administration et par langue

Vue globale du traitement des dossiers "Conciliation fiscale" (détails chiffrés)							
	Total	Administration générale concernée	Nombre de demandes		Répartition en fonction de la langue du demandeur		
					Néerlandais + Allemand et autres	Français	(en %)
Dossiers à traiter	5936	AGFisc AGPR AGDP AGISI AGD&A	3469 2051 325 89 2	58,44% 34,55% 5,48% 1,50% 0,03%	1694 996 82 47 2	1775 1055 243 42 0	49/51 49/51 25/75 53/47 100/0
Dossiers clôturés	3618	AGFisc AGPR AGDP AGISI AGD&A	1953 1437 199 28 1	53,98% 39,72% 5,50% 0,77% 0,03%	1011 876 66 19 1	942 561 133 9 0	52/48 61/39 33/67 68/32 100/0
Dossiers en cours de traitement au 31/12/2019	2318	AGFisc AGPR AGDP AGISI AGD&A	1516 614 126 61 1	65,40% 26,49% 5,44% 2,63% 0,04%	683 120 16 28 1	833 494 110 33 0	45/55 20/80 13/87 46/54 100/0



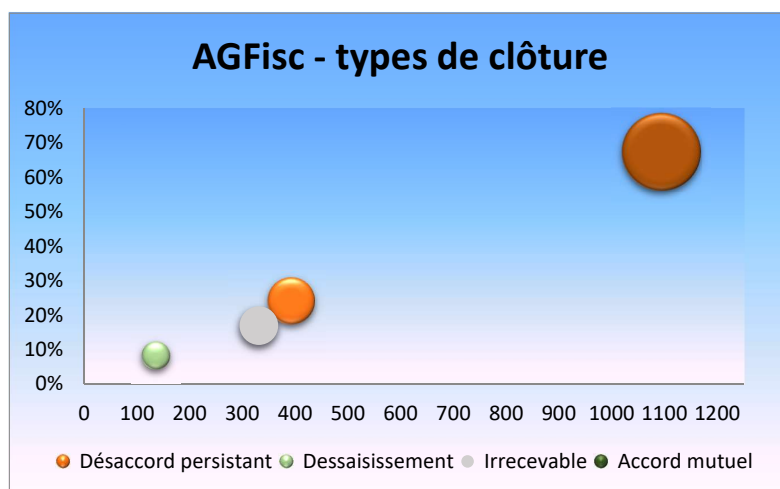
2. PAR ADMINISTRATION

2.1. Administration générale de la Fiscalité

AGFisc - ventilation des dossiers "Conciliation fiscale" clôturés							
		Nombre de dossiers clôturés					
		1953					
		Demandes recevables 1622 (83,05 %)		Demandes irrecevables 331 (16,95 %)			
Type de décision		Néerlandais	Français	Néerlandais + Allemand et autres	Français		Motif
Accord mutuel	67,45%	536 + 3	555	9	51	18,13%	Pas de réclamation ni de demande introduite
				51	16	20,24%	SCF incompétent
Dessaissement	8,38%	64 + 1	71	53 + 1	107	48,64%	Déjà statué sur réclamation/ dégrèvement
				7	5	3,63%	Pas de désaccord persistant
Désaccord persistant	24,17%	274 + 3	115	0	7	2,11%	Manifestement pas fondée
				1	1	0,60%	Recours en justice
				6	12	5,44%	Pas encore de cotisation établie
				2	2	1,21%	Déjà statué sur la contestation (TVA)

La catégorie « Déjà statué sur réclamation/dégrèvement » est la catégorie la plus importante des demandes de conciliation irrecevables. Certains contribuables demandent seulement la conciliation alors qu'il a déjà été statué sur la réclamation ou sur la demande de dégrèvement d'office, ou la décision est immédiatement prise par l'administration et précède la décision sur la recevabilité du SCF. La catégorie "SCF non compétent" concerne des matières pour lesquelles le SPF Finances n'est plus compétent, comme le précompte immobilier en Région flamande et en Région bruxelloise, ou la taxe de circulation en Région flamande et en Région wallonne.

Dans les demandes déclarées recevables, un accord entre le fonctionnaire instructeur et le contribuable demandeur est obtenu au cours de la procédure de conciliation dans 67 % des cas.



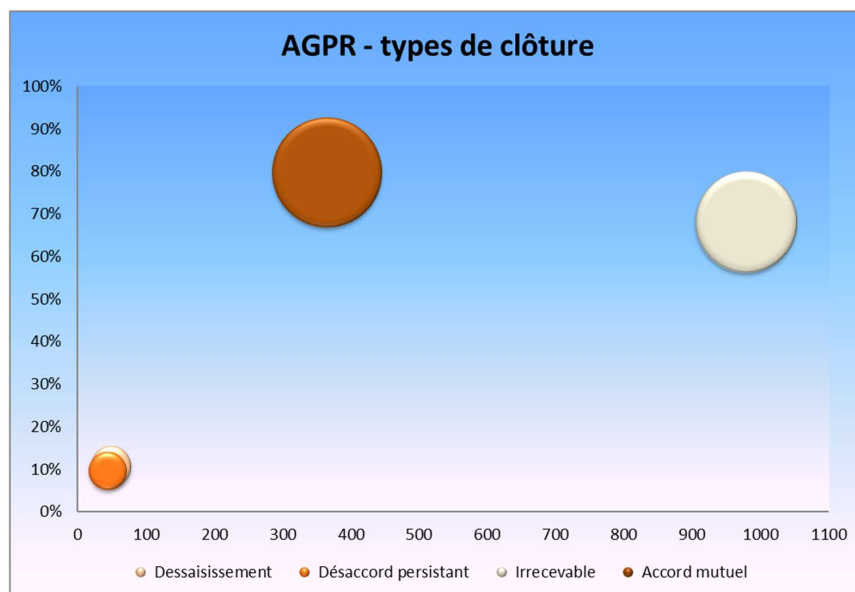
2.2. Administration générale de la Perception et du Recouvrement

AGPR - ventilation des dossiers "Conciliation fiscale" clôturés							
		Nombre de dossiers clôturés 1437					
		Demandes recevables 458 (31,87 %)		Demandes irrecevables 979 (68,13 %)			Motif
Type de décision		Néerlandais	Français	Néerlandais + Allemand et autres	Français		
Accord mutuel	79,69%	230	135	4	51	5,62%	SCF incompétent
Dessaisissement	10,70%	19	30	557 + 1	298	87,44%	Pas de désaccord avec le receveur
				13	20	3,37%	Pas de désaccord persistant
Désaccord persistant	9,61%	31	13	21	14	3,57%	Manifestement pas fondée

Dans la plupart des cas de dossiers irrecevables, il n'y a pas de désaccord avec le Team Recouvrement et/ou l'Infocenter.

Nous constatons que de nombreux contribuables continuent de se tourner vers le SCF avant de soulever le problème auprès du service de recouvrement compétent (Team Recouvrement ou habituellement Infocenter). Dans ces circonstances, le SCF remplit son rôle de prestataire de services. La demande n'est pas seulement déclarée irrecevable. Le demandeur est toujours dirigé vers le service recouvrement compétent.

Presque 80 % des dossiers pour lesquels le SCF est compétent pour négocier avec les services de recouvrement, sont clôturés avec un accord. Souvent celui-ci consiste dans un arrangement de paiement adéquat.



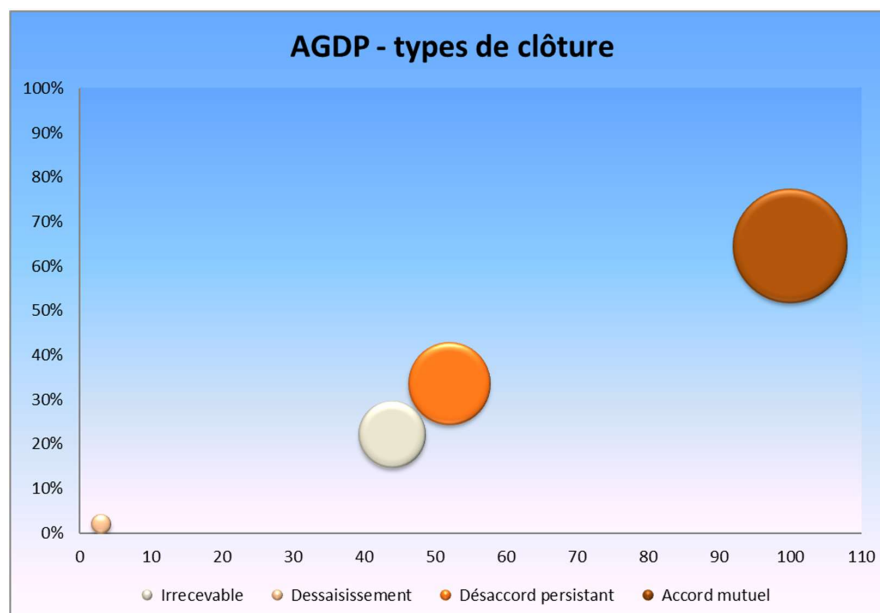
2.3. Administration générale de la Documentation patrimoniale

AGDP - ventilation des dossiers "Conciliation fiscale" clôturés							
		Nombre de dossiers clôturés 199					
		Demandes recevables 155 (77,89 %)		Demandes irrecevables 44 (22,11 %)			
Type de décision		Néerlandais	Français	Néerlandais	Français		Motif
Accord mutuel	64,52%	39	61	1	2	6,82%	Pas de réclamation
				7	4	25,00%	SCF incompétent
Dessaisissement	1,93%	1	2	0	1	2,27%	Déjà statué sur la réclamation
Désaccord persistant	33,55%	6	46	0	13	29,55%	Pas de désaccord persistant
				2	10	27,27%	Manifestement pas fondée
				2	2	9,09%	Absence d'échange de vues

En la matière, le nombre de dossiers irrecevables est très limité.

La cause d'irrecevabilité réside le plus souvent dans l'absence de désaccord ou dans l'incompétence du SCF (en raison du transfert à la Région flamande du service de l'impôt en matière de droits d'enregistrement et de succession), ou parce que la demande n'est manifestement pas fondée.

Dans 65 % des dossiers recevables dans cette matière, le dossier peut être clôturé avec un accord mutuel.



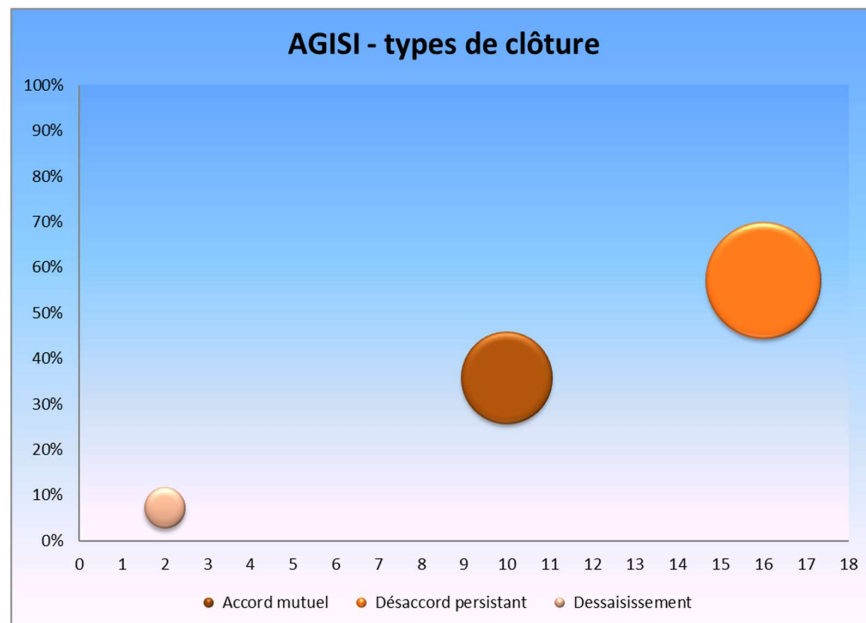
2.4. Administration générale de l'Inspection spéciale des impôts

AGISI - ventilation des dossiers "Conciliation fiscale" clôturés							
		Nombre de dossiers clôturés					
		28					
		Demandes recevables 28 (100%)		Demandes irrecevables 0 (0%)			
Type de décision		Néerlandais	Français	Néerlandais	Français		Motif
Accord mutuel	35,72%	6	4	-	-	-	-
Dessalement	7,14%	2	0				
Désaccord persistant	57,14%	11	5				

L'AGISI est responsable de la lutte coordonnée contre la fraude pour tous les impôts, droits et taxes dont l'établissement, la perception et le recouvrement ont été confiés au SPF Finances.

En l'occurrence, cela concerne l'instruction de dossiers de fraude portant sur des affaires et des cas complexes dans lesquels des enrôlements sont parfois établis dans des situations difficiles.

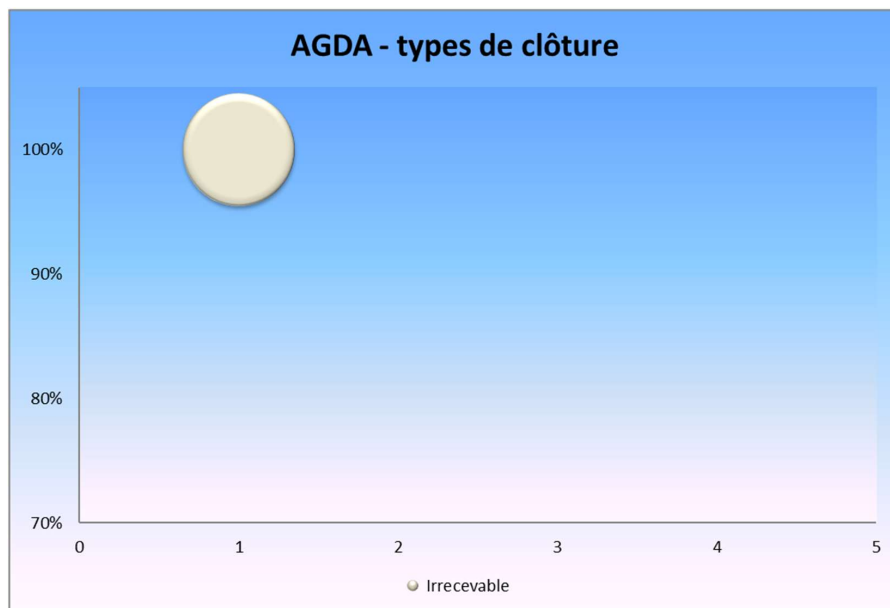
Il n'est donc pas surprenant que l'intervention de la conciliation soit rarement demandée dans ces circonstances. En effet, il n'est pas évident de réunir les parties dans de tels dossiers (de fraude) et de les convaincre de rechercher en concertation un accord mutuel de manière confidentielle et constructive.



2.5. Administration générale des Douanes et Accises

AGD&A - ventilation des dossiers "Conciliation fiscale" clôturés							
		Nombre de dossiers clôturés					
		1					
		Demandes recevables 0 (0%)		Demandes irrecevables 1 (100%)			
Type de décision		Néerlandais	Français	Néerlandais	Français		Motif
Accord mutuel	-	-	-	1	0	33%	Pas de réclamation
Dessaïssement	-	-	-				
Désaccord persistant	-	-	-				

Comme déjà exposé dans les rapports annuels précédents, la saisine de la conciliation fiscale en matière de douane et accises est légalement réservée à des situations exceptionnelles, ce qui explique le nombre très limité de dossiers ouverts dans ce domaine.



SECTION II – CELLULE SANCTIONS ADMINISTRATIVES

PARTIE : GENERALITES

1. INTRODUCTION

Conformément au chapitre 2 de la L du 29 mars 2018, la compétence relative à la remise d'accroissements d'impôts et d'amendes administratives fiscales a été transférée au SCF.

Pour ce faire, une « Cellule sanctions administratives » (CSA), qui a reçu pour mission de traiter les requêtes en remise ou modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives en matière d'impôts sur les revenus, de taxes assimilées aux impôts sur les revenus et de droits et taxes divers, a été créée au sein du SCF en vertu de l'article 2 de la même loi.

Conformément à l'article 9 de l'AR du 21 décembre 2018, le chapitre 2 de la Loi du 29 mars 2018 est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2019.

Historique

Depuis 1831 jusqu'au 31 décembre 2018, cette prérogative royale était exercée par le Ministre des Finances. Le premier titulaire de ce droit de grâce fut Monsieur Charles de Brouckère, Ministre des Finances jusqu'en mai 1831, en vertu de l'article 9 de l'arrêté du Régent du 18 mars 1831. Cet arrêté est le premier arrêté organique du département des Finances adopté après la déclaration d'indépendance de la Belgique proclamée le 4 octobre 1830 par le Gouvernement provisoire, il a été signé par le Régent du Royaume de Belgique, Monsieur Erasme-Louis Surllet de Chokier, élu par le Congrès national après la démission du Gouvernement provisoire, poste qu'il occupa du 24 février 1831 au 21 juillet 1831, date de l'accession au trône du Roi Léopold 1^{er}.

A cette époque, en matière du contentieux fiscal, y compris pour réduire les amendes ou conclure des transactions, le Ministre des Finances avait toujours le dernier mot (« De Minister van Financiën behield (...) in de (administratieve) geschillen het laatste woord » - Paul Janssens, *Geschiedenis van het belastingrecht van Perkament tot databank*, éd. W. Maeckelbergh Fiscale Hogeschool, Bruxelles, 1995, Anno 1830, p. 90).

L'article 9 de l'arrêté du Régent organique de l'administration des finances est rédigé comme suit :

« Le Ministre des finances statue sur les réclamations ayant pour objet la remise d'amendes et d'augmentations de droits à titre d'amendes, autres que celles prononcées par le juge, et arrête les transactions entre l'administration et les contribuables, dans les cas où elles sont autorisées par les lois. ».

Conformément à l'article 9 précité, le Ministre des Finances peut remettre ou modérer les accroissements d'impôts et les amendes infligés au contribuable. Ces sanctions doivent toutefois être devenues définitives, toutes les voies de recours (administratives et judiciaires) devant être épuisées.

Dans le rapport du 7 mai 2009 de la commission d'enquête parlementaire sur les dossiers de grande fraude fiscale, il avait déjà été proposé en ce qui concerne la compétence en matière de sanctions administratives :

- « *d'organiser le pouvoir dont dispose le ministre des Finances en vertu de l'article 9 de l'arrêté du 18 mars 1831 organique de l'administration des Finances* », « *de telle sorte que l'intervention du ministre concernant des décisions de remises ne soit plus requise* » (recommandation n° 63) ;
- de prévoir la tenue d'un « *répertoire des demandes d'interventions en exercice du droit de grâce dans un registre transmis à la Cour des comptes qui fera rapport annuellement à la Chambre des représentants dans le respect du principe de la vie privée et de l'anonymat des contribuables* » (recommandation n° 64).

Le rapport de janvier 2014 de la Cour des comptes sur les mesures fiscales en faveur des contribuables en difficultés de paiement se rallie au rapport de la commission parlementaire d'enquête. La Cour des comptes fait déjà état à ce propos d'une nouvelle procédure en cours d'élaboration qui confierait au service de conciliation fiscale, comme instance indépendante, un pouvoir de décision en matière de remise d'amendes.

La Cour des comptes considère qu'il est souhaitable de simplifier la procédure, par exemple en supprimant certaines étapes, ou en centralisant les principaux aspects de l'instruction des dossiers dans une cellule unique.

La Cour des comptes estime nécessaire « *que l'administration développe un rapportage dédié spécifiquement aux conséquences budgétaires de la remise des amendes et accroissements. Ce rapportage devrait distinguer les remises accordées aux différentes personnes concernées, morales ou physiques, assujetties à tel ou tel impôt. La Cour des comptes estime, en outre, que les statistiques relatives aux remises d'accroissements et d'amendes (...) devraient figurer dans le rapport annuel du SPF Finances.* ».

Toutefois, en 2015, le Ministre des Finances de l'époque, Monsieur Johan Van Overtveldt, a considéré que le maintien d'un droit de grâce ministériel en matière d'accroissements d'impôts et d'amendes fiscales constituait une prérogative obsolète et a souhaité la modification législative que concrétise la loi du 29 mars 2018 et son arrêté d'exécution du 21 décembre 2018, pour que ce soit un service administratif fédéral qui dorénavant instruit les demandes de remise ou de modération des sanctions administratives et statue sur celles-ci de manière motivée en fonction de la situation personnelle et financière du redevable afin de créer une jurisprudence administrative uniforme pour l'ensemble du pays (QP orale n° 1750 de Mme Van Cauter du 28/01/2015 CRIV 54 COM 074, p. 36 et s. et QP n° 178 de Mr Deseyn du 19/02/2015 QRVA 54 031, p. 300 et s.).

Le chapitre 2 de la L 29 mars 2018 et son arrêté d'exécution du 21 décembre 2018 exécutent, d'une part, les recommandations de la commission d'enquête parlementaire et tiennent compte du rapport de la Cour des comptes.

En effet, le SCF fonctionne, contrairement aux autres services du SPF Finances, de façon autonome et distincte des administrations qui ont imposé les sanctions, qui ont déjà statué à leur égard dans le cadre d'une réclamation ou qui ont défendu leur maintien devant les tribunaux. Le service est en effet qualifié tant sur le plan juridique que sur celui de la technique fiscale.

Dans le cadre de ses missions, le SCF a accès aux diverses applications et bases de données du SPF Finances, en ce compris celles de l'AGFisc et de l'AGPR, qui donnent, d'une part, une image de la situation fiscale du contribuable ainsi que, d'autre part, de sa capacité financière.

Le SCF peut donc se former une image objective globale de la situation du contribuable, indépendamment des péripéties antérieures et des discussions techniques fiscales. Eu égard tant au savoir-faire et à l'expérience dont il dispose en matière de taxation mais également de recouvrement et à sa maîtrise des diverses applications parmi lesquelles figure le fichier des créances de l'AGPR, le SCF peut examiner la mesure de grâce sollicitée de manière totalement transversale et statuer de manière parfaitement objective et appropriée.

Du fait de cette approche transversale, le SCF est le mieux placé pour juger de l'opportunité d'accorder une mesure de grâce, également dans l'optique d'une meilleure perception de l'impôt restant dû en principal et accessoires. Dans ce sens, le service peut assortir sa décision de conditions et de modalités y liées.

Pour organiser de manière adéquate l'exécution de ces nouvelles missions, une « Cellule sanctions administratives » distincte a été créée au sein du SCF et placée sous la direction du Collège des conciliateurs fiscaux. Cela concrétise en effet l'intention d'attribuer au SCF une compétence autonome en matière de remise ou modération des sanctions administratives. C'est seulement dans un nombre limité de cas que la Cellule sanctions administratives du SCF, qui en lui-même est un expert polyvalent, devra encore s'accorder avec les services de taxation et/ou de recouvrement, sans que par ailleurs ces services ne soient chargés de trop de formalités ni de travail supplémentaire, au contraire.

La procédure est considérablement simplifiée du fait que le SCF traite les requêtes en remise ou modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives. En procédant de cette manière, la demande de simplification de la Cour des comptes est rencontrée, ce qui cadre également avec une efficacité renforcée des autorités administratives.

Le champ d'intervention du SCF couvre l'ensemble du pays. Le fait d'attribuer à ce service la compétence en matière de remise ou de modération des accroissements d'impôt ou des amendes administratives permet de garantir en même temps l'application uniforme et égale des mesures adoptées dans l'ensemble du pays.

Il ressort déjà de ce qui précède que la L 29 mars 2018 et son arrêté d'exécution rencontrent toutes les exigences formulées, d'une part, par la commission d'enquête parlementaire et, d'autre part, par la Cour des comptes. Il sera démontré ci-dessous que la pratique confirme ces principes.

2. FONCTIONNEMENT

2.1 Domaines concernés

2.1.1 Nature de l'impôt

Après une existence de presque 188 années, l'article 9 de l'arrêté du Régent organique de l'administration des finances ne s'applique plus à partir du 1^{er} janvier 2019 en ce qui concerne les impôts sur les revenus, les taxes assimilées aux impôts sur les revenus et les droits et taxes divers (art. 3 L 29.03.2018 et art. 9 AR 21.12.2018).

Conformément à l'article 5 L 29 mars 2018, le transfert de la compétence de décision sur la remise ou la modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives se limite en effet exclusivement aux :

- impôts sur les revenus (art. 444 et 445 CIR 92) ;
- taxes assimilées aux impôts sur les revenus (art. 2, alinéa 3, CTA) ;
- droits et taxes divers (amendes proportionnelles et non proportionnelles).

Le droit de grâce reste de la compétence du Ministre des Finances en ce qui concerne les amendes infligées dans le cadre du :

- Code de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ;
- Code des droits de succession.

Il est toutefois précisé à cet égard que cette compétence a été déléguée en vertu d'un ordre de service du 2 décembre 1991 (confirmé par un ordre du service du 3 juin 1999) à l'ancien « *Directeur général de l'administration de la TVA, de l'enregistrement et des domaines* », avec faculté de subdéléguer aux fonctionnaires qu'il désigne, sauf dans les « *affaires appelées par le ministre* ».

En vertu de l'article 9 de l'Arrêté du Régent du 18 mars 1831, une remise d'amende administrative est donc toujours accordée dans le secteur :

- TVA : selon le cas, par les Conseillers généraux compétents des centres PME et GE, ou par leurs conseillers délégués des teams contrôle (pour les amendes infligées dans le cadre d'un contrôle effectué) ou par les conseillers délégués des teams gestion (amendes informatisées) ;
- des droits d'enregistrement qui relèvent encore de la compétence fédérale : selon le cas, par le receveur compétent, le directeur régional ou les services centraux de l'AGDP ;
- des droits de succession relevant encore de la compétence fédérale : selon le cas, par le receveur compétent, le directeur régional ou les services centraux de l'AGDP.

2.1.2 Matières régionales

Lors des travaux préparatoires de la Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant transfert de diverses compétences aux régions et communautés, il a notamment été précisé ce qui suit (voir éventuellement également Section I, Partie 1, les points 2.2.1. et 2.2.3.) :

« Le service de l'impôt comprend l'établissement factuel de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts). » (Chambre, rapport de la Commission pour la révision de la Constitution et la réforme des institutions, DOC 50 1183/007, p. 160).

L'application de l'Arrêté du Régent fait par conséquent partie du service de l'impôt.

Conformément à l'article 5, § 3 de Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, l'Etat assure, à moins que la région n'en décide autrement, *« gratuitement dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1er, 1° à 8° et 10° à 12°, pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci. A partir de la deuxième année budgétaire suivant la date de notification du gouvernement de région au gouvernement fédéral de la décision d'assurer elle-même le service des impôts concernés, la région concernée assure le service de ces impôts. (...) ».*

L'Etat fédéral reste compétent pour l'application de l'Arrêté du Régent et la région ne doit pas y être impliquée tant que la région concernée n'assure pas elle-même le service de l'impôt.

Conformément à l'article 5, § 4, de Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, les régions *« sont compétentes pour fixer les règles de procédure administratives concernant les impôts visés à l'article 3 à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts ».*

Il résulte de ce qui précède que, dès cette année budgétaire, la région devient exclusivement compétente pour tous les litiges, y compris les litiges fiscaux encore pendants. Dans ce cas, l'Etat fédéral perd donc également toute compétence concernant l'application de l'Arrêté du Régent.

Il convient enfin de relever qu'à partir du 1er janvier 2015, l'article 9 de l'Arrêté du Régent a été abrogé en ce qui concerne les amendes administratives ou les majorations d'impôt imposées en application du titre 3, chapitre 18, du « Vlaamse Codex Fiscaliteit » du 13 décembre 2013.

2.1.3 Procédures spécifiques

La nouvelle Cellule sanctions administrative (CSA) n'est, conformément à la phrase liminaire de l'article 5 L 29 mars 2019, pas compétente pour statuer sur les demandes ayant pour objet la remise ou la modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives repris dans des dispositions légales particulières, comme :

2.1.3.1 La surséance indéfinie au recouvrement

En ce qui concerne les impôts sur les revenus, la surséance indéfinie au recouvrement est régie par les articles 413*bis* et s. CIR 92.

Dans certains cas exceptionnels, le Directeur du Centre régional de recouvrement peut, sous certaines conditions, accorder une remise partielle de la dette fiscale. Il s'agit de la « surséance indéfinie au recouvrement ».

La surséance indéfinie peut être accordée à un particulier qui :

- ne bénéficie pas d'un règlement collectif de dettes
- ne fait pas l'objet d'une faillite (non encore clôturée)
- ne bénéficie pas d'une procédure de réorganisation judiciaire.

La demande de surséance indéfinie est seulement valable pour l'IPP et l'INR/p.p., en ce compris les accroissements, amendes et intérêts de retard liés à ces impôts et la TVA (taxe, intérêts et amendes), à la condition que ces impôts ne soient pas contestés ou ne soient pas le résultat d'une fraude fiscale.

Une requête en remise ou modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives ne pourra pas être prise en considération par la CSA aussi longtemps que la sanction est visée par la procédure de « surséance indéfinie au recouvrement ».

Une telle demande sera donc déclarée irrecevable.

Cependant, si le bénéfice de la surséance indéfinie n'est pas accordé ou est retiré, une nouvelle requête en remise ou modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives qui figuraient initialement dans la demande ou la proposition de surséance indéfinie au recouvrement peut être introduite auprès de la CSA.

2.1.3.2 Le règlement collectif de dettes

Pour les personnes ayant accumulé une série de dettes et ne pouvant plus y faire face, la loi du 5 juillet 1998 relative au règlement collectif de dettes et à la possibilité de vente de gré à gré des biens immeubles saisis a inséré, dans la cinquième partie du Code judiciaire, un titre IV intitulé « Du règlement collectif de dettes ».

Cette législation ne s'applique pas aux personnes physiques ayant la qualité d'« entreprises ».

Le règlement collectif de dettes a pour but de rétablir la situation financière du débiteur, notamment en lui permettant, dans la mesure du possible, de payer ses dettes tout en lui garantissant à lui et à sa famille de pouvoir mener une vie conforme à la dignité humaine.

Dès le moment de l'introduction de la requête auprès du tribunal du travail et aussi longtemps que la procédure de règlement collectif de dettes est en cours, une requête en remise ou modération d'une sanction comprise dans cette procédure, ne pourra pas être prise en considération par la CSA.

Une telle demande sera donc déclarée irrecevable.

Une nouvelle requête pourra être introduite auprès de la CSA :

- si la demande de règlement collectif de dettes ne satisfait pas aux conditions d'admissibilité ;
- en cas de rejet du règlement de dettes ;
- en cas de révocation du règlement de dettes ;
- si le règlement collectif de dettes prend fin.

Des accroissements d'impôt ou des amendes administratives nouvellement établis (le fait/la période imposable sont concomitants ou postérieurs au jour où la décision d'admissibilité produit ses effets) ne sont pas soumis au concours. Une requête en remise ou modération peut donc bien être introduite auprès de la CSA pour de telles sanctions.

2.1.3.3 La réorganisation judiciaire

Une procédure de réorganisation judiciaire est une des procédures d'insolvabilité applicable à l'ensemble de personnes morales ou physiques ayant la qualité d'« entreprises », en ce compris les associations et les fondations. La procédure figure dans le livre XX « Insolvabilité

des entreprises » du Code de droit économique, inséré par la loi du 11 août 2017 portant insertion du Livre XX "Insolvabilité des entreprises", dans le Code de droit économique, et portant insertion des définitions propres au livre XX et des dispositions d'application au Livre XX, dans le Livre I du Code de droit économique.

Il s'agit d'une procédure par accord amiable, par accord collectif ou par transfert sous autorité de justice pour sauver tout ou une partie de l'entreprise, lorsque les difficultés financières de celle-ci ne sont pas trop importantes.

Dans le cadre du livre XX « Insolvabilité des entreprises » du Code de droit économique, il est possible d'aboutir à l'étalement du remboursement de dettes à l'égard de fournisseurs sur plusieurs années. En outre, un tel étalement est également possible pour les dettes à l'égard des créanciers publics (par exemple, la TVA, le précompte mobilier, les cotisations sociales, l'impôt de sociétés, etc.).

Aussi longtemps que la sanction fait l'objet d'une procédure de réorganisation judiciaire, une requête en remise ou modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives ne pourra pas être prise en considération par la CSA.

Une telle demande sera donc déclarée irrecevable.

Si la procédure de réorganisation juridique est clôturée, un recours en grâce peut encore être introduit auprès de la CSA.

Les dettes fiscales dont le fait générateur est postérieur au jugement qui rend admissible à la procédure de réorganisation judiciaire ne sont pas des créances sursitaires et ne sont dès lors pas affectées par la procédure en réorganisation judiciaire. Un recours en grâce peut toujours être introduit pour des accroissements d'impôts ou des amendes administratives établis après la date dudit jugement.

2.1.3.4 La faillite

Comme la réorganisation judiciaire, la procédure de faillite est une procédure qui s'inscrit dans les procédures d'insolvabilité prévues dans le livre XX « Insolvabilité des entreprises » du Code de droit économique.

La procédure en faillite vise la liquidation de l'entreprise lorsqu'il n'y a plus aucun espoir de la sauver. La faillite se fait par le tribunal d'entreprise soit sur déclaration du commerçant soit sur citation émanant par exemple de l'AGPR agissant en tant que créancier.

La procédure de faillite a pour but de mettre le patrimoine du débiteur sous la gestion d'un curateur, chargé d'administrer le patrimoine du failli, de le liquider et de répartir le produit de la liquidation entre les créanciers (Livre XX, Titre VI, Chapitre 1er, art. Art. XX.98, du Code de droit économique).

Le droit de grâce ne s'applique pas aux accroissements d'impôts ou amendes administratives infligées au nom d'un redevable d'impôts pour lequel la procédure en faillite est ouverte.

2.1.3.5 Dissolution et liquidation des sociétés, associations et fondations

La dissolution et la liquidation des sociétés, des associations et des fondations sont régies par la Partie 1re, Livre 2, Titre 8 du Code des sociétés et des associations.

Une société dissoute cesse d'exister. Toutefois la dissolution de la société entraîne la liquidation de son patrimoine. Dans ce cadre, le liquidateur sera tenu de procéder à la réalisation des actifs en vue de l'apurement du passif. La liquidation peut être non déficitaire ou déficitaire.

La CSA appréciera l'opportunité d'accorder une remise ou modération d'une sanction administrative à la lumière des circonstances de fait propres à chaque cas.

2.1.3.6 La législation una via

L'article 5, in fine, L 29 mars 2018 stipule expressément :

« pour autant que ces accroissements d'impôts et ces amendes administratives n'ont pas été infligés suite à des infractions qui sont réglées par la voie administrative dans le cadre de la concertation mise en place par la loi du 20 septembre 2012 instaurant le principe "una via" dans le cadre de la poursuite des infractions à la législation fiscale et majorant les amendes pénales fiscales ».

Dans ce cas, les dossiers ont déjà fait l'objet d'une concertation entre le parquet et le fisc. Si le dossier est traité par la voie pénale, seul le juge peut éventuellement réduire l'amende pénale qui a été infligée au justiciable et si le dossier est traité par la voie administrative, l'article 5 in fine de la L 29 mars 2018 dénie toute compétence au Collège du SCF pour statuer en la matière.

Par souci d'exhaustivité, il convient encore de préciser ce qui suit.

L'arrêt n° 61/2014 du 3 avril 2014 de la Cour constitutionnelle (MB 02.06 2014) a annulé les articles 3, 4 et 14 de la loi susvisée du 20 septembre 2012.

Dans son arrêt du 15 novembre 2016 dans l'affaire A et B contre Norvège, la CEDH nuance drastiquement la signification de cet élément « bis » en rapport avec la question de savoir quand il y a une ou deux procédures.

La Grande Chambre de la Cour de justice de l'Union européenne a également statué en date du 20 mars 2018 dans quatre affaires italiennes sur la portée du principe « non bis in idem ».

La Cour de cassation suit également la même ligne (Cass., 21 septembre 2017, F.15 0081.N).

Le Chapitre 2 de la loi du 5 mai 2019 portant des dispositions diverses en matière pénale et en matière de cultes, et modifiant la loi du 28 mai 2002 relative à l'euthanasie et le Code pénal social, vise à adapter le principe una via afin de répondre à cette nouvelle jurisprudence de la CEDH et de la Cour de justice de l'Union européenne. A cette fin, l'article 29 a été remplacé et un nouvel article 29bis a été inséré dans le Code d'instruction criminelle (MB 24.05.2019). Par conséquent, les dispositions visées de l'arrêté royal du 20 septembre 2012 deviendront caduques

Une initiative législative prochaine mettra l'article 5 de la L 29 mars 2018 en concordance avec la modification législative précitée.

2.1.3.7 Autres sanctions pénales

Par analogie avec la législation una via, aucune remise des sanctions pénales visées au livre III, Titre IV du Code des droits et taxes divers ne peut être accordée.

Aucune remise ne peut davantage être accordée pour les amendes et les accroissements d'impôts infligés par le juge pénal.

2.2 Caractère définitif de la sanction

2.2.1 Impôts sur les revenus

En matière d'impôts sur les revenus, les sanctions sont infligées :

- en ce qui concerne les accroissements d'impôts, en vertu :
 - de l'article 444 CIR 92
 - des articles 225 à 229 AR/CIR 92
- en ce qui concerne les amendes administratives, en vertu :
 - de l'article 445 CIR 92
 - des articles 229/1 à 229/5 AR/CIR 92.

La décision d'infliger une sanction incombe en premier lieu au taxateur de la team gestion ou de la team contrôle compétente de l'AGFisc.

Conformément à l'article 366 CIR 92, le redevable peut introduire une réclamation à l'encontre des accroissements et des amendes établis à son nom auprès du conseiller général de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus.

Dans cette réclamation, le redevable peut formuler des griefs contre la légalité et le rang de l'infraction et peut par conséquent contester le taux de l'accroissement appliqué ainsi que l'opportunité et le montant de l'amende.

La décision du conseiller général ou du fonctionnaire délégué par lui statuant sur la réclamation peut faire l'objet d'un recours devant le tribunal et, par la suite, devant la cour d'appel et même devant la Cour de cassation.

L'examen d'une requête en remise ou modération d'accroissements d'impôts ou d'amendes administratives ne peut être entamé qu'à l'égard des accroissements d'impôts et des amendes administratives qui ont acquis un caractère définitif, c'est-à-dire :

- après que le délai de réclamation soit expiré, ou
- après que le délai pour introduire action en justice à la suite d'une décision du conseiller général ou du fonctionnaire délégué par lui soit expiré, ou
- après qu'un jugement du tribunal de première instance, qu'un arrêt de la cour d'appel ou qu'un arrêt de la Cour de cassation soit coulé en force de chose jugée.

2.2.2 Taxes assimilées aux impôts sur les revenus

Les taxes assimilées aux impôts sur les revenus comprennent :

- la taxe de circulation sur les véhicules automobiles ;
- la taxe sur les jeux et paris ;
- la taxe sur les appareils automatiques de divertissement ;
- la taxe et la taxe additionnelle sur la participation des travailleurs au capital de la société et sur la prime bénéficiaire pour les travailleurs.

Certaines de ces taxes relèvent déjà de la compétence des Régions. Dès qu'une Région assure elle-même le service de la taxe, le Collège du SCF est incompétent pour statuer sur la remise des amendes établies par cette Région (voir point 2.1.2).

L'article 2 CTA dispose que :

« Pour autant qu'il n'y soit pas dérogé par les dispositions relatives aux taxes énumérées à l'article 1^{er}, les articles 298, 300 à 302, 304, 307, 323, 327, 335 à 338, 340, 354 à 359, 366 à 379, 413, 414, 418, 419, et 470/1, du Code des impôts sur les revenus 1992 sont applicables à ces taxes.

(...)

Les infractions aux dispositions du présent Code et aux arrêtés pris pour son exécution sont punies des mêmes peines que celles qui sont prévues par les articles 445, 449 à 453 et 455 à 459 du Code des impôts sur les revenus 1992, en tenant compte des conditions prévues par ces articles, sauf dans la mesure où ceux-ci font référence à des dispositions qui ne sont pas applicables à la matière des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

(...) ».

Il ressort de ce qui précède que les dispositions précitées applicables aux amendes administratives en matière d'impôts sur les revenus sont applicables, mutatis mutandis, aux amendes établies en matière de taxes assimilées aux impôts sur les revenus (pour autant qu'elles relèvent encore de la compétence fédérale).

2.2.3 Droits et taxes divers

Les droits et taxes repris au CDTD sont :

- le droit d'écriture (Livre I)
- la taxe sur les opérations de bourse et les reports (Livre II, Titre I^{er})
- la taxe sur les comptes-titres (Livre II, Titre II)
- la taxe sur les livraisons au porteur (Livre II, Titre III)
- la taxe sur les titres au porteur (Livre II, Titre IV)
- la taxe annuelle sur les opérations d'assurance (Livre II, Titre V)
- la taxe annuelle sur les participations bénéficiaires (Livre II, Titre VI)
- la taxe sur l'épargne à long terme (Livre II, Titre VIII)
- la taxe d'affichage (Livre II, Titre IX)
- la taxe annuelle sur les établissements de crédit (Livre II, Titre XI)
- la taxe annuelle sur les organismes de placement collectif (Livre II, Titre XII)
- la taxe annuelle sur les entreprises d'assurance (Livre II, Titre XIII).

Conformément à l'article 20 CDTD, le Ministre des Finances ou son délégué pouvait relever, en tout ou en partie, des sanctions infligées les contrevenants aux obligations légales en matière de droit d'écriture. Cette disposition a été abrogée par l'article 4 de la L 29 mars 2018.

Il n'existe pas de recours administratif organisé relatif aux sanctions administratives infligées conformément aux dispositions du Code précité. Sur base d'un recours administratif informel, le contribuable peut introduire une réclamation auprès de l'administration fiscale compétente qui statuera sur l'amende infligée en fonction de la situation fiscale de l'intéressé.

Dans ce cas, l'introduction d'une requête en remise ou modération auprès de la CSA n'est pas soumise à un délai de déchéance mais ne peut se faire qu'après que le Conseiller général –

chef de service du Centre Particuliers, PME ou Grandes Entreprises compétent, ait statué sur la demande de réduction de cette amende

Pour être prises en considération par la CSA en vue d'un examen, les amendes administratives dont la remise ou la réduction sont sollicitées ne doivent pas être contestées et ne peuvent donc pas faire l'objet d'un recours administratif (même informel) ou d'un recours en justice.

PARTIE II : TRAITEMENT DES REQUETES

La L 29 mars 2018 ne prévoit pas de dispositions transitoires pour les requêtes introduites sur la base de l'article 9 de l'Arrêté du Régent du 18 mars 1831, soit directement auprès du Ministre des Finances, soit auprès des services centraux de l'AGFisc, avant l'entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2019 de la L du 29 mars 2018.

637 demandes de grâce étaient pendantes au moment de l'entrée en vigueur de la loi. Afin de ne pas compromettre la sécurité juridique des requérants et dans le cadre du service général fourni aux citoyens et aux entreprises, la CSA a écrit à toutes les personnes concernées pour les informer des dispositions légales et réglementaires modifiées et leur donner la possibilité de faire traiter leur dossier par la CSA. Une grande partie des demandeurs (353 ou 55,42 %) a réservé une suite à cette invitation.

La procédure de traitement d'une demande de grâce est définie aux articles 1 à 3 de l'AR du 21 décembre 2018.

La demande de remise ou de modération des accroissements d'impôts ou des amendes administratives doit être introduite par écrit (par lettre ou de préférence par e-mail) auprès de la CSA. La demande peut être introduite par le redevable lui-même, par son mandataire ou son comptable mais également par toute personne qui peut être tenue au paiement de la sanction administrative.

En effet, toute personne qui est légalement tenue au paiement solidaire de la dette d'impôt du redevable peut introduire une demande en grâce : les ayants droit d'une succession, les associés commandités dans une société en commandite simple ou par action et les associés d'une société coopérative à responsabilité illimitée ou d'une société en nom collectif.

Ne sont en revanche pas concernés, les dirigeants de société qui ont été condamnés par le tribunal de l'entreprise au paiement solidaire du précompte professionnel puisque cette responsabilité solidaire est limitée au principal (l'impôt) et ne s'étend ni aux accroissements ni aux amendes.

La requête doit être motivée en fonction de la situation personnelle ou financière du contribuable en cause.

La requête peut être complétée aussi longtemps que le Collège du SCF n'a pas statué sur la requête introduite par le redevable.

Toutes les requêtes font l'objet d'un dossier créé par le secrétariat de la CSA. Le Président du SCF désigne un collaborateur de la CSA qui sera chargé de l'examen et du traitement de la requête.

Les dossiers sont divisés en deux catégories, les dossiers CSA et les dossiers divers.

Comme mentionné ci-dessus, la CSA a écrit à toutes les personnes concernées qui avaient introduit une demande de remise ou de réduction auprès du Ministre des Finances ou de l'Administration générale de la Fiscalité avant le 1^{er} janvier 2019. Les dossiers pour lesquels aucune réponse n'a été reçue ont été classés comme divers.

Si nécessaire, le collaborateur susmentionné demandera au requérant des informations et/ou des preuves complémentaires sur les raisons particulières qui justifient la demande de grâce.

En fonction de la situation et afin de pouvoir se former une vue précise et complète de la requête examinée, le collaborateur de la CSA peut faire appel aux connaissances des agents du SPF Finances (taxateur, fonctionnaire du contentieux, receveur, etc.) qui sont ou ont été étroitement impliqués dans le dossier. En effet, cette connaissance peut s'avérer nécessaire lors du traitement de la requête, par exemple lors de la vérification de certaines circonstances atténuantes invoquées par le redevable, comme le fait d'avoir respecté ses obligations fiscales, pour certains dossiers comportant un volet fraude, pour le traitement des dossiers relatifs à différents impôts (par exemple, la TVA et les impôts sur les revenus), ou pour les dossiers qui nécessitent l'intervention de plusieurs services (par exemple, recouvrement et taxation).

Les dossiers pour lesquels la CSA ne reçoit pas de réponse à une demande d'information adressée au requérant ainsi que les dossiers pour lesquels le requérant renonce à sa demande de remise de la sanction administrative, sont également classés comme divers.

Protocole de collaboration du 18 mars 2019

Le 18 mars 2019, un protocole de collaboration concernant les relations en matière de requêtes en remise ou modération d'accroissements d'impôts et d'amendes administratives a été signé entre le SCF et les administrations générales du SPF Finances.

Ce protocole concerne en particulier les administrations générales suivantes :

- l'Administration générale de la Fiscalité
- l'Administration générale de l'Inspection spéciale des Impôts
- l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement.

En exécution de ce protocole, les administrateurs généraux désignent, chacun pour ce qui le concerne, au sein de leurs services centraux, un point de contact chargé des relations avec la CSA. Dans le cadre de la collaboration entre le SCF et les administrations générales précitées, la CSA adresse par voie électronique une copie de chaque décision adoptée par le Collège du SCF au point de contact compétent.

Les décisions qui fixent la remise ou la modération d'accroissements d'impôts ou d'amendes administratives sont communiquées pour exécution par la CSA au point de contact de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement.

Accusé de réception

L'article 2 de l'AR 21 décembre 2018 prévoit que les requêtes en remise ou modération des sanctions administratives font l'objet d'un accusé de réception délivré au demandeur dans un délai de quinze jours ouvrables à compter de la date de la réception de la requête.

L'accusé de réception ne sera généralement envoyé que si la requête est recevable et fera l'objet d'un examen par la CSA. Les coordonnées du collaborateur responsable du traitement de la requête seront mentionnées dans l'accusé de réception.

Irrecevabilité

La requête est irrecevable si elle porte sur des matières pour lesquelles la CSA est en principe compétente mais pour lesquelles la procédure n'a pas été respectée, par exemple lorsque les sanctions administratives ne sont pas encore définitivement établies.

Le demandeur sera informé des motifs de l'irrecevabilité ainsi que des démarches qui doivent éventuellement être accomplies pour qu'une suite puisse encore être réservée aux questions posées dans sa requête.

Absence de compétence

La CSA doit constater, dans certains cas, qu'elle est sans compétence et que la requête ne pourra par conséquent pas être examinée sur le fond. C'est notamment lorsque la requête porte sur :

- l'exonération des intérêts de retard
- la remise de l'impôt
- des amendes infligées dans le cadre de la législation en matière de TVA
- des amendes établies dans le cadre de la législation en matière de droits d'enregistrement, d'hypothèque ou de greffe
- des amendes établies dans le cadre de la législation relative aux droits de succession
- des amendes établies par les Régions, les provinces, les autorités locales ou d'autres institutions publiques
- des sanctions pénales
- des sanctions non fiscales
- ...

Dans ces cas, le secrétariat de la CSA adressera au demandeur une décision d'irrecevabilité. A cette occasion, les motifs pour lesquels sa requête est irrecevable lui seront communiqués ainsi que les informations lui permettant d'accomplir les démarches nécessaires pour mener sa requête à bonne fin.

En cas de requête en remise ou modération mixte (p. ex. impôts sur les revenus et TVA), le secrétariat de la CSA transmet la requête en même temps aux services compétents de l'AGFisc.

Motivation de la requête

Conformément à l'article 1^{er} de l'AR 21 décembre 2018, la requête en remise ou modération de la sanction administrative doit être introduite par écrit auprès de la CSA et être motivée.

Le demandeur motivera dans sa demande de grâce sa situation personnelle et financière sur la base d'arguments d'ordres sociaux, familiaux, financiers, économiques ou humanitaires, pour des raisons de santé ainsi que sur sa bonne foi.

Les arguments invoqués par le redevable feront l'objet d'un examen approfondi par la CSA.

Droit d'être entendu

Le demandeur peut être entendu, soit à son initiative, soit à l'initiative d'un collaborateur de la CSA, tant qu'une décision n'est pas intervenue.

La demande d'audition peut être formulée par écrit ou verbalement. Le redevable ou son mandataire/comptable a la possibilité, d'une part, d'expliquer au collaborateur de la CSA chargé de l'examen de sa requête, la motivation de celle-ci et, d'autre part, de la compléter au besoin.

L'audition peut également être réalisée à l'initiative du collaborateur de la CSA s'il estime que c'est utile dans le cadre du traitement de la requête.

L'audition a lieu en présence d'au moins un membre du Collège du SCF. Au terme de l'audition, le demandeur est invité à signer un document par lequel il confirme avoir été entendu.

Instruction de la requête

Les requêtes en remise ou modération de sanctions fiscales introduites auprès de la CSA constituent des recours gracieux. Le collaborateur désigné de la CSA instruira la requête de manière approfondie, particulièrement sur le plan des motifs exceptionnels qui justifient l'octroi d'une mesure de grâce.

En effet, ces recours en grâce ne constituent en rien un second round à l'occasion duquel le contribuable peut demander le réexamen de la sanction administrative qui lui a été infligée au motif que sa situation fiscale aurait été mal appréciée par l'autorité administrative au cours de l'instruction de la réclamation ou par le juge dans le cadre de la procédure judiciaire.

Le juge a la possibilité, lors du contrôle de la sanction infligée par l'administration du chef d'infractions à la réglementation fiscale, d'examiner la réalité de la sanction et également d'apprécier si la sanction est conforme aux dispositions légales, et plus spécialement si elle ne viole pas les dispositions légales spécifiques ou les principes généraux du droit ou si elle n'est pas contraire à l'obligation de gestion consciencieuse qui s'impose à l'administration.

Dans le cadre du recours en grâce, on ne traite plus dès lors de la question de savoir si la sanction fiscale a été infligée à tort ou à raison puisque cette question a été ou aurait dû être tranchée définitivement à un stade antérieur à l'occasion d'un recours administratif ou judiciaire.

Indépendamment de tout litige fiscal, le contribuable devra exposer sa situation personnelle ou financière qui ne lui permet pas ou plus de faire face au paiement de la sanction fiscale. La CSA ne statuera pas sur la légalité de la sanction, laquelle n'est plus sujette à discussion puisqu'elle est devenue définitive.

La décision de la CSA qui statue sur un recours en grâce ne réforme donc pas la décision par laquelle la sanction fiscale a été infligée ; elle entraîne simplement, pour des raisons d'équité, (humanitaire, sociale, financière, ...), une dispense totale ou partielle de l'exécution d'une sanction pécuniaire infligée au contribuable. Certes, la sanction fiscale, c'est-à-dire l'accroissement d'impôts ou l'amende administrative, subsiste en tant que telle mais son exécution n'est plus poursuivie par l'administration fiscale.

La motivation de la décision de grâce s'appuiera sur un examen de la situation personnelle et financière du redevable de la sanction administrative, étant fondée sur des arguments d'ordre social, financier, économique ou humanitaire, ainsi que sur sa bonne foi tant sur le plan de la procédure de taxation que sur celui de la procédure de recouvrement.

Les entreprises qui souhaiteraient également se prévaloir du droit de grâce doivent en tout état de cause être confrontées à des difficultés financières en raison de circonstances exceptionnelles. Aucune distinction n'est faite selon la nature de l'entreprise ou son lieu d'établissement, la mesure s'appliquant, comme l'article 9 de l'Arrêté du Régent du 18 mars 1831, aux entreprises nationales et étrangères.

La CSA constate que certains motifs reviennent de manière récurrente. Les plus importants sont cités ci-dessous :

1. Le comptable est à l'origine de la sanction encourue

Il est toujours de règle que le contribuable qui fait appel à un tiers (comptable, expert-comptable, conseiller fiscal, ...) pour tenir sa comptabilité et remplir ses déclarations demeure responsable envers le Trésor des erreurs ou omissions commises par ce mandataire dans l'exercice de son mandat. Il s'ensuit que le SPF Finances ne peut être tenu responsable du fait que le (précédent) bureau comptable n'a pas accompli la mission qui lui a été confiée par le contribuable et que le SPF Finances n'a donc pas à en supporter les conséquences du point de vue de l'exigibilité de l'impôt et des créances accessoires. C'est finalement le contribuable qui devra en supporter les conséquences.

La CSA ne tiendra donc pas compte de l'argument selon lequel les dissensions avec le (précédent) bureau comptable sont en partie responsables de l'introduction tardive ou du défaut d'introduction de la déclaration fiscale.

En outre, il apparaît souvent que le contribuable n'a pas engagé la responsabilité du bureau comptable ou n'a pas mis de faute professionnelle à sa charge.

2. Problèmes de liquidités

Le demandeur invoque le fait que les sanctions fiscales infligées auraient engendré un problème de manque de liquidités dans le chef de la société alors qu'il ressort des données recueillies que la situation financière de la société est pourtant saine.

3. Demande de modification de la base imposable ou de remise ou de modération de l'impôt proprement dit

Aucune suite ne peut être réservée à une demande de modification de la base imposable puisque, conformément à l'article 5 de la L 29 mars 2018, la CSA est seulement compétente pour statuer sur les requêtes ayant pour objet la remise ou la modération des accroissements d'impôts et des amendes administratives.

La CSA n'est donc pas compétente pour réduire la base imposable et donc l'impôt proprement dit. Ni le Roi ni le Ministre des Finances ni la CSA ne peuvent accorder de remise totale ou partielle de l'impôt. En vertu de l'article 172 de la Constitution, nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi et il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Il n'est donc pas possible de modifier la base imposable.

4. Amendes administratives en matière de précompte professionnel

Conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables en la matière, l'employeur est tenu, dans tous les cas, de retenir le précompte professionnel sur les rémunérations payées ou attribuées aux travailleurs et aux dirigeants d'entreprise et de verser ce précompte dans les délais à l'administration. L'administration a toutefois constaté que certains redevables de précompte professionnel ne respectaient pas les

délais légaux de paiement et attendaient l'enrôlement de la cotisation en matière de précompte professionnel avant de procéder au paiement du montant dû.

L'administration a décidé, sur la base de ce constat, non seulement de prélever des intérêts de retard en cas de paiement tardif du précompte professionnel mais aussi d'appliquer une amende administrative afin de dissuader ainsi les employeurs de verser systématiquement avec retard au Trésor le précompte professionnel retenu sur les rémunérations du personnel.

Cette amende administrative s'élève à 10 % du montant non payé spontanément, avec un minimum de 50 EUR et un maximum de 1.250 EUR. Aucune amende administrative ne sera appliquée pour une première infraction (art. 445 CIR 92).

Dès qu'un entrepreneur indépendant emploie du personnel, il sait que cela entraîne certaines obligations et que, si ces obligations ne sont pas respectées, des sanctions seront appliquées par les autorités compétentes.

En outre, lorsqu'il ne s'agit pas d'une infraction unique mais de multiples infractions, le caractère répété constitue une circonstance aggravante.

Toute tolérance par laquelle le paiement du précompte professionnel serait différé sans imposer d'amendes serait source d'injustice pour les contribuables qui respectent leurs obligations.

Le précompte professionnel ne peut jamais être considéré comme faisant partie des ressources financières de l'employeur ou de l'entreprise puisqu'il constitue un montant que l'entreprise est tenue de prélever sur les rémunérations payées ou attribuées.

Le non-paiement de ces précomptes ne témoigne pas d'un comportement civique et fiscal irréprochable.

5. Application d'accroissements d'impôts sur des revenus mentionnés sur certaines fiches fiscales individuelles

Le nouveau mode de calcul des accroissements d'impôts, introduit par la loi-programme du 27.12.2012, a eu pour conséquence qu'un montant important devait être payé à la suite de l'application de tels accroissements d'impôts.

Le Médiateur fédéral a constaté dans son rapport annuel 2016 (p. 99 et s.), que l'Administration générale de la Fiscalité était consciente des conséquences du nouveau mode de calcul et avait apporté, à partir de l'exercice d'imposition 2013, certains assouplissements aux modalités d'application de l'accroissement d'impôt.

« Ainsi, aucun accroissement d'impôt n'a été appliqué aux contribuables soumis à la retenue de précompte professionnel qui ont introduit une déclaration tardive après réception du courrier de rappel, ou à ceux qui ont répondu dans le délai imparti de manière complète et exacte à la notification d'imposition d'office.

(...)

A la suite de l'intervention combinée du Médiateur fédéral et du Service de conciliation fiscale, l'administration fiscale a décidé, par instructions administratives (1), de ne plus infliger d'accroissements d'impôt à partir de l'exercice d'imposition 2015, aux contribuables dont les revenus non déclarés ou manquants ont été mentionnés sur

des fiches fiscales (2). Ces contribuables pourront toujours être sanctionnés par une amende administrative, par application de l'article 445 CIR 92.

(...)

Par une instruction du 15 mars 2017 (3), la tolérance appliquée à partir de l'exercice d'imposition 2015 a été étendue aux exercices d'imposition 2013 et 2014.

(1) Instruction AGFisc n° 27/2015 (n° Ci.701.974) du 30 juillet 2015

(2) conformément à l'article 57, 2° CIR 92

(3) Instruction AGFisc n° 2017/1/18 du 15 mars 2017 ».

En outre, la tolérance précitée devait être prise en considération et le nécessaire assouplissement devait être appliqué lors de l'examen des requêtes dans le cadre de l'application de l'article 9 de l'Arrêté du Régent du 18 mars 1831 concernant les accroissements d'impôts établis pour les exercices d'imposition 2013, 2014 et 2015.

La CSA, lorsqu'elle statue, tient également compte de cette tolérance eu égard aux principes de sécurité juridique, de confiance légitime et de bonne administration.

6. Caractère répétitif des infractions/absence de coopération

Le caractère récurrent des infractions et le manque de coopération constituent des circonstances aggravantes, surtout lorsque, même après l'introduction d'une requête en remise des accroissements d'impôts et des amendes administratives, aucune déclaration n'est introduite (en temps utile).

Cela engendre une charge de la dette inouïe dès lors que l'intéressé se montre peu coopératif ou ne fait montre d'aucune bonne volonté. Par exemple, les courriers envoyés par l'administration, comme les rappels, les avis d'amende ou les notifications d'imposition d'office, ne suscitent aucune réaction.

7. Le gérant ne dispose pas du temps nécessaire pour accomplir ses obligations fiscales

Le fait que le gérant soit un homme très occupé, qu'il parte souvent en voyage d'affaires et qu'il soit en outre négligent dans le cadre de son administration ne peut pas justifier que la société introduise tardivement sa déclaration à l'impôt sur les sociétés.

Il relève toujours de la responsabilité du gérant de gérer sa société de telle sorte que toutes les obligations résultant de la gestion de celle-ci puissent être remplies. Un gérant sait que la création d'une société entraînera certaines obligations. Le gérant sait également ou est supposé savoir que des sanctions seront appliquées par les autorités compétentes si ces obligations ne sont pas remplies.

Le gérant de la société doit assurer le suivi des affaires et, si nécessaire, prendre les mesures appropriées. Le gérant a été informé à plusieurs reprises des manquements par le biais des courriers adressés par l'administration, comme les rappels, les avis d'amende et les notifications d'imposition d'office. Il a donc eu la possibilité de se défendre à plusieurs reprises.

8. *Circonstances familiales et financières*

Certaines circonstances familiales sont souvent invoquées, comme la charge d'enfants mineurs par un parent isolé, la charge de membres de la famille malades, de parents, etc. qui vont de pair avec le fait de devoir continuer à rembourser les dettes.

Si la CSA est en mesure d'établir la situation précaire du requérant au moyen de documents probants soumis et lorsque l'intéressé fait également preuve de bonne foi, par exemple, en :

- respectant strictement le plan de paiement qui lui a été accordé
- s'acquittant correctement de ses obligations fiscales,

il s'agit de circonstances atténuantes qui sont prises en considération lors de l'évaluation de la requête en grâce.

9. *Cotisation sur commissions secrètes*

La cotisation spéciale sur les « commissions secrètes » est reprise dans le Code des impôts sur les revenus 1992, Partie I, Titre III (Impôt des sociétés), Chapitre III (Calcul de l'impôt), Section II (Cotisations distinctes). Il ne s'agit donc pas d'une sanction administrative mais bien de l'établissement d'un impôt (voir éventuellement SCF Rapport annuel 2016, partie 5, point D, p. 254 et s.).

La CSA n'est cependant pas compétente pour réduire la base imposable et l'impôt proprement dit. Ni le Roi ni le Ministre des Finances ni la CSA ne peuvent accorder de remise totale ou partielle de l'impôt. En vertu de l'article 172 de la Constitution, nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi et il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts.

Rapport interne et décision

Afin de pouvoir se former une vue approfondie de l'ensemble du dossier à l'instruction, le collaborateur de la CSA vérifiera les circonstances de fait propres à chaque dossier.

Seront notamment examinés :

- l'origine des accroissements d'impôts et des amendes
- le comportement du requérant à l'égard de l'administration, notamment l'AGFisc, l'AGISI et l'AGPR, tant avant qu'après l'introduction de la requête en grâce
- le caractère répétitif des infractions
- le patrimoine du requérant
- les comptes annuels
- etc.

La CSA consignera les résultats de cette instruction dans un rapport interne comportant un projet de décision.

Lors de l'établissement du projet de décision, la CSA recherchera toujours une solution win-win. Ainsi, une décision peut être subordonnée à certaines conditions comme le paiement de la dette fiscale en principal, avant de procéder à la remise ou à la modération des sanctions administratives. La remise peut consister en une réduction arrêtée par la CSA du pourcentage appliqué ou en la remise d'un certain montant.

Dans le cadre d'une demande de grâce en matière d'impôts sur les revenus, la CSA n'est nullement liée par les montants ou pourcentages visés aux articles 225 à 229/5 AR/CIR 92.

La décision de la CSA n'a pas d'effet rétroactif. Elle laisse subsister la sanction dont les effets, qui n'ont pas été expressément annulés par la décision, continueront à s'appliquer.

Cela signifie que jusqu'à la date d'octroi de la remise, les intérêts de retard, compte tenu des dispositions de l'article 415 CIR 92, doivent être calculés sur le principal de l'impôt et les accroissements appliqués à l'origine ou, éventuellement, sur la quotité du principal ou des accroissements maintenue après les procédures légales de réclamation ou d'appel (voir 415/14 et 15 Com.IR 92).

A partir de la date de la décision de la CSA contenant remise totale ou partielle des accroissements, il ne peut plus être perçu d'intérêts de retard sur les accroissements remis.

La décision

Le rapport interne et le projet de décision sont soumis au Collège du SCF. A défaut d'unanimité au sein du Collège sur le projet de décision formulé par le collaborateur de la CSA, une décision définitive sera prise par la majorité du quorum des membres du Collège. En cas de parité des voix, la voix du Président du Collège est prépondérante.

Il est statué de manière définitive sur les arguments invoqués par le demandeur à l'appui de sa requête par une décision motivée. La décision est notifiée au demandeur par lettre recommandée dans un délai de quinze jours à compter de la date de la décision.

Les décisions par lesquelles le Collège du SCF fixe le montant de l'accroissement d'impôt ou de l'amende administrative remis sont transmises pour exécution par la CSA au point de contact de l'AGPR.

Une copie des décisions anonymisées prises est présentée au Ministre des Finances en même temps que le rapport annuel du SCF.

Aides d'Etat (droit européen art. 107, § 1^{er}, TFUE)

Dans un souci de simplification administrative tant pour les Etats membres que pour les services de la Commission – qui doit pouvoir concentrer ses ressources sur les cas d'importance réelle au niveau communautaire – et dans l'intérêt des petites et moyennes entreprises, la Commission a introduit en 1992 une règle dite de minimis qui fixe un seuil d'aide en montant absolu.

L'AR du 21 décembre 2018 relève de l'application des aides de minimis telles que reprises dans le Règlement (UE) 1407/2013 de la Commission européenne du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis et les éventuelles modifications ultérieures de ce règlement.

Ceci implique que le montant total des aides de minimis octroyées à une même entreprise ne peut excéder 200.000 EUR sur une période de trois ans. Ce plafond s'applique quels que soient la forme et l'objectif des aides.

Le Collège du SCF devra donc veiller à ce que le montant susmentionné de 200.000 EUR ne soit pas dépassé au cours d'une même période de trois ans, l'année de la décision y comprise

et quelles que soient les années au cours desquelles les amendes et les accroissements ont été effectivement infligés.

Recours

La L 29 mars 2018 ne prévoit pas de recours organisé.

Conformément à l'article 14, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, LCCE, la compétence d'annulation du Conseil d'Etat a un caractère général en ce sens qu'elle s'étend à tous les actes administratifs unilatéraux des diverses autorités administratives, sauf si la loi a prévu un recours spécial devant une autre juridiction.

Un recours juridictionnel peut toujours être introduit contre les décisions du Collège du SCF en application de l'article 14, § 1^{er} LCCE. Ce recours doit être introduit dans un délai de soixante jours calendrier à compter du troisième jour ouvrable suivant la date d'envoi de la décision par lettre recommandée (le troisième jour ouvrable étant compris dans ce délai).

Rapport annuel

Le rapport annuel et une copie des décisions anonymisées prises sont transmis par le Ministre des Finances à la Chambre des représentants au plus tard le 30 juin de l'année qui suit celle sur laquelle porte le rapport. De cette manière, la transparence nécessaire est garantie.

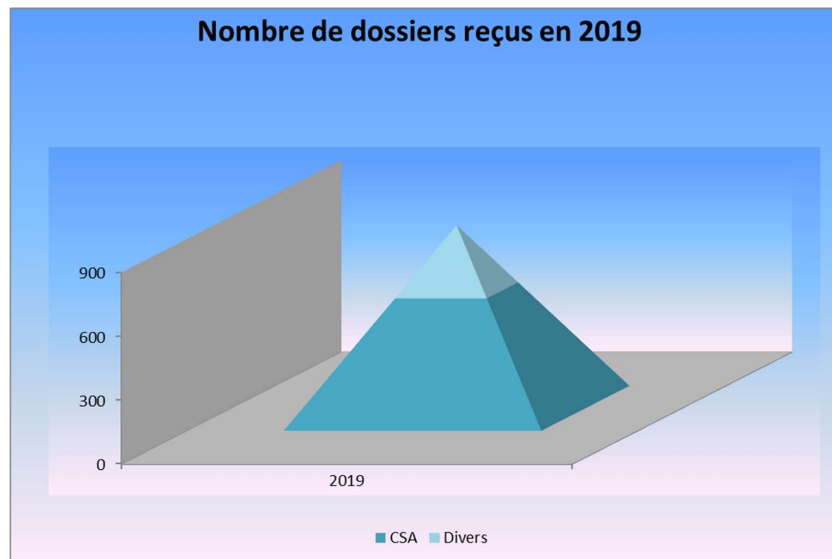
Une copie du rapport annuel précité, accompagné d'une copie des décisions anonymisées, est en outre transmise à la Cour des comptes. La Cour des comptes peut à tout moment exercer les pouvoirs de contrôle légaux qui lui sont conférés. De cette manière, le principe d'égalité en matière fiscale, consacré par l'article 172 de la Constitution, est également respecté.

Seul le rapport est rendu public par la Chambre des représentants. Les copies des décisions ne font pas partie de la publication.

PARTIE III : STATISTIQUES

1. GENERALITES

1.1. Nouveaux dossiers



En 2019, la CSA a créé 859 dossiers.

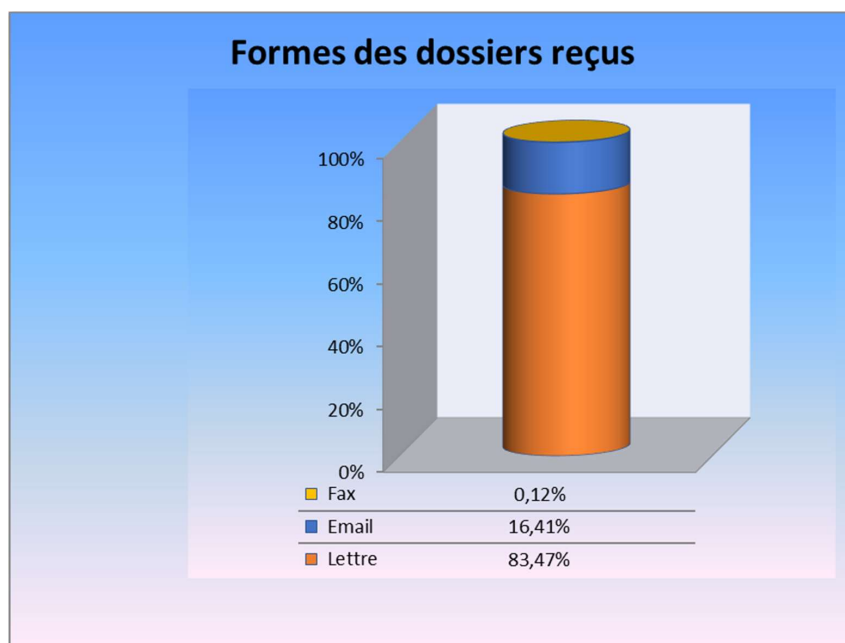
Parmi ceux-ci, 553 ont été classés comme dossiers CSA (requêtes effectives en remise ou modération des sanctions administratives).

306 dossiers ont été classés en « divers ». Cela représente plus de 35% des dossiers créés.

Comme mentionné au début de la partie II, les dossiers pour lesquels la CSA n'a pas reçu de réponse à sa demande d'accord pour la reprise des requêtes adressées au Ministre des Finances ou à l'AGFisc, ont été classés comme « divers ». Pour 2019, cela concernait 284 dossiers.

Cela explique le pourcentage élevé de divers par rapport au nombre total de dossiers créés.

1.2. Mode d'introduction



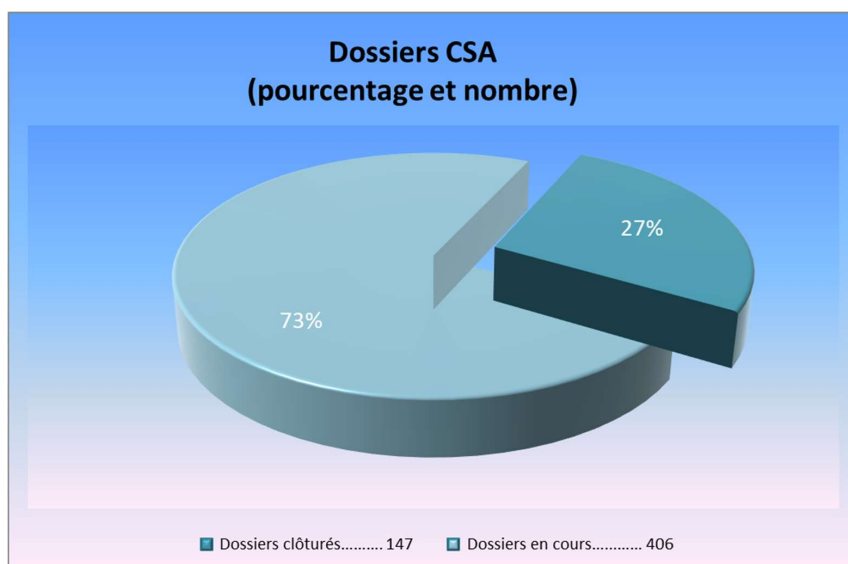
Comme mentionné au début de la partie II, la L 29 mars 2018 ne prévoit pas de mesure transitoire pour les requêtes introduites sur base de l'article 9 de l'Arrêté du régent du 18 mars 1831 avant l'entrée en vigueur de la L 29 mars 2018, le 1er janvier 2019, que ce soit directement auprès du Ministre des Finances ou auprès des services centraux de l'AGFisc.

Ces requêtes ont toujours été introduites par lettre et ont donc été reprises comme telles au moment de leur reprise par la CSA.

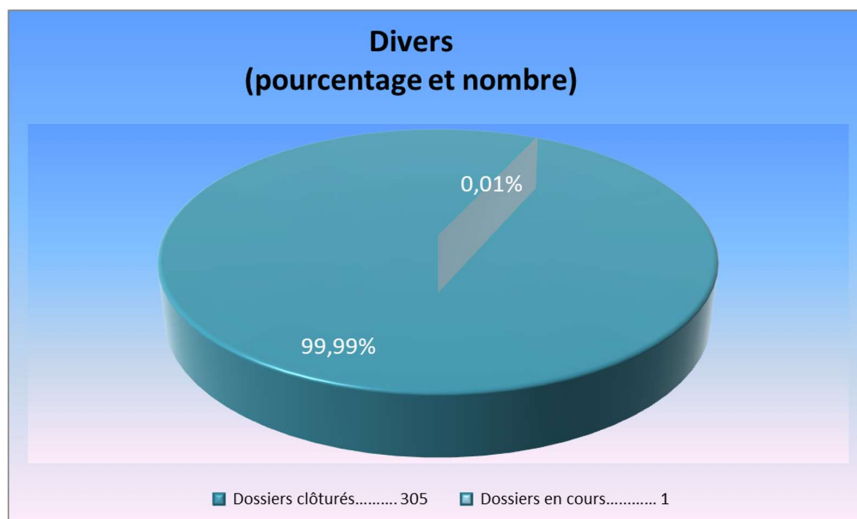
Il s'agit de 637 dossiers, ce qui explique le nombre élevé de requêtes présentées par lettre.

1.3. Dossiers clôturés

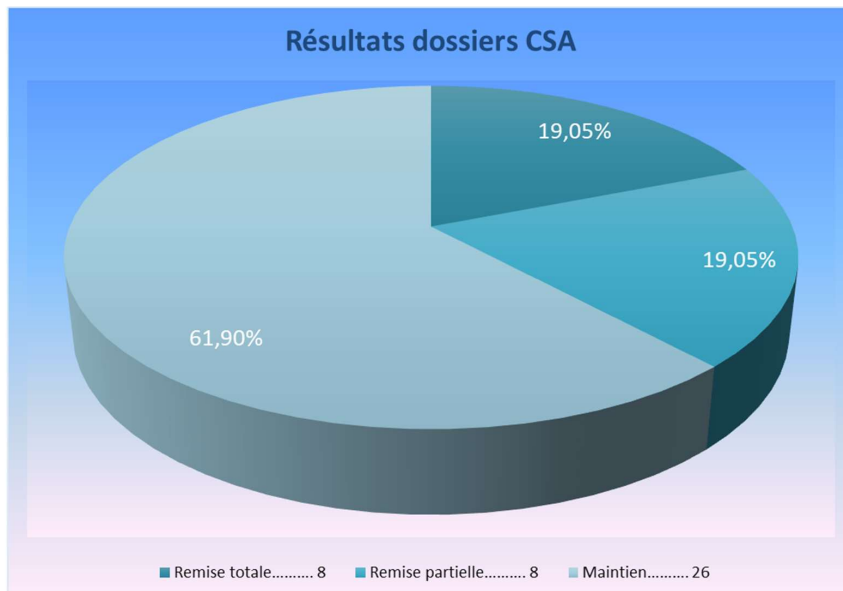
1.3.1. Requêtes



1.3.2. Divers



1.3.3. Résultats



1.3.4. Ventilation suivant la nature de la décision

Ventilation des dossiers CSA clôturés							
		Nombre de dossiers clôturés					
		147					
		Demandes recevables 42 (28,57 %)		Demandes irrecevables et CSA non compétent 101 (68,71 %) et 4 (2,72 %)			
Type de décision		Néerlandais	Français	Néerlandais	Français		Motif
Remise totale	19,05%	6	2	0	1	0,95%	Sanction administrative non-fiscale
				1	0	0,95%	Autre (matière régionalisée, etc)
Remise partielle	19,05%	8	0	0	2	1,91%	Amende TVA
				12	31	40,95%	Sanction en Procédure de réorganisation judiciaire ou faillite
Maintien	61,90%	24	2	3	6	8,57%	Sanction en Règlement collectif de dettes
				1	4	4,76%	Sanction en Surséance indéfinie au recouvrement
				18	19	35,24%	Sanction n'a pas de caractère définitif (prématuré)
				3	2	4,76%	Pas de sanction appliquée (absence d'objet)
				2	0	1,91%	Sanction infligée sur base du principe UNA VIA

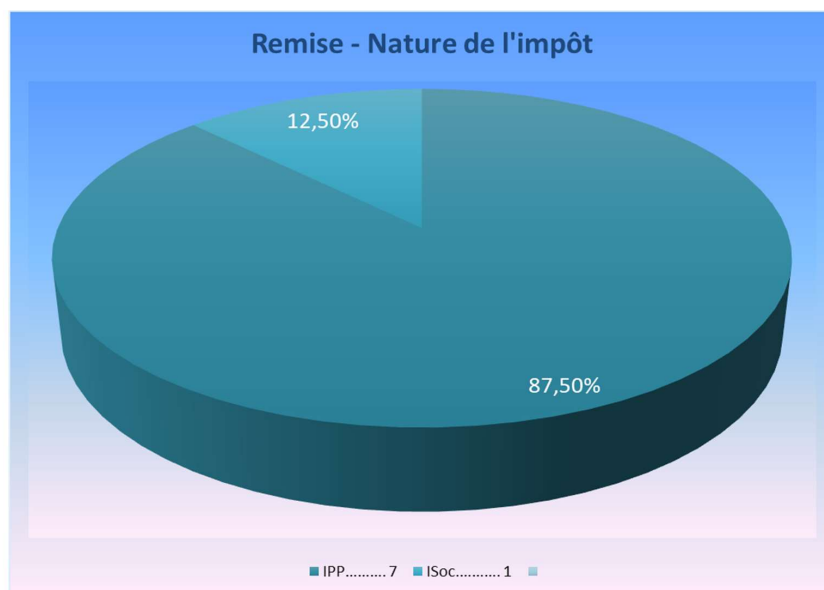
1.3.5. Remise totale – Nombre de décisions ventilé par province

Nombre de décisions de remise totale par province							
	Flandre orientale	Anvers	Hainaut	Limbourg	Namur	Luxembourg	TOTAL
NL	2	2	0	2	0	0	6
FR	0	0	1	0	0,25	0,75	2
TOTAL							8

1.3.6. Remise totale – Montant ventilé par commune d'imposition

Montant remis par commune d'imposition							
	Flandre orientale	Anvers	Hainaut	Limbourg	Namur	Luxembourg	TOTAL
MAARKEDAL	656,72	0	0	0	0	0	656,72
MOL	0	125,00	0	0	0	0	125,00
MONS	0	0	1.875,00	0	0	0	1.875,00
SINT-TRUIDEN	0	0	0	12.591,53	0	0	12.591,53
BERINGEN	0	0	0	875,00	0	0	875,00
ANTWERPEN	0	1.798,38	0	0	0	0	1.798,38
DEINZE	217,40	0	0	0	0	0	217,40
GESVES	0	0	0	0	625,00	0	625,00
FLORENVILLE	0	0	0	0	0	383,43	383,43
TOTAL							19.147,46

1.3.7. Remise totale – Nature de l'impôt remis



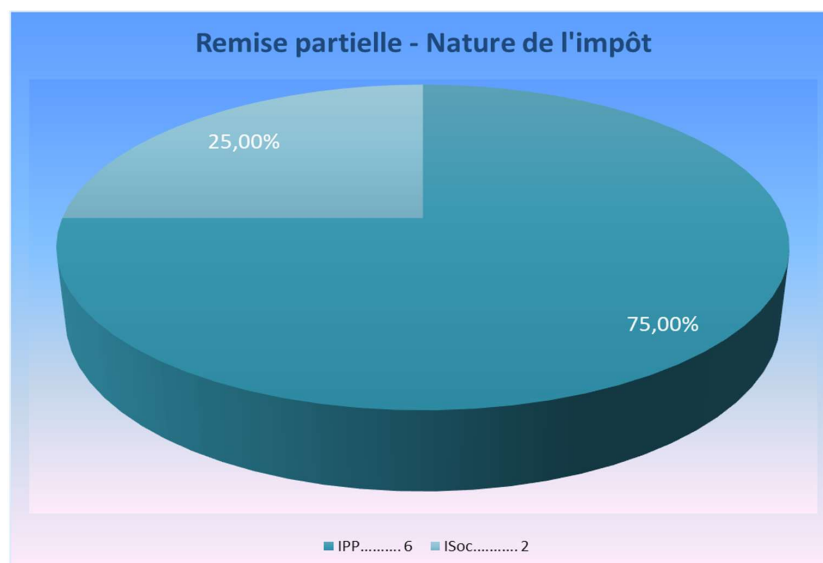
1.3.8. Remise partielle – Nombre de décision ventilé par province

Nombre de dossiers avec décision de remise partielle par province						
	Brabant flamand	Limbourg	Flandre occidentale	Anvers	Flandre orientale	TOTAL
NL	3	1	1	2	1	8
FR	0	0	0	0	0	0
TOTAL						8

1.3.9. Remise partielle – Montant ventilé par commune

Montant des remises partielles par commune d'imposition						
	Brabant flamand	Limbourg	Flandre occidentale	Anvers	Flandre orientale	TOTAL
MERCHTEM	1.375,00	0	0	0	0	1.375,00
HASSELT	0	18.982,54	0	0	0	18.982,54
BRUGGE	0	0	625,00	0	0	625,00
SINT-KATELIJNE-WAVER	0	0	0	233.915,50	0	233.915,50
LEUVEN	3.301,71	0	0	0	0	3.301,71
AALTER	0	0	0	0	36.461,02	36.461,02
ESSEN	0	0	0	1.371,08	0	1.371,08
DILBEEK	16.000,05	0	0	0	0	16.000,05
TOTAL						312.031,90

1.3.10. Remise partielle – Nature de l'impôt remis

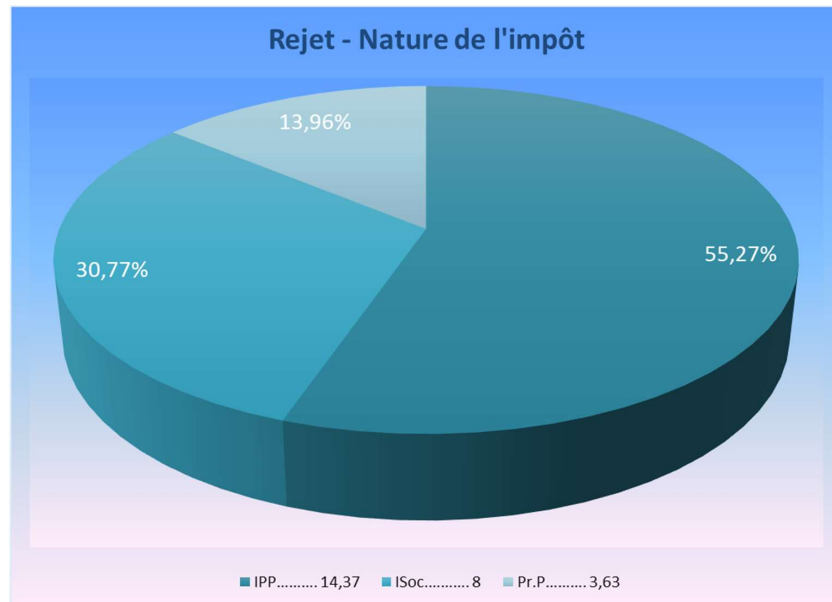


1.3.11. Rejet – Nombre de décision ventilé par province

Nombre des décisions de rejet par province								
	Flandre occidentale	Anvers	Région de Bruxelles-Capitale	Brabant flamand	Flandre orientale	Limbourg	Liège	TOTAL
NL	6	7	0,33	7,67	2	1	0	24
FR	0	0	1	0	0	0	1	2
TOTAL								26

1.3.12. Rejet – Montant de la requête ventilé par commune d'imposition

Rejet - montant de la requête initiale par commune d'imposition									
	Flandre occidentale	Anvers	Région de Bruxelles-Capitale	Brabant flamand	Flandre orientale	Limbourg	Liège	TOTAL	Montant initial
LENDELEDE	209.889,87	0	0	0	0	0	0	209.889,87	209.889,87
ANTWERPEN	0	58.574,17	0	0	0	0	0	58.574,17	58.574,17
IXELLES	0	0	24.288,34	0	0	0	0	24.288,34	24.288,34
WEZEMBEEK-OPPEM	0	0	0	7.347,37	0	0	0	7.347,37	7.347,37
GOOIK	0	0	0	5.335,21	0	0	0	5.335,21	5.335,21
ANDERLECHT	0	0	31.234,86	0	0	0	0	31.234,86	31.234,86
KORTRIJK	101.437,69	0	0	0	0	0	0	101.437,69	101.437,69
ROESELARE	2.042,00	0	0	0	0	0	0	2.042,00	2.042,00
MECHELEN	0	15.594,33	0	0	0	0	0	15.594,33	15.594,33
OVERIJSE	0	0	0	3.301,71	0	0	0	3.301,71	3.301,71
GENT	0	0	0	0	4.461,00	0	0	4.461,00	4.461,00
SINT-GILLIS-WAAS	0	0	0	0	30.334,55	0	0	30.334,55	30.334,55
IEPER	2.582,00	0	0	0	0	0	0	2.582,00	2.582,00
LEUVEN	0	0	0	16.877,61	0	0	0	16.877,61	16.877,61
GLABBEEK	0	0	0	1.250,00	0	0	0	1.250,00	1.250,00
NIEUWERKERKEN	0	0	0	0	0	4.029,05	0	4.029,05	4.029,05
LANDEN	0	0	0	1.046,78	0	0	0	1.046,78	1.046,78
ZAVENTEM	0	0	0	660,34	0	0	0	660,34	660,34
MEERHOUT	0	2.622,66	0	0	0	0	0	2.622,66	2.622,66
MALLE	0	553,00	0	0	0	0	0	553,00	553,00
LIÈGE	0	0	0	0	0	0	67.575,47	67.575,47	67.575,47
TOTAL								591.038,01	591.038,01

1.3.13. Rejet – Ventilation du montant de la requête suivant la nature de l'impôt

LISTE DES ABRÉVIATIONS UTILISÉES

AGD&A	Administration générale des Douanes et Accises
AGDP	Administration générale de la Documentation patrimoniale
AGFisc	Administration générale de la Fiscalité
AGISI	Administration générale de l'Inspection spéciale des impôts
AGPR	Administration générale de la Perception et du Recouvrement
AM	Arrêté ministériel
AOW	Algemene Ouderdomswet (Pays-Bas)
AR	(de l') arrêté royal du
AR/CIR 92	(de l') arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992
ASBL	association sans but lucratif
C/C	Compte courant
CTD	Code Droits et Taxes Divers
CEDH	Cour Européenne des Droits de l'Homme
C. Enr.	(du) Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe
C. Succ.	(du) Code des droits de succession
Cass.	La Cour de Cassation
C. civ.	Code Civil
CIR 92	(du) Code des impôts sur les revenus 1992
C. jud.	Code Judiciaire
Com.IR 92	commentaire du Code des impôts sur les revenus 1992
CPAS	Centre public d'aide sociale
CPDI	Convention Préventives de la double imposition
CRAF	(du) Code de recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales
CSA	Cellule sanction administratives
CSoc.	Code des sociétés

CTA	(du) Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus
Code de la TVA	(du) Code de la taxe sur la valeur ajoutée
Et s.	et suivants
Etc.	et cetera
EUR	Euro
FB	Franc belge
GD Luxembourg	Grand-Duché Luxembourg
INR	impôt des non-résidents
INR/p.p.	impôt des non-résidents relatif aux personnes physiques
INR/soc.	impôt des non-résidents relatif aux sociétés
IPM	impôt des personnes morales
IPP	impôt des personnes physiques
ISoc	impôt des sociétés
L	(de la) loi du
LCCE	Lois coordonnées sur le Conseil d'Etat
LGDA	(de la) Loi générale sur les douanes et accises du 18 juillet 1977
LP	(de la) loi-programme du
LSF	Loi spéciale relative au financement des Communautés et Régions
MB	Moniteur belge
ONEM	Office National de l'Emploi
p.	page(s)
p. ex.	par exemple
PME	Petites et Moyennes Entreprises
Pr.I	précompte immobilier
Pr.M	précompte mobilier
Pr.P	précompte professionnel
QFIE	quotité forfaitaire d'impôt étranger
QP	question parlementaire
RAD	règlement administratif de dettes

RC	revenu cadastral
R&D	recherches et développement
SCF	Service de Conciliation fiscale
SCRI	société coopérative à responsabilité illimitée
SPF	Service public fédéral
TMC	taxe de mise en circulation
TPI	tribunal de première instance
TVA	taxe sur la valeur ajoutée
VIES	VAT Information Exchange System
ZEE	Zone Européenne Exclusive

FOD FINANCIËN

Fiscale Bemiddelingsdienst

JAARVERSLAG 2019

DE FISCALE BEMIDDELINGSDIENST

1. INLEIDING

De wet van 29 maart 2018 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst en zijn uitvoeringbesluit van 21 december 2018 verlenen aan de FBD de bevoegdheid om te beslissen over de kwijtschelding of de vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes. Daartoe werd door voormelde wet binnen de FBD een “Cel administratieve sancties” opgericht.

Het is een bevoegdheid die valt buiten de pure bemiddeling. Het gaat eigenlijk over het beslissen over de gratieverzoeken, zoals voorheen opgenomen in het Regentsbesluit van 18 maart 1831. Meer toelichting hierover is terug te vinden in afdeling II - Cel administratieve sancties.

Hierdoor dient de werking van de FBD vanaf 1 januari 2019 opgesplitst te worden in twee delen, enerzijds de effectieve fiscale bemiddeling en, anderzijds, de “Cel administratieve sancties”.

2. WETTELIJKE EN REGLEMENTAIRE BEPALINGEN

De wettelijke en reglementaire bepalingen die het statuut en de werking van de FBD regelen zijn de volgende:

- W 25 april 2017 houdende diverse bepalingen (IV) die de fiscale bemiddeling invoert (BS 8.5.2007, 3^{de} editie);
- KB 9 mei 2007 tot uitvoering van Hoofdstuk 5 van Titel VII van de wet van 25 april 2017 houdende diverse bepalingen (IV) dat de fiscale bemiddelingsdienst bij de Federale Overheidsdienst Financiën opricht (BS 24.5.2007);
- MB 16 mei 2007 tot vaststelling van de selectieprocedure voor de ambtenaren van de fiscale bemiddelingsdienst (BS 15.6.2007, 3^{de} editie);
- Reglement van interne orde van de FBD (BS 7.5.2010);
- W 29 april 2013 tot wijziging van het WIB 92, teneinde de fiscale bemiddeling uit te breiden tot verzoeken tot ambtshalve ontheffing (BS 10.5.2013);
- W 10 juli 2017 tot versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst (BS 20.7.2017, 2^{de} editie);
- W 29 maart 2018 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst (BS 13.4.2018);
- KB 21 december 2018 tot uitvoering van Hoofdstuk 2 van de wet van 29 maart 2018 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst (BS 31.12.2018, 1^{ste} editie);

- W 13 april 2019 tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (Hoofdstuk 3, afdeling 12, art. 130 en 139 - BS 30.4.2019).

Deze wettelijke en reglementaire bepalingen kunnen worden geraadpleegd op www.fiscalebemiddeling.be.

Overeenkomstig artikel 116 van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV) onderzoekt de FBD de aanvragen tot bemiddeling in alle onafhankelijkheid. Deze statutaire en functionele onafhankelijkheid is essentieel opdat de tussenkomst van de FBD efficiënt zou zijn.

Artikel 6 van het KB van 9 mei 2007 bevestigt dat *“Binnen de grenzen van hun bevoegdheid, ontvangen de fiscaal bemiddelaars van geen enkele overheid instructies. Behoudens in geval van zware fout, kunnen zij niet van hun ambt worden ontheven wegens daden die zij stellen in het raam van hun ambtsvervulling.”*

Deze bepaling laat de fiscaal bemiddelaars dus toe om in alle onafhankelijkheid te handelen en hun taken te vervullen in alle vrijheid ten aanzien van de handelingen en van de werking van de algemene administraties waarvoor zij bevoegd zijn. Niettegenstaande de bemiddelaars onafhankelijk zijn, bepaalt het KB van 9 mei 2007 dat de dienst wordt opgericht binnen de FOD Financiën. De FBD is een autonome dienst die onder het administratief gezag van de Voorzitter van het Directiecomité van de FOD Financiën werd geplaatst, maar die over een onafhankelijke beslissingsmacht en meningsuiting beschikt ten aanzien van de overheid.

De artikelen 2 en 3 W 10 juli 2017 verlenen aan een ontvankelijk verklaarde bemiddelingsaanvraag een schorsende werking op de procedure die betrekking heeft op het geschil tussen de belastingplichtige en de fiscus. De draagkracht van deze maatregel zal hierna naargelang de aard van het geschil verder worden toegelicht.

De wet van 29 maart 2018 brengt, enerzijds, enkele verduidelijkingen aan aan de wet van 10 juli 2017 en breidt, anderzijds, de opdrachten van de FBD aanzienlijk uit met het verlenen van de bevoegdheid om te bemiddelen

- in geschillen op het vlak van de niet-fiscale schuldvorderingen;
- te beslissen over de verzoeken tot kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes op het vlak van de :
 - diverse taksen
 - inkomstenbelastingen
 - met de IB gelijkgestelde belastingen.

Deze laatste bepaling wordt uitvoerig toegelicht in het afdeling II van het jaarverslag van de FBD.

3. SAMENSTELLING

3.1 College

Het College van leidinggevendenden van de FBD bestaat in 2019 uit vier leden.

De samenstelling en werking van de FBD wordt geregeld door artikel 1 KB 9 mei 2007 waarin wordt bepaald dat de FBD onder de leiding wordt geplaatst van een College samengesteld uit ten minste drie en ten hoogste vijf leden, "fiscaal bemiddelaars" genoemd. De Minister wijst onder de leden van het College een Voorzitter aan.

Dit College, eventueel met uitzondering van de Voorzitter, is samengesteld uit een gelijk aantal leden die respectievelijk behoren tot de Nederlandse en de Franse taalrol.

In artikel 2 van hetzelfde besluit wordt gesteld dat de fiscaal bemiddelaars worden aangeduid, na een oproep tot kandidaatstelling op basis van de functiebeschrijving en het competentieprofiel dat als bijlage bij het koninklijk besluit werd gevoegd. Ze worden aangeduid voor een termijn van vijf jaar, deze aanduiding is hernieuwbaar.

Artikel 3 stelt dat de Koning, na advies van het directiecomité, bij een in Ministerraad overlegd besluit een einde kan maken aan het mandaat van de fiscaal bemiddelaars:

- 1° op hun verzoek;
- 2° om ernstige redenen.

Het mandaat eindigt van rechtswege wanneer de fiscaal bemiddelaars de leeftijd van 65 jaar bereiken.

Historiek van de aanduiding van het College van fiscaal bemiddelaars vermeld in artikel 1 van KB 9 mei 2007:

- KB 7 december 2009 tot aanduiding van de leden van het College van leidinggevendenden van de FBD (Geert Callaert, Paul De Rom, Charles Demarch, Yvan Dubuisson en Edouard Trzcinski) voor de periode van 1 januari 2010 tot 31 december 2014 (BS 1.2.2010);
- KB 16 januari 2011 tot benoeming van de nieuwe leden van het College (Charles Demarch, Yvan Dubuisson en Edouard Trzcinski), wiens benoeming werd vernietigd door de Raad van State (9.3.2011);
- KB 16 april 2015 tot benoeming van het nieuwe College voor de periode van 1 mei 2015 tot 30 april 2020 (M.-Christine Delbaer, Geert Callaert, Roland Rosoux en Pierre Goblet) (BS 17.6.2015, 2^{de} editie);
- MB 29 april 2015 aanduiding met ingang van 1 mei 2015 van mevrouw M.-Christine Delbaer als Voorzitter van het College van leidinggevendenden van de FBD (BS 17.6.2015, 2^{de} editie);
- KB 13 september 2017 tot benoeming van de nieuwe leden van het College (Roland Rosoux en Pierre Goblet), wiens benoeming werd vernietigd door de Raad op 22 mei 2017 (BS 25.9.2017).

Deze benoemingen werden andermaal vernietigd door de Raad van State op 14 maart 2019 (arrest nr. 243.938).

- KB 8 juli 2019 tot tijdelijke aanduiding van twee ambtenaren van de Franse taalrol als lid van het College (Philippe Vanderbecq en Olivia Pierson - BS 19.7.2019, 2^{de} editie).

3.2 Medewerkers

Overeenkomstig artikel 4 van het KB van 9 mei 2007, is de dienst samengesteld uit ten minste twintig personeelsleden die titularis zijn van een betrekking van niveau A of B en ten minste drie personeelsleden die titularis zijn van een betrekking van niveau C.

De kandidaten moeten een gunstige vermelding bekomen aan het einde van een selectieprocedure op basis van een functiebeschrijving en een competentieprofiel. Uit de lijst van de op basis van de selectieprocedure weerhouden kandidaten, duidt de Minister van Financiën de personeelsleden aan, op voordracht van de fiscaal bemiddelaars. Deze aanduiding geldt voor vijf jaar en is hernieuwbaar.

Op verzoek van de fiscaal bemiddelaars, of op verzoek van het personeelslid, kan in uitzonderlijke omstandigheden van deze duur worden afgeweken bij behoorlijk gemotiveerde beslissing van de Minister van Financiën.

Op 31 december 2019 is het personeelsbestand van de FBD als volgt samengesteld:

- 5 medewerkers die voor een gedeelte van hun arbeidstijd managementondersteuning bieden. Zij staan in voor de algemene, de administratieve en de logistieke ondersteuning van de dienst, evenals voor de informatica-omgeving van de FBD en de opvolging van diverse projecten (ICT en andere) die de fundamentele behoeften van de FBD moeten invullen.

Afdeling I – Fiscale bemiddeling

- 5 medewerkers die het secretariaat van de dienst waarnemen;
- 39 medewerkers die de bemiddelingsdossiers beheren.

Afdeling II – Cel administratieve sancties

- 3 medewerkers die voor een gedeelte van hun arbeidstijd het secretariaat van de dienst waarnemen;
- 9 medewerkers die de verzoeken om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes (gratieverzoeken) beheren.

De FBD is iedere werkdag telefonisch te bereiken, alsook bij wijze van permanentie tijdens de eindejaarsperiode.

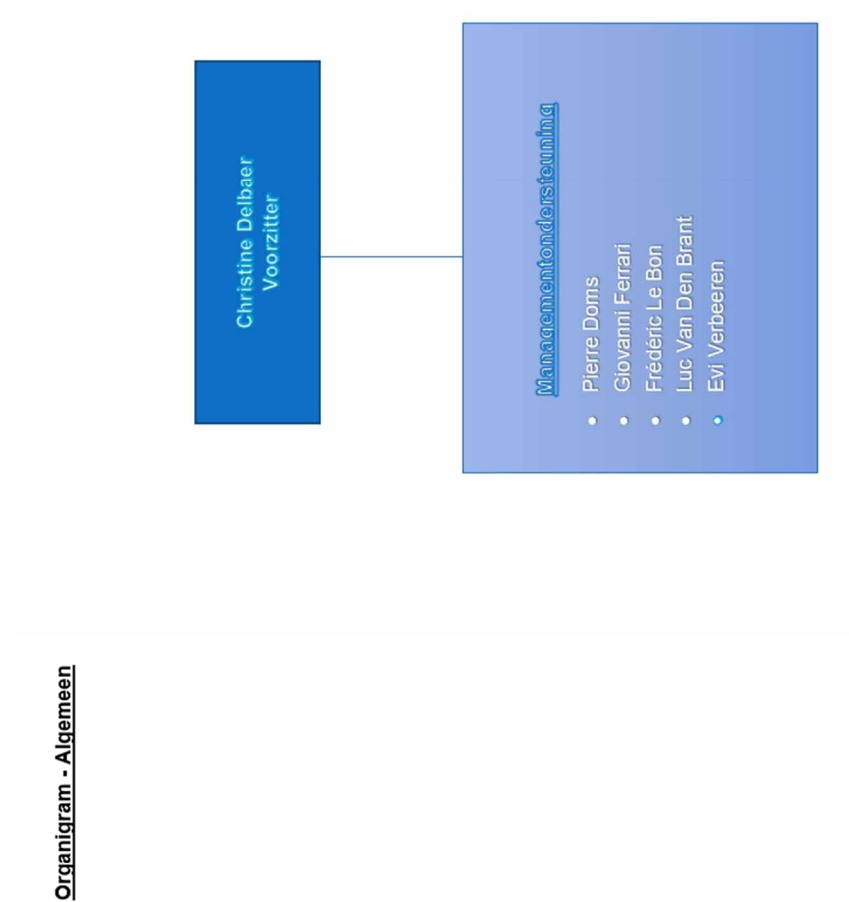
Alle medewerkers van de FBD (effectieve fiscale bemiddeling en Cel Administratieve sancties) zijn personeelsleden van de onderscheiden algemene administraties (AAFisc, AAIL, AAPD, AABBI...).

De bemiddelingsmedewerkers zijn gerekruteerd rekening houdende met hun ervaring en technische kennis binnen het fiscale domein waarin zij moeten bemiddelen, alsook met hun luister- en communicatievaardigheid en andere generieke competenties die de bemiddeling ten goede komen. De bemiddelingsmedewerkers werken onder de leiding van een Collegelid van de FBD.

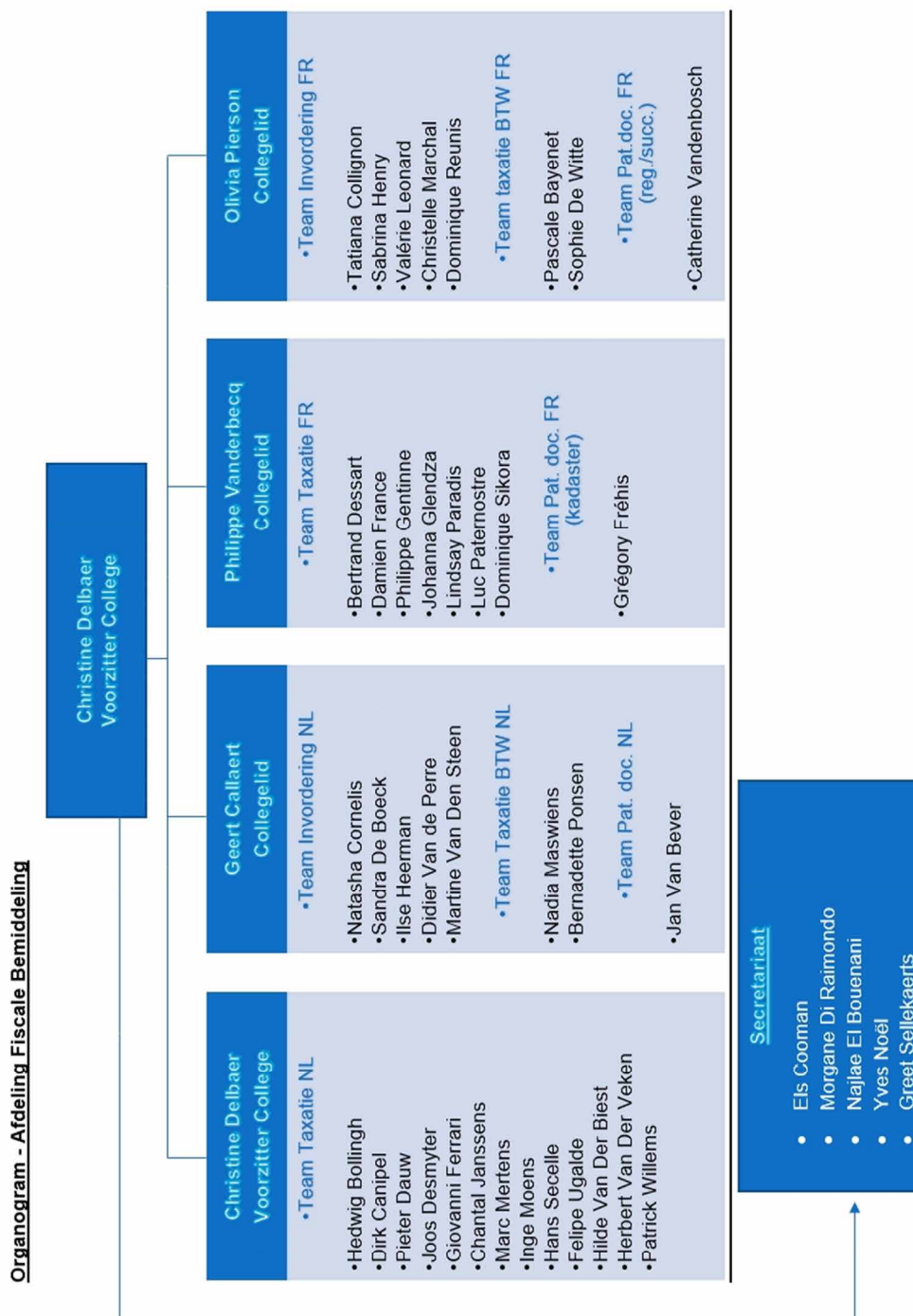
Van de medewerkers van de CAS wordt ervaring en technische kennis verwacht, hoofdzakelijk op het vlak van de inkomstenbelastingen. Bij hun ter beschikkingstelling zal eveneens rekening gehouden worden met hun luister- en communicatievaardigheid en andere generieke competenties die het onderzoek en afhandeling van de gratieverzoeken ten goede komen. De medewerkers van deze cel staan onder de leiding van de Voorzitter van de FBD.

Overeenkomstig artikel 5 van het KB van 9 mei 2007 tot uitvoering van Hoofdstuk 5 van Titel VII van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV) worden alle medewerkers van de FBD ter beschikking gesteld van deze dienst en behouden zij in hun administratie van oorsprong hun rechten op bevordering, verandering van vakklasse, verandering van graad en mutatie.

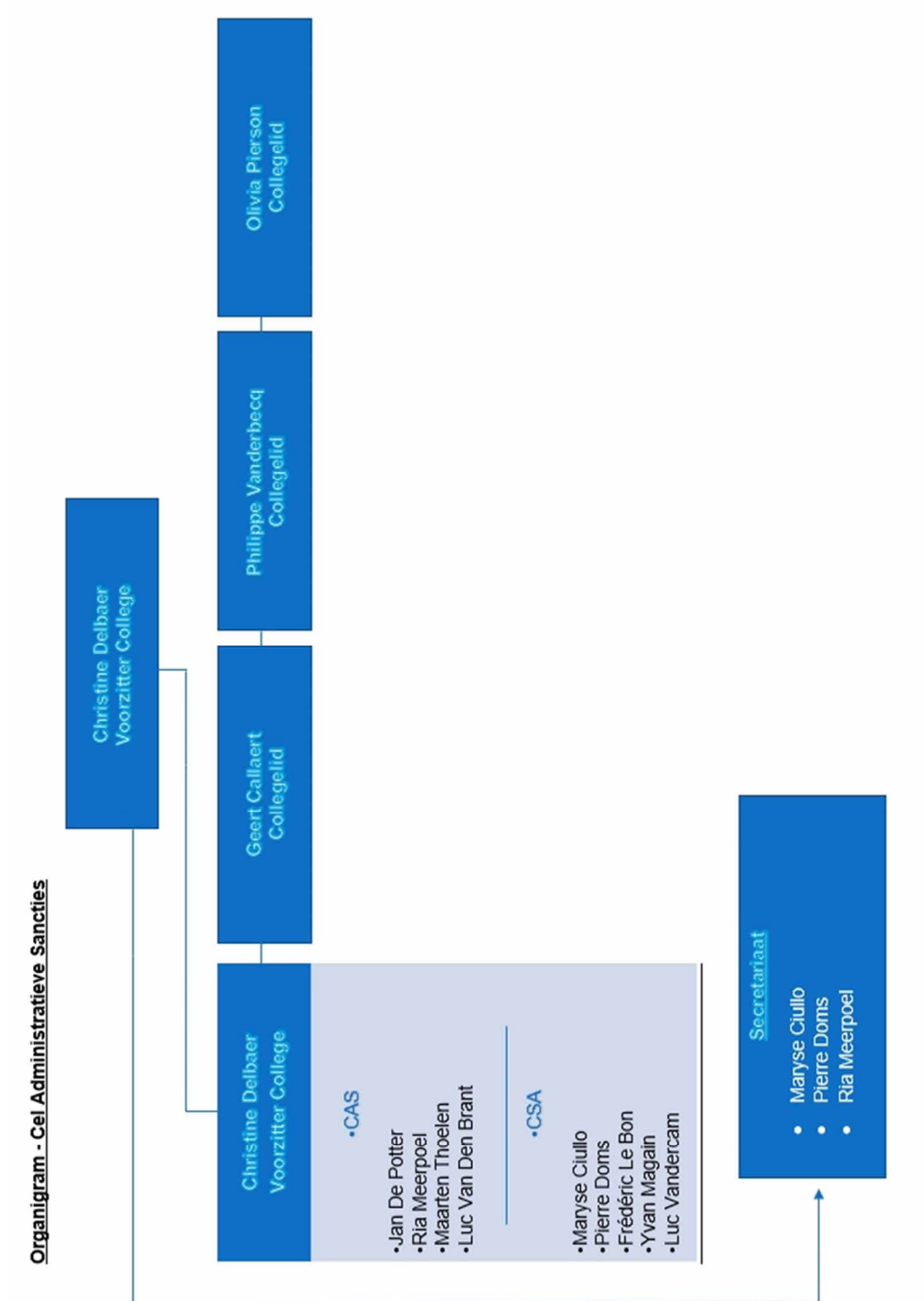
ORGANIGRAM – MANAGEMENTONDERSTEUNING



ORGANIGRAM – AFDELING FISCALE BEMIDDELING



ORGANIGRAM – CEL ADMINISTRATIEVE SANCTIES



AFDELING I - FISCALE BEMIDDELING

DEEL I : ALGEMEEN

1. INLEIDING

1.1 Algemeen

Bemiddeling op fiscaal gebied wordt dus mogelijk gemaakt door de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV). Met de oprichting van de FBD beoogde de wetgever de voortdurend groeiende complexiteit van de fiscale wetgeving transparanter te maken en de administratie toegankelijker te maken. Ook is er de noodzaak om de belastingplichtigen akkoord te laten gaan met de belastingen waaraan ze onderworpen zijn.

De opdracht van de afdeling Fiscale bemiddeling van de FBD bestaat erin:

- minnelijke schikkingen te bewerkstelligen in moeilijkheden met betrekking tot de toepassing van de fiscale wetten waarvoor de verschillende administraties van de FOD Financiën bevoegd zijn en waarvoor zij de dienst verzekeren, m.a.w. op constructieve wijze bijdragen tot het verminderen van de gerechtelijke geschillen;
- de inning van de fiscale schulden mogelijk te maken of te versnellen;
- aan de hand van problemen, vastgesteld in individuele dossiers, aanbevelingen te richten aan de Voorzitter van de FOD Financiën, teneinde globale oplossingen aan te brengen;
- hierover verslag uit te brengen aan de Minister van Financiën en aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers.

Fiscale bemiddeling is op zich niet te vergelijken met de bemiddeling ingevoerd door de wet van 21 februari 2005 in deel VII van het Gerechtelijk wetboek. Fiscale bemiddeling berust op een heel andere specifieke wetgeving en dekt veel meer dan de bemiddeling bedoeld in de strikte betekenis van voormeld wetboek. Fiscale bemiddeling kan dan ook eerder gezien worden als een minnelijke geschillenoplossing. De fiscaal bemiddelaar is niet louter een derde die de partijen zal begeleiden naar het zoeken van een oplossing. Zijn rol beperkt zich niet tot een mondelinge tussenkomst. De FBD werkt met teams van experts, zoals we verder zullen merken. Elk van hen zal zelf mee zoeken naar die oplossing en suggesties aanreiken om tot resultaat te komen. Hij kan fungeren als tussenpersoon niet alleen tussen de partijen, maar tevens ook tussen verschillende diensten en zelfs de hiërarchie.

Dienstverlening staat hoog in het vaandel van de FBD. Door het verlenen van een correcte dienstverlening en informatieverstrekking aan de burger en de ondernemingen draagt de FBD ertoe bij om de fiscale procedures en wetgeving toegankelijker te maken en wordt getracht de taken van de plaatselijke diensten te verlichten.

1.2 De federale Ombudsman - samenwerkingsprotocol

Op 13 december 2016 ondertekende de FBD een samenwerkingsprotocol met de federale Ombudsman. De idee achter de aangenomen afspraken bestaat erin dat de FBD haar volle rol van "eerstelijnsdienst" verwerft in fiscale zaken, zodat het beroep op de federale Ombudsman als "tweedelijnsdienst" zich kan toespitsen op dossiers waarin de FBD niet voor een oplossing kon zorgen, hetzij door het niet slagen van de opgestarte bemiddeling, hetzij

door de onmogelijkheid om in het dossier te kunnen bemiddelen, gelet op de wettelijke noodzaak tot onontvankelijk verklaren van het verzoek tot bemiddeling. Het afsluiten van het samenwerkingsprotocol laat toe om zorgzaam om te gaan met de belangen van de verzoekers, duidelijkheid te creëren zowel voor hen als voor de betrokken ambtenaren, en om iedere vorm van dubbel gebruik te vermijden.

De contacten in het kader van de afsluiting van het samenwerkingsprotocol zorgen tevens voor een platform tot nauwer overleg tussen de diensten in bepaalde situaties waarmede zij in de praktijk worden geconfronteerd. Zowel de federale Ombudsman als de FBD behandelen immers, enerzijds, de hen voorgelegde verzoeken om tot een oplossing te komen voor de verzoekende burger in het voorliggend individueel dossier, doch treffen anderzijds maatregelen om dergelijke conflicten of misverstanden in de toekomst op algemene wijze maximaal te kunnen vermijden. Het protocol maakt het mogelijk om de ondervonden problemen, hetzij in de werking van de administratie, hetzij op het vlak van de toepasselijke wetgeving, gezamenlijk te onderzoeken en aan te kaarten bij de bevoegde instanties.

Zo werkte de FBD in 2019 nauw samen met de federale Ombudsman in een onderzoek naar de “ten onrechte” belasting van het KI van de enige eigen woning.

Door de weglating van de code 1100 (2100) in vak III van de aangifte in de personenbelasting vanaf het aanslagjaar 2015, hadden verschillende belastingplichtigen hun KI met betrekking tot hun eigen woning opgenomen in de code 1106 (2106). Daardoor werd het geïndexeerde KI ten onrechte belast. Die overbelasting werd nagenoeg steeds buiten de bezwaartermijn van artikel 371 WIB 92 via een aanvraag om ontheffing van ambtswege aan de AAFisc meegedeeld.

De FBD heeft samen met de federale Ombudsman in een overleg met de Administrateur Particulieren van de AAFisc bekomen dat, zonder afbreuk te doen aan de principes ter zake, een administratieve tolerantie wordt toegepast op alle nog openstaande geschillen waarbij in casu alsnog wordt aangenomen dat voldaan is aan de voorwaarden gesteld in artikel 376, § 1, 1° en 2°, WIB 92.

1.3 Specificiteit van het fiscaal bemiddelen

De FBD is uitgegroeid tot een “oplossingsdienst”, een dienst die aan dienstverlening in het kwadraat doet aan de belastingplichtige, dit zowel op het vlak van de vestiging van belastingen en rechten als van de invordering ervan. Daarbij moet niet altijd bemiddeld worden, doch het fiscaal bemiddelen blijft de kernactiviteit van de dienst.

Door de jaren heen hebben de medewerkers van de fiscale bemiddeling hun eigen bemiddelingsaanpak gecreëerd, verfijnd en aan hun nieuwe collega's-bemiddelingsmedewerkers doorgegeven. Zo hebben zij de weg geëffend naar informele verkennende bemiddelingsgesprekken, waarin de taak en opdracht van de fiscale bemiddelingsmedewerker, maar ook van de partijen en het verwachte verloop van het bemiddelingsproces worden toegelicht. Hierna worden een aantal aspecten meegegeven die er net voor zorgen dat de fiscale bemiddelingsaanpak succesvol is.

De meeste van deze succesfactoren blijken inherent te zijn aan het feit dat de bemiddelaar zelf een fiscaal ambtenaar is. Terzelfdertijd houdt dit ook de bedreiging in dat er hem een gebrek aan neutraliteit zou kunnen worden verweten. Uiteindelijk is fiscale bemiddeling een bemiddeling door de overheid met diezelfde overheid als conflicterende partij. Maar de vlag “overheid” dekt hier natuurlijk meerdere ladingen. De medewerker van de FBD is inderdaad vóór alles een fiscaal expert in de wettelijke, reglementaire en fiscaaltechnische aspecten van het onderliggende geschil en dit maakt hem inhoudelijk deskundig. Bij zijn aanwerving spelen

zeker ook andere vaardigheden een rol. Hij heeft een helicopterview, een netwerk, is een evenwichtsbewaarder en kan “redelijkheid” nastreven.

De ambtenaren van de FOD Financiën die kandideren voor een functie van “fiscaal bemiddelaar”, worden aan de hand van hun curriculum vitae en een selectie-interview door een gevarieerd samengestelde selectiecommissie gescreend op, enerzijds, hun puur fiscaaltechnische kennis, maar, anderzijds, ook op een aantal generieke vaardigheden. Er wordt van hen een jarenlange ervaring verwacht in de fiscale materie waarin zij moeten bemiddelen, zowel op het vlak van de eerder theoretische benadering van de fiscaliteit, als van de daadwerkelijke ervaring op het terrein. Zo worden bijvoorbeeld geschillen inzake vennootschapsbelasting enkel aan deskundigen op dit vlak toevertrouwd en dit geldt ook voor alle andere materies (personenbelasting, btw, invordering, kadaster ...).

Er wordt evenwel evenveel aandacht besteed aan hun persoonlijke kwaliteiten, als aan hun vaardigheden en beroepshouding. Van een fiscaal bemiddelaar wordt immers verwacht dat hij zich snel in een dossier kan inleven, een open geest heeft, betrokken, empathisch, geduldig en voldoende stressbestendig is en daarnaast de communicatie en het bemiddelingsproces kan aanmoedigen en structureren. Maar boven alles wordt nagegaan of de kandidaat zich voldoende kan “losmaken” van zijn administratie van oorsprong, vrij is van iedere beïnvloeding op dat vlak, de nodige ethiek als bemiddelaar kan waarborgen en uitdrukkelijk gemotiveerd is om oplossingsgericht te handelen. De medewerker van de FBD die als bemiddelaar optreedt, moet niet “neutraal” zijn omwille van zijn origine, maar wel “neutraal” in de mate dat hij objectief is en vrij van iedere beïnvloeding, van zowel de verzoeker als van de overheidsdienst, die uiteindelijk zijn bezoldigingen betaalt. Eén van de garanties hiertoe is het feit dat hij is ondergebracht in een “autonome dienst” en geen enkele hiërarchische band heeft met enige algemene administratie binnen de FOD Financiën.

De fiscaaltechnische kennis is bovendien complementair aan de andere vaardigheden en de houding en ethiek van de bemiddelaar en deze vier essentiële aspecten houden elkaar onderling in evenwicht. Een “deskundige” fiscaal bemiddelaar is een bemiddelaar, maar ook een expert die zijn inhoudelijke deskundigheid ten volle inzet om een goed en onpartijdig bemiddelaar te zijn. De kennis van de onderliggende fiscale materie en de administratie in al zijn facetten, zorgt er wel voor dat de bemiddelaar niet afhankelijk is van de ene of andere partij en net vrij is van iedere beïnvloeding, neutraal kan zijn in zijn statuut en een meervoudige partijdigheid of gelijkwaardige betrokkenheid kan nastreven om samen met de onderhandelende partijen tot een duurzame oplossing te komen.

De medewerkers van de FBD wordt tijdens de bemiddelingsprocedure gesteund, geleid en desgevallend vergezeld van hun verantwoordelijk Collegelid, de fiscaal bemiddelaar.

In de intussen 9 jaren dat er in België aan fiscale bemiddeling wordt gedaan, zijn meerdere succesfactoren gedefinieerd die er net voor zorgen dat, zoals hierna blijkt, globaal en gemiddeld in bijna 70% van de gevallen tot een bemiddelde oplossing wordt gekomen. Er wordt dan ook in het bijzonder stilgestaan bij de succesfactoren eigen aan het feit dat de fiscale bemiddelaar een ambtenaar is van de FOD Financiën, met name het beschikken over een helicopterview, een netwerk, het fungeren als evenwichtsbewaarder en de mogelijkheid om “redelijkheid” na te streven.

De fiscaal bemiddelaar heeft een helicopterview

De medewerker van de afdeling Fiscale bemiddeling heeft als ambtenaar van de FOD Financiën toegang tot de nodige databanken van die overheidsdienst zonder dat dit extra moet worden afgetoetst op het beroepsgeheim, laat staan dat dit enigszins kan worden geschonden. Hij kan zich aldus een perfect objectief beeld vormen van het dossier van de verzoeker om bemiddeling en weet vanuit die kennis als geen ander de onderhandelings-, bewegings- en

bemiddelingsruimte te definiëren en ieders “waarheid” te ontsluiten. Want ook een conflict met de overheid is vaak het gevolg van een ketting aan interpuncties, waarvan net dit ene laatste feit de figuurlijke druppel is. Vanuit deze helicopterview qua zowel elementen van het dossier als van de verhouding en gedragingen van de partijen, heeft de fiscaal bemiddelaar een objectief beeld van het conflict en laat dit alles hem toe de optimale bemiddelingsstrategie uit te werken. De fiscaal bemiddelaar suggereert of stuurt aldus het beste bemiddelingsproces: individuele of gezamenlijke gesprekken of net beiden en dit succesief? Het laat hem bovendien toe zijn cruciale rol van evenwichtsbewaarder, zoals hierna beschreven, op te nemen.

Overbodig te stellen dat iedere partij immers vaak anders tegenover de zaak aankijkt, zijn eigen waarheid heeft en die op een bepaald ogenblik ook niet meer alleen kan nuanceren. Het komt de fiscaal bemiddelaar toe deze eigen waarheden – standpunten – te laten bestaan, naast mekaar te plaatsen, te verduidelijken en vanuit een adequaat bemiddelingsproces, gestoeld op de belangen van de partijen, een akkoord te faciliteren. Zijn creatieve aanpak staat hierbij centraal en zijn inhoudelijke deskundigheid wakkert deze creativiteit aan.

De fiscaal bemiddelaar heeft een volledig netwerk

Wanneer men bemiddelt, is het essentieel om de partij te vinden die effectief de concessies kan doen. Binnen een overheidsapparaat is dit niet steeds eenvoudig. Het infocenter is de afzender van mijn aanslagbiljet in de personenbelasting, ik diende eerder mijn aangifte binnen bij de lokale taxatiedienst, maar zond mijn bezwaarschrift naar de adviseur-generaal vermeld op de keerzijde van het aanslagbiljet. Ik kreeg een ontvangstbewijs met vermelding van een contactpersoon. Maar is het wel die persoon die effectief over mijn bezwaar kan beslissen? Heeft hij met andere woorden wel carte blanche gekregen van degene die uiteindelijk het bezwaarschrift effectief zal en moet beslissen?

De fiscaal bemiddelaar kan in alle gevallen deze onduidelijkheden helpen oplossen en start, vanuit zijn doorgedreven kennis van de structuren van de administratie, zijn bemiddelingsproces met de juiste dienst of ambtenaar of betreft deze erbij. Hij kan, wanneer onduidelijke of voorbijgestreefde interpretaties van wettelijke of reglementaire bepalingen of rechtspraak worden vastgesteld, bovendien de hiërarchie (tot de centrale diensten van de betrokken algemene administratie) inschakelen om formele standpunten of principebeslissingen te betrachten of net gewijzigd of geactualiseerd te zien. Hij kan adviezen vragen aan andere instellingen zoals bijvoorbeeld de Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

Hij kan aldus een brug leggen tussen de bemiddelingstafel en de plaats waar de uiteindelijke besluiten worden genomen en desnoods deze dienst meenemen in het bemiddelingsproces. Hij heeft bovendien binnen zowel de FBD, als binnen de ganse FOD Financiën zijn netwerk, waarmee hij kan afstemmen, brainstormen en waardoor hij zelfs erkend wordt als een deskundige op dit vlak en ten volle “au sérieux” kan worden genomen, wat het bemiddelingsproces en de weg naar een duurzaam akkoord garandeert en stimuleert. Bovendien laat de polyvalente personeelssamenstelling van de FBD toe om alle aspecten van het geschil te bestrijden, zelfs diegene die er mede aan de basis van liggen, maar door een andere dienst worden beheerd (bijvoorbeeld de behandeling van een bezwaarschrift in de onroerende voorheffing – bevoegdheid voor de AAFisc – noodzaakt een uitblijvend advies van de kadasterdiensten – beheerd door de AAPD). De FBD garandeert aldus door zijn intern netwerk een transversale aanpak van het dossier, over de grenzen van de algemene administraties heen.

De fiscaal bemiddelaar is een evenwichtsbewaarder

Conflicten met de overheid zitten doorgaans in een stevige juridische verpakking. Vaak is de juridische schil zo dik, dat het onderliggende conflict met het blote oog niet meer kan worden waargenomen (Dick Allewijn, *Met de overheid om tafel – Fair play aan beide kanten*, Sdu Uitgevers, 2013).

Conflicten met de overheid kennen doorgaans twee machtsonevenwichten. Het machtsonevenwicht op zich: een burger tornt op tegen een log overheidsorgaan, een machtige overheid in zijn ogen, gekenmerkt door meerdere ambtenaren, ieder in hun specialiteit goed gedocumenteerd en ondersteund. Een administratie die makkelijker de rechtspleging aankan en de kosten daartoe, in tegenstelling tot de burger, niet moet schuwen, zodat haar “beste alternatief zonder bemiddeld akkoord” doorgaans beter is dan dit van de burger.

Maar er is een tweede vaak voorkomend machtsonevenwicht en dit is de kennis van de onderliggende fiscale materie. Eén of meerdere ambtenaren die dagdagelijks, jarenlang en beroepshalve met de fiscale materie zijn betrokken tegenover een burger voor wie de fiscaliteit desgevallend niet veel meer is dan één maal per jaar zijn aangifte indienen en vervolgens de berekeningsnota nazien. En net omwille van zijn fiscale en inhoudelijke deskundigheid kan de fiscale bemiddelingsmedewerker het kennisonewicht fundamenteel neutraliseren. Door de burger te informeren in mensentaal, nog voor de opstart van de eigenlijke bemiddelingsprocedure, maar evengoed tijdens de gezamenlijke of individuele gesprekken, kan hij het evenwicht herstellen wat een onmiskenbaar fundament is voor een goed akkoord. Een zogenaamde “caucus”, dit is een bemiddelingsgesprek met één partij, is aldus een heel passend middel om het kennisonewicht in balans te brengen.

Het is de taak van de fiscaal bemiddelaar dit op een totaal objectieve wijze te doen, waarbij hij zowel de pro's als de contra's van een akkoord kan accentueren, maar evengoed de wetgeving als de rechtspraak kan toelichten. Zijn meervoudige partijdigheid of gelijkwaardige betrokkenheid mag en moet op dit vlak bewust overhellen naar de partij “belastingplichtige”, waardoor hij niet alleen de aspecten van de onderliggende betwisting krijgt toegelicht, doch evengoed de gevolgen van het akkoord of het niet-akkoord. Een hersteld evenwicht is pas een goede basis voor een later duurzaam bemiddeld akkoord. De bemiddelaar spoort in dit verband zo nodig de belastingplichtige aan de specifieke overtuigingsstukken aan te brengen en definieert die in voorkomend geval samen met de partij “fiscus”. Dit is niet alleen een cruciale rol, doch een beslissende succesfactor om, ofwel tot een akkoord te komen, ofwel er minstens voor te zorgen dat de divergerende standpunten van de partijen afdoende aan mekaar worden toegelicht. Soms leidt dit er zelfs toe dat de belasting uiteindelijk toch als correct opgelegd en rechtvaardig wordt ervaren. Het gebeurt bovendien ook dat er geen akkoord wordt gevonden, maar dat de fiscaal bemiddelaar heel zinnig werk heeft geleverd om de belastingplichtige meer inzicht te verschaffen in de onderliggende problematiek.

De fiscaal bemiddelaar kan daadwerkelijke voorstellen doen en “redelijkheid” nastreven

De fiscaal bemiddelaar is vanuit zijn inhoudelijke deskundigheid en expertise in de onderliggende materie, zijnde het voorwerp van het geschil, goed geplaatst om in functie van de belangen van de partijen voorstellen te doen om tot een oplossing van het geschil te komen, in voorkomend geval gepaard gaande met alternatieve voorstellen, of de partijen te stimuleren deze zelf te formuleren en/of er hen in te begeleiden.

Van de fiscaal bemiddelaar wordt wel verwacht dat hij de fiscale wet, de reglementaire bepalingen en circulaire naleeft. Hij kan de interpretatie ervan wel sturen en in vraag stellen. Het staat hem bovendien uitdrukkelijk vrij om aanbevelingen te doen wanneer hij van oordeel is dat deze bepalingen of voorschriften een zekere discriminatie of verkeerde interpretatie

inhouden, of wanneer er wordt vastgesteld dat bepaalde bestuurshandelingen of de bestuurlijke werking in strijd zijn met de principes van behoorlijk bestuur of met de wetten en verordeningen.

De fiscaal bemiddelaar waakt dan ook stipt over de naleving van deze beginselen van behoorlijk bestuur in de individuele dossiers waarvoor zijn bemiddeling wordt gevraagd en kan deze principes hanteren om een passende bemiddelde oplossing te betrachten.

Indien de toepassing van deze wettelijke bepalingen bovendien in uitzonderlijke gevallen al te onredelijke en onevenredige gevolgen heeft, kan hij alsnog voorstellen doen om tot een “redelijke” oplossing te komen of nog de beslissing ervan uit te stellen tot er een andere interpretatie kan worden aan gegeven of er rechtspraak komende is die een precedentswaarde heeft.

De fiscaal bemiddelaar streeft er steeds naar om door redelijke normen te hanteren, tegemoet te komen aan de belangen van de beide partijen en een duurzaam akkoord te bereiken, dat desnoods verder reikt dan het betreffende aanslagjaar.

Dat de fiscaal bemiddelaar een ambtenaar van de FOD Financiën is, inhoudelijk heel deskundig is en de specificiteit van de fiscale bemiddeling net inhoudt dat ze ingang vindt op verzoek van één enkele partij (met name de belastingplichtige), houdt evenwel een aantal risico's in die kunnen worden bestreden.

De fiscale bemiddeling start met het verzoek van slechts “één” partij

In tegenstelling tot de andere gevallen van bemiddeling, wordt de fiscale bemiddeling ingezet op verzoek van één partij, namelijk de partij “belastingplichtige”. Hij kan alleen en zonder medeweten van de partij “administratie” in het conflict, verzoeken om de fiscale bemiddeling.

In de andere gevallen van bemiddeling (familiezaken, burgerlijke en handelszaken ...) stappen de partijen in het conflict “samen” naar een bemiddelaar en kiezen zij er resoluut voor om “samen” de bemiddeling als alternatieve geschillenoplossing aan te wenden. De bemiddelaar neemt bovendien in deze gevallen van bij het eerste gesprek de twijfel bij de ene of andere partij weg, door in wat er wordt genoemd de “trajectbemiddeling” de overtuiging te krijgen dat er bewust en effectief voor de bemiddeling als wijze van geschillenoplossing wordt gekozen. Hij dringt evenwel zijn keuze niet op, wat inhoudt dat de bemiddeling als wijze van conflictoplossing uiterst vrijwillig blijft. Het is en blijft dus een gezamenlijke en welbewuste beslissing van de onderhandelaars om deze en geen andere (bijvoorbeeld de gerechtelijke) weg te kiezen voor de oplossing van hun conflict. Deze bemiddelaar is zelf vaak geen expert in het hem voorgelegde geschil. Hij zal desgevallend voorstellen aan de partijen om externe experts in te schakelen bij hun zoektocht naar oplossingen.

Dit houdt alvast een stevige basis in waarop de onderhandelaars kunnen stoelen om op een constructieve wijze met behulp van de bemiddelaar tot een duurzaam akkoord te komen. Een akkoord en een oplossing die van hen zijn en enkel door de bemiddelaar worden gefaciliteerd.

Inzake fiscale bemiddeling ligt het totaal anders. Enkel de partij “belastingplichtige” kan slechts om deze vorm van bemiddeling verzoeken en de partij “fiscus” moet dan maar mee in dit bemiddelingsproces, omdat de wet deze vorm van geschillenoplossing voorziet en deze door de administratie, zijn hiërarchie, effectief wordt gedragen. De vrijwilligheid is hier dus uitgehold aan de zijde van de fiscus. Is dit dan wel een goede basis om tot een goede bemiddelde oplossing te komen? In de praktijk lijkt dit alvast geen fundamenteel obstakel (meer) te zijn en is echte “dwang” om te bemiddelen zelden aan de orde. De overheid wil er tenslotte als onpartijdige, objectieve overheid zijn voor alle burgers. Ook een ambtenaar of een

administratie wil niets liever dan een oplossing voor het conflict, is een escalerend conflict liever kwijt dan rijk en wil zijn dossier kunnen afsluiten. De administratie beseft dat het bemiddeld akkoord ook op lange termijn de compliance verhoogt en de fiscale bemiddelingsmedewerker als inhoudelijk deskundige de oplossing en het akkoord tussen de partijen in het conflict faciliteert, info aanbrengt, vertolkt en mee brainstormt om de oplossing te betrachten en zodoende soms zelfs een beetje indekt. De fiscaal bemiddelaar faciliteert aldus ook het leven van de partij fiscus.

Om het fiscaal bemiddelingsproces te optimaliseren, dient de fiscaal bemiddelaar de nodige tijd te nemen om zijn taak aan de ambtenaar, die nog niet met de fiscale bemiddeling vertrouwd is, uitgebreid toe te lichten, hem daarbij te wijzen op zijn autonomie als onderhandelende partij in het conflict, maar ook op de vele voordelen die de bemiddeling voor hem biedt, onder meer qua aanbreng van voorstellen ten gronde, informatiebeheerder en -verzamelaar en mogelijkheid tot een aftoetsing van de visies van beide partijen, desnoods bij de gespecialiseerde cellen binnen de administratie, al dan niet vanuit het netwerk van de bemiddelaar. De "reputatie" van de fiscaal bemiddelaar vanuit zijn eerder gevoerde bemiddelingen, alsook van de FBD in het algemeen, moeten hem daarbij helpen.

Is de fiscaal bemiddelaar wel voldoende neutraal?

De medewerkers van de fiscale bemiddeling zijn ondergebracht in een autonome dienst binnen de FOD Financiën die onder geen enkele algemene administratie ressorteert. Toch kent de fiscaal bemiddelaar vaak de ambtenaren waarmee hij moet bemiddelen of heeft hij ze in een eerdere bemiddeling reeds ontmoet. Zoals hiervoor gesteld, levert dit het grote voordeel op over een netwerk te beschikken. Dat hij een ex-collega van één der partijen was of die ene partij uit eerdere bemiddelingen kent, stelt evenwel dat de onafhankelijkheid of onpartijdigheid van de fiscaal bemiddelaar niet in vraag. Iedere fiscaal bemiddelaar kiest bewust voor een tewerkstelling bij de FBD en kan er ook snel weg indien hij ondervindt zich niet voldoende van zijn ex-administratie te kunnen losmaken. Maar hij heeft terzelfdertijd de ethiek als bemiddelaar en ambtenaar, wat inhoudt dat, indien hij zich wegens een zekere vooringenomenheid of uitgesproken persoonlijke relatie met de partij binnen de administratie ook maar "vreest" niet voldoende onafhankelijk en onpartijdig te kunnen zijn, hij in het betreffende conflict kan worden vervangen door een collega fiscaal bemiddelaar die deze garantie wel kan bieden. Soms worden zelfs twee fiscale bemiddelaars in een fiscale bemiddelingsprocedure betrokken. En uiteindelijk faciliteert de fiscaal bemiddelaar slechts een bemiddeld akkoord, waarover finaal alleen de onderhandelende partijen beslissen.

De fiscaal bemiddelaar mag zich niet inhoudelijk bemoeien

Een bedreiging waarop de fiscale bemiddelingsmedewerker moet letten is dat hij constructieve en betrouwbare voorstellen doet, desnoods met alternatieven, doch zich daarbij niet gaat overbemoeien, laat staan aan een zekere schikkingsdwang vertoont en de partijen kost wat kost tot een akkoord dwingt. Hij moet evenwel zijn rol van evenwichtsbewaarder en informatiebeheerder bewust opnemen. Hij moet de oplossing van het conflict vooralsnog aan de partijen laten en zonder enige druk uit te oefenen. De bemiddelde oplossing moet er één van de partijen blijven, niet ene die door de bemiddelaar is opgelegd. De bemiddelaar mag ze slechts faciliteren, doch moet de partijen responsabiliseren om mee naar een oplossing te zoeken en hun toestemming vragen elke belangrijke stap in het kader van de oplossing van het geschil.

De tussenkomst van de medewerkers in fiscale bemiddeling moet er immers niet alleen toe leiden dat het conflict van de baan is, maar er ook voor zorgen dat de relatie tussen fiscus en burger niet fundamenteel is geschonden of, indien dit wel al het geval was, wordt hersteld. Want dit zal een belangrijke impact hebben op de compliance van de belastingplichtige. Een

belastingplichtige betaalt immers veel makkelijker een belasting waarvan hij oordeelt dat ze hem “rechtvaardig” is opgelegd.

1.4 Reacties van de partijen betrokken in het bemiddelingsproces

Zoals reeds aangegeven komen de medewerkers van de FBD tussen op verzoek van de belastingschuldigen en belastingplichtigen. Naar aanleiding van deze tussenkomst nemen zij contact op met de dossierbeheerders bij de fiscale administraties in hun zoektocht naar een akkoord tussen de partijen.

Tijdens het uitvoeren van hun opdracht, moeten de medewerkers van de FBD blijf geven van hun fiscale competenties en voortbouwen op hun ervaring in de materie waarover ze bemiddelen. Verder moeten ze over de nodige persoonlijke kwaliteiten beschikken om de partijen ervan te overtuigen dat het de voorkeur verdient om het geschil op te lossen via overleg. Bemiddeling is dus een specifiek beroep, waarvoor heel wat persoonlijke inzet en inspanning nodig zijn.

Een hoogwaardige dienstverlening bieden, is een prioriteit voor de FBD. De kwaliteit van de dienstverlening zal stijgen naarmate de motivatie van de medewerkers van de FBD groeit. Een gemotiveerde medewerker is een medewerker die zin heeft in zijn werk en die bereid is om inspanningen te leveren bij het uitvoeren van zijn opdracht. Een gemotiveerde medewerker zal grondiger tewerk gaan bij het onderzoeken van de aanvragen en zijn taken met meer inzicht uitvoeren.

Motiverende factoren voor een medewerker zijn bijvoorbeeld de jobinhoud, de werkomstandigheden en het autonoom werken. Een andere factor die motivering kan verklaren, is evenwel de erkenning van zijn werk.

Binnen het kader van hun opdracht krijgen de medewerkers van de FBD niet alleen bedankingen en felicitaties van de aanvragers van bemiddeling, maar ook, en dat is belangrijk, van de ambtenaren bij de fiscale administraties die de dossiers beheren. Die bedankingen en felicitaties worden dikwijls mondeling geuit, maar soms ook schriftelijk in de vorm van mails.

Hier geven we enkele voorbeelden van mails met bedankingen en felicitaties die de medewerkers van de FBD in de loop van 2019 bij het behandelen van de dossiers hebben ontvangen.

Van de dossierbeheerders bij de fiscale administraties

Nogmaals bedankt voor de goede samenwerking.

Heel erg bedankt voor je hulp met het dossier.

Je hebt de meetings als een uitmuntend bemiddelaar zeer goed beheerd!

Graag wil ik u ook bedanken voor de aangename en vruchtbare samenwerking. De tussenkomsten van uw dienst hebben m.i. de noodzakelijke bijdragen geleverd om met het voorliggende gunstige resultaat te kunnen afsluiten.

De argumenten die u aanhaalt zijn zeker voldoende om mijn beslissing te staven. Het was zeer aangenaam om je te leren kennen.

Bedankt voor de vlotte samenwerking!

Van de aanvragers van bemiddeling

Dat is goed nieuws! Heel erg bedankt voor alles wat u hebt gedaan en voor uw beschikbaarheid en luisterend oor ondanks dat we ver weg zijn van België.

Graag wil ik u bedanken voor uw follow-up en professionele aanpak. Ook wil ik u bedanken en feliciteren voor de kwaliteit van uw dienstverlening en voor uw persoonlijke begeleiding.

Kritiek geven op onze administraties is dikwijls gemakkelijk, maar als er iets goed gaat en er inspanningen geleverd worden, dan moet dat ook gezegd worden, vind ik. Nogmaals hartelijk bedankt!

Heel erg bedankt voor uw antwoord; nu begrijp ik de situatie beter.

Ik bezorg uiteraard een kopie van deze brief aan de Fiscale Bemiddelingsdienst en ik bedank alvast de heer/mevrouw ... voor zijn oordeelkundige tussenkomst en het verslag dat hij ons heeft doorgestuurd.

Graag bedank ik u voor de tijd die u gisteren voor mij hebt gemaakt en voor alle adviezen die u mij hebt gegeven. Het is een hele geruststelling om te kunnen rekenen op bekwame personen die zich inzetten voor hun beroep. Gefeliciteerd en dank u wel hiervoor.

Graag wil ik u bedanken namens de heer maar ook namens mezelf voor uw reactie en goede samenwerking in dit dossier.

Na de vele moeilijke maanden ben ik opgetogen over de afloop van dit dossier. Het was een waar genoegen u te ontmoeten en ik dank u voor uw tussenkomst.

Graag herhaal ik nogmaals dat het een genoegen was u te ontmoeten en het bestaan van uw bijzonder nuttige dienst te ontdekken!

Hartelijk bedankt, ook namens mijn cliënte, voor de inspanningen die u in dit dossier hebt geleverd en die – ondanks wat u zelf zei – reeds hebben geleid tot een waardevol en gewaardeerd resultaat.

*Dank voor uw duidelijke uiteenzetting ,
Ik kan u met vreugde melden dat alles in orde is ,
Voor dit aanslagjaar en ook voor het volgende.*

*Ik wilde u en mevrouw ... bedanken voor de samenwerking die u realiseerde met uw collega's te ... in bovenvermeld dossier.
Het is een hele verlichting in het dagdagelijkse leven van mijn schoonbroer en schoonzus, omdat ik verwachtte dat dit verlies de zaak volledig aan de grond zou kunnen zetten.
Uw suggesties deden uw collega's een andere kijk op deze zaak krijgen.
Op die manier werd een hoorzitting na vraagstelling een overtuigingszitting.*

*Ik werd steeds van het kastje naar de muur gestuurd in een, voor mij, onbekende wereld.
Gelukkig kon ik steeds op u rekenen voor advies die van goudwaarde bleek te zijn.
Ik ben je heel dankbaar voor alle energie die je hierin gestoken hebt en ik ben extreem blij met de goede afloop!
Graag wensen wij u en uw dienst uitdrukkelijk te bedanken voor de geslaagde bemiddeling in dit dossier, die voor een doorbraak in de besprekingen met de BBI heeft gezorgd.*

Ik ben zeer blij dit nieuws te vernemen!

Heel erg bedankt voor uw tijd in dit dossier alsook het delen van uw kennis.

Dank u voor uw verslag, wij zijn zeer tevreden met jullie tussenkomst en de afloop van dit dossier

*Dat is heel goed nieuws. Cliënten gaan tevreden zijn.
Hartelijk dank voor uw positieve tussenkomst (van een OCMW).*

Gelezen op de website van een accountant

In geval van bezwaar mag de belastingplichtige vragen om gehoord te worden en zijn dossier in te kijken.

Bovendien kan hij een beroep doen op de Fiscale Bemiddelingsdienst, een zelfstandige dienst die tot doel heeft de aanvragen volledig onafhankelijk en objectief te behandelen om de standpunten van de belastingplichtige en de administratie te proberen verzoenen.

Wij raden sterk aan om deze dienst in te schakelen, want wij hebben er zelf altijd uitstekende ervaringen mee gehad.

De werkkwaliteit die de medewerkers van de FBD leveren, wordt in deze berichten erkend. Die erkenning geeft zin aan het werk en zorgt ervoor dat de medewerkers meer zelfvertrouwen krijgen. Die erkenning verklaart ook waarom de FBD in de tevredenheidsenquêtes van de FOD Financiën naar voren komt als een dienst met een van de hoogste algemene tevredenheidsscores van medewerkers.

Gelezen in een boek

“De positieve rol van de bemiddelingsdienst mag niet onderschat worden, omdat nogal wat principe zaken daar een oplossing krijgen.

(...)

Mijn ervaring is dat de ambtenaren van de bemiddelingsdienst buitengewoon correct zijn in hun benadering en een grote mate van objectiviteit kunnen opbrengen.” Het belaste land. Over de malaise van onze fiscaliteit, Victor Dauginet, 2019).

2. WERKING

2.1 Aanvragen en behandeling

Overeenkomstig artikel 9 van het KB van 9 mei 2007 kan *"iedere belanghebbende (...) een aanvraag tot bemiddeling indienen ofwel schriftelijk, per fax of per e-mail ofwel mondeling tijdens de permanentie georganiseerd door de dienst."*

Wat aanvragen over het kadastraal inkomen betreft, kon de aanvraag in het verleden theoretisch slechts indirect worden ingediend. Artikel 501bis WIB 92 voorzag immers dat de aanvrager zijn bemiddelingsaanvraag slechts via tussenkomst van de onderzoekende ambtenaar kon indienen.

Met Hoofdstuk 3 van de wet van 29 maart 2018 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst wordt een einde gesteld aan deze problematiek. Vanaf 1 juni 2018 is artikel 501bis WIB 92 aangepast, zodat ook de bezwaarindiener zelf rechtstreeks beroep kan doen op de FBD.

De FBD voert tevens de taken uit die voordien waren toevertrouwd aan de "Contactcel Invordering". Deze cel kwam tussen in geschillen tussen de belastingplichtige en de ontvanger van de directe belastingen of van de btw. Aanvragen, die betrekking hebben op een invorderingsprobleem en die aan de beleidscel van de Minister van Financiën of aan het Koninklijk Paleis worden gericht, worden desgevallend eveneens op de FBD behandeld.

Daarnaast wordt de FBD ook gecontacteerd in verband met diverse andere fiscale vragen, zonder dat er een blijvend geschil met een dienst binnen de FOD Financiën blijkt te zijn. Het gaat dan in hoofdzaak om vragen die betrekking hebben op de toepassing van één welbepaald onderdeel van de fiscale wetgeving, op de aflijning van de bevoegdheid van de FBD, over de persoonlijke fiscale situatie van de belastingplichtige, op de wijze waarop de belastingplichtige zich "in regel kan stellen" met de administratie, enz.

Dienstbaarheid behoort tot de vier basisvoorwaarden van de FOD Financiën. Dienstbaarheid staat bijzonder hoog in het vaandel van de FBD. Vanuit dat perspectief, verstrekt de FBD algemene of, indien mogelijk, concrete informatie aan de belastingplichtigen die op hem beroep doen of verwijst hen door naar de juiste dienst.

Uit het voorgaande volgt dat op de afdeling Fiscale bemiddeling van de FBD de dossiers worden onderverdeeld in drie categorieën, namelijk: "Fiscale Bemiddeling", "Contactcel Invordering" en "Diversen". De ontvangen dossiers worden in de analyse en bespreking hierna dan ook aldus opgesplitst en meer uitvoerig toegelicht.

2.2 Betrokken domeinen

2.2.1 Algemeen

De FBD treedt enkel op in moeilijkheden met betrekking tot de toepassing van de fiscale wetten waarvoor de verschillende administraties van de FOD Financiën bevoegd zijn en waarvoor zij de dienst verzekeren.

De dienst van de belasting is een begrip dat gehanteerd wordt in de Bijzondere Financieringswet om te duiden op alles wat betrekking heeft op de vestiging, de geschilprocedures, de inning en invordering van de belasting. Een definitie van het begrip is terug te vinden in de parlementaire besprekingen die de 5de Staatshervorming voorafgaan.

“De dienst van de belasting omvat de vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten).”. (Kamer, verslag van de Commissie voor de herziening van de Grondwet en de hervorming der instellingen, DOC 50 1183/007, blz. 160).

2.2.2 Federale materies

De artikelen 117 tot 130 W 25 april 2007 hebben verschillende wijzigingen aangebracht aan de fiscale wetboeken. Ze voorzien in de tussenkomst bij de aanvragen tot bemiddeling die specifiek vermeld zijn in de verschillende fiscale wetboeken.

I. Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

De FBD is bevoegd inzake de btw. De artikelen 117 en 118 W 25 april 2007 hebben de artikelen 84^{quater} (aanvraag tot bemiddeling in geval van een blijvend meningsverschil over de taxatie) en 85^{ter} (aanvraag tot bemiddeling inzake de invordering) ingevoegd in het Btw-Wetboek.

Op het vlak van taxatie is de aanvraag tot bemiddeling slechts mogelijk in het geval van een blijvend meningsverschil, dit wil zeggen na het ogenblik waarop de belastingplichtige alle discussiemogelijkheden met de taxatieambtenaar heeft uitgeput en tijdens het beroep ingesteld op basis van artikel 84 Btw-Wetboek bij de Minister van Financiën of de door hem gedelegeerde ambtenaar.

Teneinde te vermijden dat interferentie tussen de bemiddeling en het gerechtelijk beroep of de inwerkingstelling van een quasi-gerechtelijke procedure optreedt, en om te vermijden dat de administratieve overheid haar beslissing tot in het oneindige herziet, heeft artikel 84^{quater}, §2, Btw-Wetboek twee procedureregels ingevoerd, de ene met betrekking tot de ontvankelijkheid van de aanvraag tot bemiddeling, en de andere met betrekking tot de stopzetting van de tussenkomst van de FBD.

Zo is de aanvraag tot bemiddeling onontvankelijk indien, voorafgaandelijk aan deze aanvraag, de schuldenaar verzet heeft aangetekend tegen het dwangbevel met toepassing van artikel 85 Btw-Wetboek, ofwel een deskundige schatting met toepassing van artikel 59, §2, van hetzelfde wetboek gevorderd heeft om de normale waarde van de goederen en de diensten die het voorwerp uitmaken van het meningsverschil te bepalen, ofwel er reeds uitspraak werd gedaan over de betwisting door de Minister van Financiën of de door hem gedelegeerde ambtenaar.

Anderzijds, wanneer, vóór de kennisgeving van het bemiddelingsverslag, de schuldenaar verzet aantekent tegen het dwangbevel, de deskundige schatting wordt gevorderd met toepassing van artikel 59, §2, Btw-Wetboek of er over de betwisting uitspraak werd gedaan, is de FBD ontheven van zijn bevoegdheid.

Artikel 84^{quater}, §3, Btw-Wetboek staat de administratieve overheid uitdrukkelijk toe om in de mate dat zij het gerechtvaardigd acht, het bedrag van de in het dwangbevel gevestigde belasting of boeten naar beneden te herzien voor zover deze herziening geen vrijstelling of vermindering van belasting inhoudt. Daarentegen is het niet toegelaten om een aanvullende belasting te vestigen.

Op het vlak van de invordering laat artikel 85^{ter} Btw-Wetboek, ingevoegd door artikel 118 W 25 april 2007, aan de schuldenaar toe om een aanvraag tot bemiddeling in te dienen in geval van betwisting met de ontvanger belast met de invordering van zijn fiscale schuld.

De wet van 13 april 2019 (BS 30 april 2019) voert een nieuw Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen in. Artikel 71 WMGI, van toepassing op vanaf 1 januari 2020 uitvoerbaar verklaarde fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, voorziet éénzelfde mogelijkheid tot fiscale bemiddeling ingeval van betwisting met een ambtenaar van de FOD Financiën belast met de inning en de invordering van dergelijke vorderingen.

De schuldenaar kan eveneens de tussenkomst van de FBD vragen in geval er een betwisting ontstaat naar aanleiding van de toepassing van de wettelijke bepalingen inzake de vrijstelling van interesten of inzake het onbeperkt uitstel van de invordering.

II. Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

De FBD is bevoegd inzake alle belastingen die overeenkomstig artikel 1, §1, WIB 92 worden geheven, namelijk:

- 1° een belasting op het totale inkomen van rijksinwoners, personenbelasting geheten;
- 2° een belasting op het totale inkomen van binnenlandse vennootschappen, vennootschapsbelasting geheten;
- 3° een belasting op inkomsten van andere Belgische rechtspersonen dan vennootschappen, rechtspersonenbelasting geheten;
- 4° een belasting op inkomsten van niet-inwoners, belasting van niet-inwoners geheten.

Overeenkomstig artikel 1, §2, WIB 92 worden voormelde belastingen geheven door middel van voorheffingen, binnen de grenzen en onder de voorwaarden als bepaald in titel VI, hoofdstuk I, WIB 92. De FBD is tevens bevoegd inzake die voorheffingen: de onroerende voorheffing, de roerende voorheffing en de bedrijfsvoorheffing.

De FBD is eveneens bevoegd inzake de vaststelling van het kadastraal inkomen overeenkomstig artikel 471 WIB 92.

De artikelen 119 tot 121 W 25 april 2007 hebben in het WIB 92 volgende artikelen ingevoegd:

- 376^{quinquies} (aanvraag tot bemiddeling in geval een bezwaarschrift werd ingediend bij de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen);
- 399^{bis} (aanvraag tot bemiddeling in geval van betwisting met de ontvanger belast met de invordering van een fiscale schuld);

- 501*bis* (aanvraag tot bemiddeling in geval van blijvende onenigheid omtrent het kadastraal inkomen).

Ingevolge de wet van 29 april 2013 wordt artikel 376*quinquies* WIB 92 gewijzigd teneinde de fiscale bemiddeling ook mogelijk te maken in geval van verzoeken om ambtshalve ontheffing.

Artikel 501*bis* WIB 92 werd gewijzigd door Hoofdstuk 3 van de wet van 29 maart 2018 zodat dat de bezwaarindiener, vanaf 1 juni 2018, rechtstreeks beroep kan doen op de FBD.

a) Bezwaarschrift en ambtshalve ontheffing

De belastingschuldige, alsmede zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd kan, in geval een geldig bezwaarschrift werd ingediend bij de bevoegde adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen, een aanvraag tot bemiddeling indienen bij de FBD.

De aandacht wordt erop gevestigd dat een bezwaarschrift sedert 10 juli 2017 ook geldig kan worden ingediend bij de FBD. Het is niet de bedoeling dat bezwaarschriften systematisch worden ingediend bij de FBD, maar als dit toch gebeurt, dan is het bezwaarschrift geldig ingediend en loopt de belastingplichtige niet het risico dat het doorzenden de tijdige indiening ervan in het gedrang brengt. De in aanmerking te nemen datum van ontvangst is in dat geval immers de datum van ontvangst door de FBD.

De FBD zal het bezwaarschrift onmiddellijk doorzenden aan de bevoegde adviseur-generaal en de bezwaarindiener hiervan in kennis stellen.

Hetzelfde geldt trouwens wanneer het bezwaarschrift werd ingediend bij een andere ambtenaar van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen dan de bevoegde adviseur-generaal van die administratie, of zelfs bij een ambtenaar belast met de inning en de invordering van de inkomstenbelastingen.

De adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar verleent, overeenkomstig artikel 376 WIB 92 in bepaalde gevallen en onder bepaalde voorwaarden, ambtshalve ontheffing. Ook wanneer om de toepassing van artikel 376 WIB 92 wordt verzocht, kan een aanvraag tot bemiddeling bij de FBD worden ingediend.

Zoals inzake btw, voorziet artikel 376*quinquies* WIB 92 procedureregels om te vermijden dat interferentie tussen de bemiddeling en het gerechtelijk beroep optreedt en om te vermijden dat de adviseur-generaal zijn beslissing moet herzien. Complementair aan de administratieve bezwaarprocedure, wijzigt de bemiddeling niets aan de regels die deze procedure beheersen.

b) Invordering

Op het vlak van invordering laat artikel 399*bis* WIB 92 aan de belastingschuldige, alsmede aan zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd, toe om een aanvraag tot bemiddeling in te dienen in geval van betwisting met een ambtenaar belast met de inning en de invordering van zijn fiscale schuld.

De wet van 13 april 2019 (BS 30 april 2019) voert een nieuw Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen in. Artikel 71 WMGI, van toepassing op vanaf 1 januari 2020 uitvoerbaar verklaarde fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, voorziet éénzelfde mogelijkheid tot fiscale bemiddeling in geval van betwisting met een ambtenaar van de FOD Financiën belast met de inning en de invordering van dergelijke vorderingen.

c) Kadastraal inkomen

Artikel 501*bis* WIB 92 biedt aan de belastingplichtige die een geldig bezwaar heeft ingediend tegen het kadastraal inkomen dat hem werd betekend, de mogelijkheid om fiscale bemiddeling aan te vragen wanneer, na onderhandelingen, de onenigheid tussen hem en de administratie blijft bestaan.

Indien in de loop van de behandeling van het bezwaar tegen het kadastraal inkomen en na onderhandelingen tussen de onderzoekende ambtenaar en de bezwaarindiener onenigheid blijft bestaan, moet de ambtenaar onmiddellijk na die onderhandelingen en in aanwezigheid van de bezwaarindiener, aanvangen met het opstellen van een proces-verbaal van niet-akkoord. De bezwaarindiener moet daarbij ingelicht worden over de mogelijkheid om de tussenkomst van de FBD te vragen.

Wanneer de bezwaarindiener van de mogelijkheid om beroep te doen op de tussenkomst van de FBD geen gebruik wenst te maken, zal dat in het proces-verbaal van niet-akkoord worden vermeld.

Wenst hij wel de tussenkomst van de FBD, dan kan de bezwaarindiener daarom rechtstreeks verzoeken of deze wens kenbaar maken aan de onderzoekende ambtenaar. In dit laatste geval licht deze ambtenaar de FBD daarvan in.

Zodra het aldus rechtstreeks of door tussenkomst van de onderzoekende ambtenaar geformuleerd verzoek om bemiddeling door de FBD ontvankelijk wordt verklaard, geldt een schorsing van de onderliggende bezwaarprocedure tot er een akkoord wordt bereikt tussen de partijen, er aan het bezwaar wordt verzaakt, of het blijvend niet-akkoord wordt opgenomen in een door het College van de FBD bekrachtigd bemiddelingsverslag. In dit laatste geval wordt alsnog een in artikel 501*bis*, §2, WIB 92 voorziene proces-verbaal opgesteld waarna een scheidsrechterlijke beslissing wordt gevorderd teneinde het kadastraal inkomen vast te stellen.

III. Wetboek van met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen

Overeenkomstig artikel 1 WIGB is de FBD bevoegd inzake de verkeersbelasting (en de belasting op de inverkeerstelling) op de autovoertuigen, de belasting op de spelen en de weddenschappen, de belasting op de automatische ontspanningstoestellen, alsook op de belasting (en de aanvullende belasting) op de deelname van de werknemers in de winst of in het kapitaal van de vennootschap.

De FBD is evenwel niet bevoegd wanneer een gewest zelf de “dienst van de belasting” waarneemt.

Artikel 123 W 25 april 2007 wijzigt artikel 2 WIGB, teneinde de toepassing van de artikelen 376*quinquies* en 399*bis*, WIB 92 op deze belastingen mogelijk te maken. De modaliteiten tot tussenkomst van de FBD inzake de inkomstenbelastingen wanneer een aanvraag tot bemiddeling is ingediend, in geval van administratief beroep en in geval van betwisting met de ambtenaar belast met de inning en invordering van zijn belastingschuld, zijn derhalve mutatis mutandis van toepassing op de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

De wet van 13 april 2019 (BS 30 april 2019) voert een nieuw Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen in. Artikel 71 WMGI, van toepassing op vanaf 1 januari 2020 uitvoerbaar verklaarde fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, voorziet éénzelfde mogelijkheid tot fiscale bemiddeling ingeval van betwisting met een ambtenaar van de FOD Financiën belast met de inning en de invordering van dergelijke vorderingen.

IV. Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten

De FBD is bevoegd inzake de registratierechten¹, maar niet inzake de hypotheek- en griffierechten.

Artikel 124 W 25 april 2007 wijzigd artikel 219 van het W.Reg. en heeft in de eerste plaats tot doel in dat wetboek de mogelijkheid in te schrijven om beroep te doen op de FBD. Die bemiddeling kan gevraagd worden zolang het geschil tussen de belastingplichtige en de ontvanger der registratierechten zich nog in de informele fase bevindt.

Dit betekent met andere woorden dat de tussenkomst van de FBD kan gevraagd worden zolang de belastingplichtige geen verzet heeft gedaan tegen het in het kader van de betwisting uitgevaardigde dwangbevel. Dat verzet maakt immers een einde aan de administratieve fase van het geschil en legt het voor beslechting aan de rechterlijke macht voor.

Vooraleer beroep te kunnen doen op bemiddeling, moet de belastingplichtige evenwel gepoogd hebben om het geschil met de administratie op te lossen via op ernstige wijze gevoerde onderhandelingen. Er moet vooreerst een werkelijke moeilijkheid zijn en vervolgens moet die moeilijkheid zijn blijven bestaan na onderhandelingen met de administratie.

Indien de FBD vaststelt dat hij verzocht wordt om tussen te komen vooraleer de belastingplichtige ook maar enige moeite heeft gedaan om het geschil in samenspraak met de administratie op te lossen, kan de FBD weigeren om op het verzoek tot tussenkomst in te gaan.

Fiscale bemiddeling stopt wanneer de formele procedure van de controleschatting wordt ingesteld of wanneer het geschil voor beslechting aan de rechter wordt voorgelegd. Ook hier geldt als basisvoorwaarde voor een mogelijke tussenkomst van de FBD dat de 'dienst van de belasting' door de FOD Financiën moet worden waargenomen.

V. Wetboek der successierechten

De FBD is bevoegd inzake de successierechten². Artikel 125 W 25 april 2007 wijzigd artikel 141 van het W.Succ. waardoor een verzoek tot bemiddeling mogelijk wordt inzake de heffing of de invordering der successierechten.

Wat geldt voor de registratierechten i.v.m. de fiscale bemiddeling, geldt, mutatis mutandis, ook voor de successierechten.

VI. Wetboek diverse rechten en taksen

Artikel 126 W 25 april 2007 heeft artikel 202/4 van het Wetboek diverse rechten en taksen gewijzigd waardoor fiscale bemiddeling mogelijk wordt inzake de heffing of de invordering van diverse rechten en taksen.

¹ De Koning kan bepalen voor welke moeilijkheden in verband met de heffing en de invordering van de registratierechten de bemiddeling is uitgesloten. Tot op heden werd geen enkel dergelijk besluit getroffen.

² De Koning kan bepalen voor welke moeilijkheden i.v.m. de heffing en de invordering van de successierechten de bemiddeling is uitgesloten. Tot op heden werd dergelijk besluit niet getroffen.

De FBD is bevoegd inzake de rechten op geschriften en diverse taksen, zoals

- taks op de beursverrichtingen;
- taks op de aflevering van effecten aan toonder;
- jaarlijkse taks op de verzekeringsverrichtingen;
- jaarlijkse taks op de winstdeelnemingen;
- belasting op aanplakking;
- enz. (cf. Boek I en II van het Wetboek diverse rechten en taksen)³.

De diverse rechten en taksen zijn geen gewestelijke belastingen. Voor het overige, wat geldt voor de registratierechten i.v.m. de fiscale bemiddeling, geldt ook, mutatis mutandis, voor de diverse rechten en taksen.

Bovendien werd door de W 13 april 2019 tot invoering van het WMGI een artikel 23¹ en 201³⁸ in het Wetboek diverse rechten en taksen ingevoegd die in een mogelijkheid tot fiscale bemiddeling voorziet.

VII. Algemene wet inzake douane en accijnzen van 18 juli 1977

De artikelen 127 tot 130, W 25 april 2007 hebben in de AWDA een nieuw Hoofdstuk XXIII^{bis} ingevoegd, dat de artikelen 219^{bis}, 219^{ter} en 219^{quater} omvat, zodat bemiddeling mogelijk wordt inzake beschikkingen waartegen een administratief beroep werd ingediend.

Ieder persoon die een regelmatig administratief beroep tegen een beschikking van de gewestelijk directeur of een ambtenaar met een gelijkwaardige graad instelt, kan een aanvraag tot bemiddeling betreffende die beschikking indienen bij de FBD.

Op het gebied van douane en accijnzen, kan niet enkel tegen beschikkingen met betrekking tot nationale belastingen en eigen middelen van de Europese Gemeenschap een administratief beroep wordt ingediend, maar ook beschikkingen die de persoon rechtstreeks en individueel raken en geen rechtstreeks verband houden met belastingen (bv. verlenen, weigeren, intrekken van allerlei vergunningen). De aanvraag tot bemiddeling wordt dus ingediend met inachtneming van de geldende nationale en communautaire wetgevingen. In het bijzonder wijzigt de bemiddeling niets aan de proceduremaatregelen van het administratief beroep voorzien in de Algemene wet inzake douane en accijnzen (artikelen 214 tot en met 219), de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek (artikelen 1385^{decies} en 1385^{undecies}) en het Communautair Douanewetboek (artikelen 243 tot en met 246).

Het administratief beroep kan op grond van artikel 213 Algemene AWDA geen betrekking hebben op beschikkingen in verband met transacties waarbij de Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen overeenkomstig artikel 219 van dezelfde wet een dading sluit met de overtreder met het oog op het vermijden van een strafrechtelijke vervolging.

Zoals inzake btw, voorziet artikel 219^{ter} AWDA procedureregels om te vermijden dat de bemiddeling met het gerechtelijk beroep interfereert of de procedure van het administratief beroep en de invordering van de fiscale schulden (nationale of eigen middelen van de Europese Gemeenschap) vertraagt. Zo is de aanvraag tot bemiddeling onontvankelijk wanneer de aanvrager voorafgaandelijk een vordering bij de rechtbank van eerste aanleg heeft aanhangig gemaakt of wanneer over het administratief beroep bij toepassing van artikel 219 AWDA een beslissing werd getroffen.

³ Ibidem.

Daarentegen, wanneer, vóór de kennisgeving van het bemiddelingsverslag, de belastingschuldige een vordering bij de rechtbank van eerste aanleg heeft aanhangig gemaakt of wanneer over het administratief beroep bij toepassing van artikel 219 een beslissing werd getroffen, is de FBD ontheven van zijn bevoegdheid.

Het verslag van de bemiddelaar heeft geen dwingend karakter tegenover de autoriteit die beslist over het administratief beroep, maar laat deze toe om het standpunt en de situatie van de belanghebbende beter te begrijpen. De Administratie neemt kennis van het bemiddelingsverslag en houdt er rekening mee in de motivering van de beslissing over het administratief beroep.

2.2.3 Gewestmateries

De Gewestmateries vallen buiten de bevoegdheid van de FBD, aangezien de 'dienst van de belasting' niet meer door de FOD Financiën verzekerd wordt. Dit is het geval voor:

- 1) de onroerende voorheffing in Vlaanderen en, vanaf 1 januari 2018, in Brussel;
- 2) de verkeersbelasting, de BIV en het Eurovignet in Vlaanderen en Wallonië, dat vanaf 1 april 2016 vervangen werd door de kilometerheffing. Deze is volledig gewestelijk, dus ook in Brussel;
- 3) de belasting op de automatische ontspanningstoestellen, de belasting op de spelen en weddenschappen en de openingsbelasting op de slijterijen van gegiste dranken in Wallonië en vanaf 1 januari 2019 in Vlaanderen;
- 4) vanaf 1 januari 2015, de registratie- en successierechten in Vlaanderen met **uitzondering van** volgende rechten:
 - a) inzake successierechten:
 - o taks tot vergoeding van de successierechten (Boek II, W.Succ.);
 - o jaarlijkse taks op de collectieve beleggingsinstellingen, op de kredietinstellingen en op de verzekeringsondernemingen (Boek IIIbis W.Succ.);
 - o jaarlijkse taks op de coördinatiecentra (Boek III W.Succ.);
 - o attesten van erfopvolging.
 - b) inzake registratierechten:
 - o inbreng in een vennootschap, behalve inbreng door een natuurlijke persoon van een woning in een Belgische vennootschap;
 - o vestiging van een hypotheek op bepaalde schepen, inpandgeving van handelszaak, vestiging van landbouwvoorrecht, overdracht van hypotheek (art. 92², W.Reg.);
 - o huur, onderverhuring, overdracht van huur, recht van opstal, recht van erfpacht, overdracht van recht van opstal/erfpacht, jacht- en vispacht;
 - o openbare verkoop van lichamelijke roerende goederen;
 - o veroordelingsrecht op vonnissen en arresten;
 - o akten waarop enkel het algemeen vast recht van toepassing is;
 - o specifieke vaste rechten (handlichtingen, brieven van adeldom, naams- en voornaamswijziging);
 - o hypotheekrecht, geïnd door hypotheekbewaarder;
 - o griffierecht.

In deze materies, met uitzondering van de onder punt 4, a en b, hiervoor vermelde rechten, kan de FBD bijgevolg niet meer bemiddelen.

Alhoewel de onroerende voorheffing overeenkomstig artikel 3, 5°, van de Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten naar de Gewesten kan zijn overgedragen, stelt artikel 4, §2, van dezelfde wet uitdrukkelijk:

“§ 2. De gewesten zijn bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 5°, bedoelde belasting te wijzigen. Het federaal kadastraal inkomen kunnen ze echter niet wijzigen. (...)”.

De 6^{de} Staatshervorming hevelt heel wat bevoegdheden inzake personenbelasting over naar de Gewesten.

Overeenkomstig artikel 5/1, §5, van de Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten is enkel *de federale overheid bevoegd voor de bepalingen inzake de roerende en de bedrijfsvoorheffing en voor de dienst van de personenbelasting.*”.

De FOD Financiën blijft dus de dienst van die belasting verzorgen voor zowel de vaststelling van de kadastrale inkomens, als voor de personenbelasting. De FBD kan dus bij voortduur blijven bemiddelen in geschillen betreffende deze materie.

2.2.4 Lokale belastingen

Wat betreft de eventuele bevoegdheid van de FBD om te bemiddelen inzake geschillen m.b.t. de vestiging van lokale belastingen, werd na advies van de Centrale Rechtskundige Dienst van de FOD Financiën het volgende geconcludeerd.

Artikel 11 van het Vlaams Decreet van 30 mei 2008 betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen bepaalt:

“Zonder afbreuk te doen aan de bepalingen van het huidige decreet, zijn de bepalingen van titel VII, hoofdstukken 1, 3, 4, 6 tot en met 9bis, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en artikelen 126 tot en met 175 van het uitvoeringsbesluit van dat wetboek van toepassing op de provincie- en gemeentebelastingen, voor zover ze niet specifiek de belastingen op de inkomsten betreffen.”.

De FBD heeft ter zake geen geldig equivalent gevonden van toepassing in de andere Gewesten.

Titel VII, Hoofdstuk VII, Afdeling I, WIB 92 handelt over het administratief beroep. Inzonderheid artikel 376^{quinquies}, §1, WIB 92 stelt dat, in geval een bezwaarschrift werd ingediend bij de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen of wanneer om de toepassing van artikel 376 werd verzocht, de belastingschuldige, evenals zijn echtgenoot op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd, een aanvraag tot bemiddeling kan indienen bij de FBD bedoeld bij artikel 116 van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV).

Titel VII, Hoofdstuk VIII, WIB 92 handelt over de invordering van de belasting. Inzonderheid artikel 399^{bis} WIB 92 stelt dat, in geval van betwisting met een ambtenaar van de administratie belast met de inning en de invordering van de inkomstenbelastingen, de belastingschuldige of ieder ander persoon lastens wie een belasting of voorheffing kan worden ingevorderd, een aanvraag tot bemiddeling kan indienen bij de FBD bedoeld in artikel 116 van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV).

Voormelde artikelen verwijzen dus naar de bezwaarprocedure bij de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen en naar de ambtenaar van de administratie belast met de inning en de invordering van de inkomstenbelastingen, maar niet naar respectievelijk de bezwaarprocedure bij het College van burgemeester en schepenen en de bestendige deputatie, noch naar respectievelijk de betwisting met de stadsontvanger en de provinciale ontvanger.

De provincie- en gemeentebelastingen behoren sinds de Lambermontwet van 2001 tot de bevoegdheid van het Vlaams Gewest. Tevens beschikken de lokale besturen over een eigen fiscale beslissingsbevoegdheid. De fiscale autonomie van de lokale besturen is grondwettelijk verankerd in de artikelen 41 en 162, van de Grondwet voor de gemeenten en artikel 170, §3, van de Grondwet voor de provincies.

Het Gewest dat bevoegd is voor de lokale belastingen kan geen verplichtingen opleggen aan de FBD die tot de bevoegdheid van de federale overheid behoort.

In haar advies nr. 43.776 van 11 december 2007 betreffende het ontwerp van decreet betreffende de vestiging, de invordering en de geschillenprocedure van provincie- en gemeentebelastingen stelde de Raad van State immers: *“het is evenwel in strijd met het beginsel van de wederzijdse autonomie van de federale staat, de gemeenschappen en de gewesten dat één van de overheden aan een andere overheid op eenzijdige wijze verplichtingen zou opleggen zodat het toepassingsgebied van de verplichting opgelegd bij artikel 6 van het ontwerp zal dienen te worden ingeperkt.”*

Deze redenering dient eveneens te worden toegepast op het voormelde artikel 11 van het Vlaams decreet van 30 mei 2008. In fine van dat artikel wordt bovendien uitdrukkelijk gesteld: *“voor zover ze niet specifiek de belastingen op de inkomsten betreffen.”*

Bijgevolg kan het bedoelde artikel 11 van het Vlaams Decreet niet zo gelezen worden dat belastingplichtigen voor de lokale belastingen een beroep kunnen doen op de federaal georganiseerde fiscale bemiddeling.

DEEL II : BEHANDELING VAN DE AANVRAGEN

1. FISCALE BEMIDDELING

Hierna wordt op een bondige wijze uiteengezet hoe een verzoek om fiscale bemiddeling op de FBD zal worden behandeld.

De FBD is heel toegankelijk. De aanvraag tot fiscale bemiddeling gebeurt op eenvoudig, kosteloos verzoek van de belastingplichtige, zijn boekhouder of mandataris en kan op verschillende wijzen worden ingediend:

- per e-mail;
- per brief;
- telefonisch;
- per fax;
- mondeling.

Voor alle aanvragen wordt door het secretariaat van de afdeling Fiscale bemiddeling een dossier aangemaakt dat, in functie van de te behandelen materies, aan het bevoegd Collegelid wordt voorgelegd. Indien de aanvraag verschillende materies betreft zoals bijvoorbeeld inkomstenbelastingen en btw en, eventueel invorderingsproblematiek, zal een bijkomend dossier worden aangemaakt. Vervolgens zal het Collegelid het dossier aan een (of meerdere) bemiddelingsmedewerker(s) toewijzen. Op die manier zullen de aanvragen behandeld worden door een team bestaande uit medewerkers die expert zijn in de desbetreffende materie.

De aangeduide fiscale bemiddelingsmedewerker zal de aanvraag grondig doornemen en het dossier aanvullen, enerzijds, op basis van de gegevens die terug te vinden zijn in de diverse administratieve applicaties van de FOD Financiën waartoe hij toegang heeft en, anderzijds, op basis van informele individuele gesprekken met de belastingplichtige en/of de aangeduide geschilambtenaar. Al dan niet in overleg met het bevoegd Collegelid, fiscaal bemiddelaar, en afhankelijk van de complexiteit van het geschil, zal een bemiddelingsstrategie worden uitgewerkt.

Afhankelijk van de situatie organiseert de medewerker van de FBD (informele) verkennende gesprekken met de betrokken partijen afzonderlijk, alvorens over te gaan tot een gezamenlijk overleg. Op die manier kan hij pogen om de achterliggende bekommernissen en belangen te achterhalen.

Wanneer de belastingplichtige in zijn bezwaarschrift heeft gevraagd om gehoord te worden, zal de hoorzitting veelal doorgaan in het bijzijn van de bemiddelaar. Dit werkt tijd- en kostenbesparend voor alle partijen. De bemiddelaar is onmiddellijk betrokken en kan, indien mogelijk, de partijen reeds de kans geven om hun standpunten te verduidelijken. De wet van 10 juli 2017 vult artikel 116, §3, W 25 april 2007 op dit punt aan zodat de FBD de toegang tot een hoorzitting niet meer kan geweigerd worden wanneer in het voorliggende geschil om bemiddeling werd verzocht.

Afhankelijk van de complexiteit van het voorliggend geschil kunnen meerdere individuele en gezamenlijke gesprekken worden georganiseerd.

De autonomie van de dienst maakt het mogelijk om snel en efficiënt te werken in een vertrouwelijke sfeer.

De procedure van behandeling van een aanvraag om fiscale bemiddeling wordt verduidelijkt in de artikelen 10 tot 12, KB 9 mei 2007.

Ontvangstbewijs

Artikel 10 KB 9 mei 2007 bepaalt dat de aanvragen tot bemiddeling het voorwerp uitmaken van een ontvangstbewijs, uitgereikt aan de aanvrager binnen een termijn van vijf werkdagen te rekenen vanaf de datum van ontvangst van de aanvraag.

Wanneer de aanvraag tot bemiddeling mondeling gebeurt, wordt zij op papier gezet door de FBD en wordt het ontvangstbewijs onmiddellijk uitgereikt.

Beslissing over ontvankelijkheid

Overeenkomstig artikel 11 KB 9 mei 2007, deelt de FBD de aanvrager, ten laatste binnen de vijftien werkdagen vanaf de ontvangst van de aanvraag tot bemiddeling, zijn beslissing mee om de aanvraag al dan niet te behandelen of om ze aan een andere dienst door te zenden.

De beoordeling in hoeverre een bemiddelingsaanvraag ontvankelijk is, behoort tot de exclusieve bevoegdheid van de FBD en staat volledig los van de beoordeling van de ontvankelijkheid van een ingediend bezwaarschrift, hetgeen tot de exclusieve bevoegdheid behoort van de bevoegde algemene administratie.

De FBD stelt de betrokken fiscale dienst in kennis van de aanvraag tot bemiddeling die hij voornemens is te behandelen.

Overeenkomstig artikel 116, §1, 2^{de} lid, W 25 april 2007 weigert de FBD een aanvraag tot bemiddeling te behandelen:

- 1° indien de aanvraag duidelijk ongegrond is;
- 2° indien de aanvrager duidelijk geen stappen bij de betrokken bevoegde administratieve overheid heeft ondernomen teneinde de standpunten met elkaar te verzoenen.

De weigering om een klacht te behandelen wordt gemotiveerd. Een aanvraag is manifest ongegrond indien zij berust op ongefundeerde beschuldigingen of klachten met tergende of eerrovende bedoelingen.

Is een aanvraag onontvankelijk, dan probeert de FBD alsnog bijstand te verlenen door het verschaffen van diverse informatie, waardoor de burger op het goede spoor wordt gezet bij de verdere stappen die hij kan ondernemen of door de vraag aan een andere bemiddelaar (klachtendienst, federale Ombudsman, ...) of bevoegde dienst toe te zenden.

Een aanvraag kan als zodanig onontvankelijk zijn wanneer geen voorafgaande stappen werden ondernomen bij de bevoegde administratieve overheid. Door de aanvrager in de beslissing houdende onontvankelijkheid van zijn aanvraag in te lichten omtrent het ontbreken van deze formaliteit, zal hij in staat zijn hieraan te verhelpen.

De beslissing over de ontvankelijkheid is een belangrijk gegeven in het verder verloop van het bemiddelingsproces, aangezien deze beslissing de mogelijkheid tot het stellen van bepaalde handelingen in de procedure van toepassing op het geschil, tijdelijk zal schorsen.

Schorsende werking van een ontvankelijke bemiddelingsaanvraag - gevolgen op de afhandeling van het administratief geschil

a) Algemeen

De wet van 10 juli 2017 verleent aan een verzoek om fiscale bemiddeling een schorsende werking op het nemen van enige beslissing in de procedure met betrekking tot het geschil

tussen belastingplichtige en de fiscus, op voorwaarde dat het verzoek om bemiddeling door de FBD ontvankelijk is verklaard. De schorsingstermijn vangt aan op de dag van die beslissing van ontvankelijkheid.

De wet is van toepassing vanaf 1 september 2017, dus m.a.w. op alle bemiddelingsaanvragen die op die datum ontvankelijk waren verklaard of vanaf die datum ontvankelijk verklaard werden of zullen worden. De inwerkingtreding moet immers worden beoordeeld in functie van het algemene rechtsbeginsel dat een nieuwe wet ook van toepassing is op toekomstige gevolgen van onder de vroegere wet ontstane toestanden, voor zover daarbij geen afbreuk wordt gedaan aan reeds onherroepelijk vastgestelde rechten. Concreet wil dit zeggen dat de schorsende werking van toepassing is op alle verzoeken die ingediend worden vanaf 1 september 2017 én op bemiddelingen die vóór die datum ontvankelijk werden verklaard maar nog niet werden afgesloten.

Wat betreft het administratief beroep inzake inkomstenbelastingen en met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen geldt als bijkomende voorwaarde dat de termijn van 6 of 9 maanden vermeld in artikel 1385undecies, 2^{de} en 3^{de} lid, Ger.W. op die dag nog niet verstreken zijn.

De schorsende werking heeft geen invloed op de procedurewerkzaamheden. Dit betekent dat de bevoegde dienst het onderzoek van het administratieve geschil kan voortzetten. De schorsing houdt in dat de effectieve beslissing over het geschil – zelfs niet over de eventuele ontvankelijkheid van een ingediend bezwaarschrift – door de betrokken geschilambtenaar, tijdelijk niet kan worden genomen.

De duur van de schorsing is afhankelijk van de aard van het geschil waarvoor om bemiddeling is verzocht:

- een geschil dat betrekking heeft op een georganiseerd beroep (bezwaar of ambtshalve ontheffing – artikelen 366 en 376 WIB 92);
- een invorderingsgeschil met de AAI;
- enige andere fiscale materie.

De schorsing wordt ten laatste beëindigd, hetzij na 4 maanden in geval van bezwaar of ambtshalve ontheffing, hetzij na 1 maand in geval van een geschil met het Team Invordering.

Hierna zal dieper worden ingegaan op de duur en de weerslag van de schorsende werking op de procedure naargelang de aard van het geschil.

b) Schorsende werking in geval van administratief beroep (inkomstenbelastingen en met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen)

De schorsing wordt bepaald in artikel 116, § 1/1, W 25 april 2007 dat stelt:

“Een ontvankelijk verklaarde aanvraag tot bemiddeling heeft een schorsende werking op het nemen van enige beslissing, behalve indien de rechten van de Schatkist in gevaar zijn. De schorsingstermijn vangt aan vanaf de datum waarop de aanvraag tot fiscale bemiddeling ontvankelijk is verklaard.

De in het eerste lid vermelde schorsingstermijn wordt beëindigd op de dag waarop het bemiddelingsverslag wordt goedgekeurd door het College van fiscaal bemiddelaars, behoudens verzaking aan het administratief beroep of eerder akkoord tussen de betrokken partijen, en ten laatste één maand voor het verstrijken van de termijn vermeld in artikel 1385undecies, vierde lid, van het Gerechtelijk Wetboek.”.

Zodra het verzoek tot bemiddeling in het kader van het administratief beroep (inkomstenbelastingen en met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen) ontvankelijk is verklaard, vangt de schorsingstermijn aan.

Zoals gezegd, heeft de schorsende werking geen weerslag op de procedurewerkzaamheden van de geschillendiensten, m.a.w. de termijnen voor bijvoorbeeld het versturen van een vraag om inlichtingen, oproep tot hoorzitting, een bericht van wijziging, enz. worden geenszins geschorst. De schorsing betekent wel dat in casu tijdelijk bepaalde handelingen niet kunnen worden gesteld, met name:

- 1° het nemen van een beslissing over een bezwaarschrift ingediend bij de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen of over een verzoek om ambtshalve ontheffing;
- 2° het nemen van een beslissing over een bezwaarschrift ingediend bij de bevoegde ambtenaar belast met de vestiging van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

Wanneer een bezwaarschrift of een verzoek tot ambtshalve ontheffing is ingediend en er wordt geen bemiddeling aangevraagd, moet de administratie daarover in principe een beslissing treffen binnen de 6 maanden (art. 1385*undecies*, 2^{de}, Ger.W.) of binnen de 9 maanden wanneer het bezwaar is gericht tegen een van ambtshalve gevestigde aanslag (art. 1385*undecies*, 3^{de} lid, Ger.W.). Zo niet kan belastingplichtige naar de rechtbank stappen zonder de administratieve beslissing nog langer af te wachten. In dat geval zal de administratie geen subsidiaire aanslag meer kunnen vestigen wanneer zij voor de rechtbank in het ongelijk zou worden gesteld (artikel 355 WIB 92).

Artikel 116, § 1/1, 2^{de} lid, W 25 april 2007 verlengt de wachttermijnen bedoeld in artikel 1385*undecies*, 2^{de} en 3^{de} lid, Ger.W. met 4 maanden wanneer het bemiddelingsverzoek ontvankelijk is verklaard.

Indien een bemiddelingsverzoek ingediend wordt *na* het verstrijken van die termijnen, kan dit verzoek nog steeds ontvankelijk worden verklaard, maar deze ontvankelijkverklaring zal geen schorsend effect meer hebben.

De schorsing wordt beëindigd, hetzij:

- wanneer belastingplichtige verzaakt aan het administratief beroep;
- wanneer de partijen een wederzijds akkoord bereiken;
- indien de rechten van de Schatkist in gevaar zijn;
- op de dag waarop het bemiddelingsverslag wordt goedgekeurd door het College van fiscaal bemiddelaars, bedoeld in artikel 1 van het koninklijk besluit van 9 mei 2007 tot uitvoering van Hoofdstuk V van Titel VII W 25 april 2007;
- en ten laatste 1 maand vóór het verstrijken van de termijnen vermeld in het nieuwe vierde lid van artikel 1385*undecies* Ger.W.

De schorsing vervalt dus o.a. wanneer het administratief beroep wordt afgesloten. Het spreekt voor zich dat de term “verzaking” waarvan sprake op de verzaking aan het administratief beroep slaat. Uit de parlementaire werkzaamheden voorafgaand aan de wet van 10 juli 2017 (DOC 54 0861/002) blijkt duidelijk dat de verzaking bedoeld in artikel 116, § 1/1, tweede lid, W 25 april 2007, enkel betrekking kan hebben op de verzaking aan het bezwaarschrift, dus m.a.w. aan het administratief beroep.

Het feit dat de bemiddelingsprocedure kan worden stopgezet op eenzijdig verzoek van belastingplichtige, kan op zich niet onmiddellijk een einde maken aan het schorsend effect aangezien de wens van belastingplichtige om de bemiddeling stop te zetten, in het bemiddelingsverslag zal opgenomen worden en de bemiddelingsprocedure pas zal worden

afgesloten op de dag dat het verslag door het College van fiscaal bemiddelaars wordt goedgekeurd.

Het kan hoe dan ook nooit de bedoeling zijn dat het loutere feit dat de belastingplichtige eenzijdig de bemiddelingsprocedure wenst stop te zetten, een invloed zou kunnen hebben op de wettelijke en reglementaire bepalingen van toepassing op het administratief beroep en de administratie in de onmogelijkheid zou plaatsen om haar beslissing tijdig te nemen.

Teneinde alle twijfel hieromtrent weg te nemen, werd artikel 116, § 1/1, 2^{de} lid, W 25 april 2007 aangepast door artikel 13 W 29 maart 2018.

Door het verlengen met 4 maanden van de wachttermijnen vermeld in 1385undecies, 2^{de} en 3^{de} lid, Ger.W. zal de FBD de kans krijgen om gedurende minimum 3 maanden te bemiddelen, ook indien belastingplichtige zijn verzoek om bemiddeling pas indient bij het nakend verstrijken van voormelde wachttermijnen van 6 of 9 maanden. De mogelijkheid tot het nemen van een beslissing door de bevoegde adviseur-generaal vanaf de ontvankelijkheid wordt immers geschorst tot 1 maand vóór het verstrijken van die wachttermijnen.

Indien de administratie vóór het verstrijken van de schorsingstermijn toch een beslissing (zelfs over de ontvankelijkheid van het bezwaar) zou nemen, rijst de vraag naar de rechtsgeldigheid van dergelijke beslissing. Immers zijn in dat geval de termijnen vermeld in 1385undecies, 2^{de} en 3^{de} lid, Ger.W. niet gerespecteerd. Bovendien werd belastingplichtige de kans op een volwaardige bemiddelingsprocedure ontnomen.

Het is dan ook niet ondenkbaar dat dergelijke beslissing, indien voorgelegd aan het oordeel van een rechter, mede in het kader van de beginselen van behoorlijk bestuur, wordt vernietigd of geannuleerd.

Voorbeeld

Vestiging van de gewone aanslag: 11 september 2019
Bezwaarschrift: 8 november 2019

Bemiddelingsaanvraag: 6 januari 2020
Ontvangstmelding: 8 januari 2020
Beslissing ontvankelijkheid: 17 januari 2020

Aanvankelijke wachttermijn (art. 1385undecies, 2^{de}, lid Ger.W.): 8 mei 2020
Verlengde wachttermijn (art. 1385undecies, 4^{de}, lid Ger.W.): 8 september 2020

Aanvang van de schorsing: 17 januari 2020
Beëindiging schorsing: ten laatste 8 augustus 2020 (de bevoegde adviseur-generaal heeft dus nog 1 maand tijd om zijn beslissing over het geschil te treffen alvorens de rechtbank kan worden gevat).

c) Schorsende werking in geval van geschil met Team Invordering

De schorsing wordt bepaald in artikel 116, § 1/2, W 25 april 2007 dat stelt:

“§ 1/2. Indien de aanvraag tot bemiddeling betrekking heeft op een betwisting met de ontvanger belast met de invordering van de fiscale of niet-fiscale schuldvorderingen, zijn alle middelen van tenuitvoerlegging bedoeld in Titel III van het vijfde deel van het Gerechtelijk Wetboek, gedurende maximum een maand geschorst en behouden de reeds

gelegde beslagen hun bewarende werking, met uitzondering van de reeds gelegde beslagen onder derden die hun volle uitwerking behouden.

Het voorgaande geldt eveneens voor het uitvoerend beslag onder derden ingevoegd in uitvoering van artikel 300, §1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, het uitvoerend beslag onder derden vervat in artikel 85bis van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, het uitvoerend beslag onder derden vervat in artikel 6 van de Domaniale wet van 22 december 1949 en het uitvoerend beslag onder derden vervat in artikel 101 van het Algemeen reglement op de gerechtskosten in strafzaken van 28 december 1950.”

Op het vlak van de bemiddeling inzake de invordering wordt in een schorsing van de middelen van tenuitvoerlegging voorzien, weliswaar met bepaalde bijzondere regels. Deze schorsing geldt zowel voor de invordering van de vorderingen inzake de inkomstenbelastingen en de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, waarvan de dienst van de belasting nog door de FOD Financiën wordt waargenomen, als voor de btw.

Concreet is het zo dat indien een verzoek om bemiddeling op het vlak van de invordering ontvankelijk wordt verklaard, het Team Invordering gedurende één maand vanaf die ontvankelijkverklaring geen enkel middel van tenuitvoerlegging meer kan instellen, noch de opgestarte procedure van rechtstreekse vervolgingen door een gerechtsdeurwaarder voortzetten, tenzij de rechten van de Schatkist effectief in gevaar verkeren.

Wanneer aldus op het ogenblik van de ontvankelijkverklaring van het verzoek om bemiddeling op het vlak van de invordering een uitvoerend beslag op roerende goederen is gelegd, kan de verkoping ervan niet doorgaan tot de fiscale bemiddeling op dit vlak is afgesloten, met name door de opmaak en verzending van een bemiddelingsverslag.

De wetgever beperkt in de gevallen dat dit verslag niet volgt binnen de maand vanaf de ontvankelijkverklaring van het verzoek om bemiddeling, de duur van de schorsing van de middelen van tenuitvoerlegging tot deze maand. Dus gedurende maximaal één maand waarin op het vlak van de invordering een bemiddelde oplossing wordt betracht, kan geen enkel middel van tenuitvoerlegging worden aangewend, met inbegrip van een gemeenschappelijk uitvoerend beslag onder derden of een fiscaalrechtelijk vereenvoudigd beslag onder derden, noch kan de procedure van rechtstreekse vervolgingen worden voortgezet. Ook al houdt de schorsing dus in dat er tijdens maximaal één maand geen nieuw uitvoerend beslag onder derden mag worden gelegd, wordt om praktische redenen evenwel in de wet voorzien dat een eerder (vóór de ontvankelijkverklaring) gelegd derdenbeslag gedurende die maand niet wordt opgeschort. De derde-beslagene (bijvoorbeeld de werkgever, de financiële instelling of de vakantiekas) moet dus ook tijdens die maand het voor beslag vatbare gedeelte zonder meer inhouden en aan de fiscus doorstorten.

De schorsing van de tenuitvoerlegging gedurende de bemiddelingsprocedure, weliswaar beperkt tot één maand, is voor alle duidelijkheid geen hinderpaal voor volgende maatregelen die onverkort blijven gelden: alle mogelijke maatregelen wanneer de rechten van de Schatkist in gevaar zijn, toezending van de herinneringsbrief in toepassing van artikel 298 WIB 92, mogelijkheid tot notificatie aan de notaris bij dreigende onroerende akte in toepassing van artikel 434 WIB 92 en artikel 93^{quater} van het Btw-Wetboek, inhoudingsplicht ten aanzien van aannemers met fiscale schulden (intussen ook uitgebreid tot de bewakings- en de vleessector; artikelen 403 e.v. WIB 92), opname van een belastingschuld in een attest van erfopvolging door de notaris of andere ambtenaar, nemen van een inschrijving van de wettelijke hypotheek, aanwending van alle mogelijke teruggaven of belastingkredieten op de fiscale schulden in toepassing van artikel 334 van de Programmawet van 27.12.2004.

De beperkte schorsing van één maand geldt slechts voor geschillen inzake de betaalplannen en de opgestarte vervolgingen en dus enkel voor de middelen van tenuitvoerlegging. Inzake alle andere geschillen betreffende de innings- en invorderingsmaterie (bijvoorbeeld toekenning van moratoriuminteressen, ontheffing van vervolgingskosten, aanwending van belastingteruggave, aanrekening van nalatigheidsinteressen) geldt de algemene, en niet de tot één maand beperkte, schorsingstermijn.

De schorsing wordt voor het verstrijken van één maand vanaf de ontvankelijkverklaring steeds beëindigd bij het bereiken van een akkoord, bij de goedkeuring van het bemiddelingsverslag door het College van de FBD en sowieso indien de rechten van de Schatkist in gevaar zijn. De schorsing van de middelen van tenuitvoerlegging geldt voor alle verzoeken die inzake dergelijke invorderingsgeschillen ontvankelijk worden verklaard vanaf 1 september 2017.

Voorbeeld

Een aanslag in de personenbelasting, waarvoor het aanslagbiljet werd verzonden op 11 september 2019.

Dwangbevel betekend op 6 december 2019.

Uitvoerend beslag op roerend goed gelegd op 16 december 2019.

Vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag bij de werkgever van de belastingschuldige gelegd op 20 december 2019.

Verzoek om fiscale bemiddeling (belastingsschuldige wil alsnog een haalbaar betaalplan en stopzetting vervolgingen) op 21 december 2019.

Ontvankelijkverklaring verzoek om bemiddeling (nadat de FBD heeft nagegaan of er een zekere bemiddelingsmarge voorhanden is) op 3 januari 2020.

Invloed van de ontvankelijkverklaring op de gedwongen maatregelen:

- De gerechtsdeurwaarder kan niet tot de oplading van de inbeslaggenomen roerende goederen overgaan, noch tot de verkoping ervan, vóór 4 februari 2019, tenzij eerder bemiddelingsverslag (of rechten van de Schatkist daadwerkelijk in gevaar).
- Het Team Invordering kan geen nieuwe maatregelen van tenuitvoerlegging instellen, waaronder ook geen nieuwe derdenbeslagen.
- Het reeds op 20 december 2018 gelegde vereenvoudigd fiscaal derdenbeslag wordt evenwel niet opgeschort (de werkgever derde-beslagene wordt zelfs niet van de aanvraag tot bemiddeling ingelicht zodat hij verder inhoudingen moet doen en deze aan het Team Invordering doorstorten).

De wettelijke schorsing, beperkt tot één maand, verhindert niet dat er in het kader van een verhoopt bemiddeld resultaat een langere periode van schorsing met de invorderingsambtenaar wordt overeengekomen.

d) Schorsende werking in geval van geschil in andere materies

De schorsing wordt bepaald in artikel 116, § 1/1, W 25 april 2007 dat stelt:

“Een ontvankelijk verklaarde aanvraag tot bemiddeling heeft een schorsende werking op het nemen van enige beslissing, behalve indien de rechten van de Schatkist in gevaar zijn. De schorsingstermijn vangt aan vanaf de datum waarop de aanvraag tot fiscale bemiddeling ontvankelijk is verklaard.

De in het eerste lid vermelde schorsingstermijn wordt beëindigd op de dag waarop het bemiddelingsverslag wordt goedgekeurd door het College van fiscaal bemiddelaars, behoudens verzaking of eerder akkoord tussen de betrokken partijen, (...).".

Voor de geschillen die niet kaderen in een georganiseerd administratief beroep (dus een bezwaarschrift of een verzoek om ambtshalve ontheffing) inzake de inkomstenbelastingen of de federaal gebleven met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, of geen betrekking hebben op een geschil met een Team Invordering betreffende de betaling en/of de vervolgingen, geldt de schorsing onverkort van zodra het verzoek om bemiddeling ontvankelijk wordt verklaard tot aan de goedkeuring van het bemiddelingsverslag door het College van de FBD. Dit is het geval voor geschillen inzake taxatie btw, inzake successie- en registratierechten (Brussels Hoofdstedelijk en Waals Gewest en de federale registratierechten die niet naar het Vlaams Gewest zijn overgedragen), inzake diverse rechten en taksen, inzake de (her-) schatting van het kadastraal inkomen en inzake douane en accijnzen.

De schorsing wordt weliswaar steeds beëindigd bij het bereiken van een akkoord en sowieso indien de rechten van de Schatkist in gevaar zijn.

Voor de inwerkingtreding geldt hier de algemene regel, namelijk op alle ingediende verzoeken vanaf 1 september 2017 en de op die datum nog niet afgesloten bemiddelingsdossiers.

Samenwerkingsprotocol van 1 juli 2010

Op 1 juli 2010 werd een samenwerkingsprotocol tot organisatie van de relaties tussen de FBD en de algemene administraties van de FOD Financiën, bevoegd inzake fiscaliteit en patrimoniumdocumentatie, ondertekend.

In uitvoering van dat protocol duiden de administrateurs-generaal binnen hun centrale diensten, en ieder voor de algemene administratie waarvoor hij verantwoordelijk is, een contactpunt aan dat instaat voor de relaties met de FBD.

In het kader van de samenwerking tussen de FBD en de algemene administraties, bezorgt de FBD, bij voorkeur elektronisch, de volgende stukken aan de contactpunten en de bevoegde dienst die over de administratieve betwisting moet beslissen:

- een kopie van de bemiddelingsaanvraag;
- de beslissing die door de FBD wordt genomen met betrekking tot de ontvankelijkheid van de bemiddelingsaanvraag;
- stukken die niet in het administratieve dossier van de bevoegde dienst zitten;
- het bemiddelingsverslag.

Bemiddelingsverslag

Het bemiddelingsverslag vermeldt de standpunten van beide partijen omtrent het voorliggend fiscaal geschil.

Het verloop van de bemiddeling wordt bondig weergegeven waarbij erover wordt gewaakt het vertrouwelijk karakter van de gesprekken niet te schaden. Indien de bemiddelaar bepaalde suggesties heeft geformuleerd die aanleiding hebben gegeven tot een bemiddeld akkoord, zal dit in het bemiddelingsverslag worden vermeld. Er zal dus melding worden gemaakt van een wederzijds akkoord of van een blijvend niet-akkoord tussen de partijen. In bepaalde gevallen kan het verslag melding maken van een gedeeltelijk akkoord; in dat geval zullen een aantal bemiddelingspunten het voorwerp uitmaken van een wederzijds akkoord, terwijl het geschil voor het overige zal blijven bestaan.

Het resultaat van de bemiddeling tussen de partijen wordt bijgevolg door de FBD in het bemiddelingsverslag opgenomen, behoudens in geval de bevoegde geschilambtenaar nog geen beslissing wenst te nemen omdat hij overleg moet plegen met zijn overste, of met de taxatiedienst die aan de basis ligt van de aanslag of nog, het bemiddelingsverslag wenst af te wachten alvorens een definitief standpunt in te nemen.

In deze gevallen zal dit eveneens in het verslag worden opgenomen.

Aspecten en argumenten die werden aangehaald tijdens de verkennende bemiddelingsgesprekken met de partijen afzonderlijk, zijn in principe vertrouwelijk en worden niet in het verslag opgenomen.

Na opmaak en goedkeuring van het verslag door het bevoegd Collegelid, wordt het dossier op de agenda van het College geplaatst.

Het College vergadert wekelijks, in principe op dinsdag.

Eenmaal het bemiddelingsverslag door het College werd aangenomen, wordt het dossier aan het secretariaat overgemaakt. Het secretariaat van de afdeling Fiscale bemiddeling zal het verslag dezelfde of de volgende dag naar de belastingplichtige bij voorkeur elektronisch versturen.

Met de goedkeuring van het verslag door het College wordt de schorsingstermijn beëindigd.

Een afschrift van het bemiddelingsverslag wordt via elektronische weg bezorgd aan het contactpunt van de betrokken algemene administratie, in voorkomend geval ook aan het contactpunt van de AABBI, en aan de bevoegde dienst die over de administratieve betwisting moet beslissen. Indien nodig neemt de bevoegde dienst die over de administratieve betwisting moet beslissen, het verslag op in de daartoe bestemde fiscale gegevensbanken.

Het bemiddelingsverslag maakt deel uit van het fiscaal dossier.

De dienst die over de administratieve betwisting moet beslissen, treft na ontvangst van het bemiddelingsverslag zo spoedig mogelijk de beslissing. De FBD heeft dus geen beslissingsbevoegdheid. Dit betekent dat de FBD enkel probeert om de standpunten te verzoenen en dat het resultaat van de bemiddeling in een bemiddelingsverslag wordt opgenomen.

Hoe dan ook is het de administratieve overheid - en niet de FBD - die de uiteindelijke beslissing treft. Het spreekt voor zich dat de bevoegde dienst in de beslissing over het administratief beroep rekening moet houden met het bemiddelingsverslag. Die dienst is er evenwel niet door gebonden. Wanneer bepaalde grieven van het administratief geschil in het bemiddelingsverslag als gegrond worden aangemerkt, maar de bevoegde dienst daarentegen toch besluit tot een verwerping van die grieven, moet in die beslissing worden gemotiveerd waarom de beslissing afwijkt van het bemiddelingsverslag.

De opdracht van de FBD bestaat in het zoeken naar oplossingen voor de problemen die hem worden voorgelegd. Hierbij oefent de FBD een invloed-magistratuur uit, zonder dat hij evenwel beslissingen treft. In dit verband kan worden verwezen naar de bepalingen van artikel 116, §1, 4^{de} lid, W 25 april 2007: "*Tegen de bemiddelingsverslagen en de beslissingen betreffende de ontvankelijkheid kan geen administratief of een gerechtelijk beroep worden ingesteld.*".

Ontheven van bevoegdheid

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de tussenkomst van de FBD niet steeds wordt beëindigd door een beslissing tot onontvankelijkheid van de bemiddelingsaanvraag of door een bemiddelingsverslag. Dit is met name het geval wanneer de FBD moet vaststellen dat hij ontheven is van zijn bevoegdheid.

Dit doet zich voor wanneer een einde wordt gesteld aan de opdracht van de FBD buiten diens wil om. De oorzaken hiervan worden opgesomd in verschillende fiscale bepalingen.

Volgende redenen kunnen de ontheffing van de bevoegdheid veroorzaken en bijgevolg tot de beëindiging van de bemiddeling leiden:

- de belastingplichtige trekt zijn aanvraag tot bemiddeling in;
- het geschil wordt voor de rechtbank aanhangig gemaakt;
- een controleschatting wordt gevorderd;
- de belastingaanslag waarvoor een uitstel werd gevraagd, wordt toch integraal betaald;
- de bevoegde dienst, doet, spijs de lopende bemiddelingsprocedure en tegen de wettelijke procedureregels in, uitspraak over het administratief geschil en ontslaat daardoor de FBD feitelijk van zijn opdracht, waarbij de vraag rijst naar de gevolgen omtrent de rechtsgeldigheid van dergelijke beslissing (zie punt b hiervoor);
- enz.

2. CONTACTCEL INVORDERING

De FBD heeft de taken overgenomen van de voormalige “Contactcel Invordering”, die tussenkwam in geschillen tussen de belastingplichtige en de Adviseur invordering – Ontvanger en die, op het vlak van de invordering, reeds gelijkaardige doelstellingen had als de FBD.

Inzonderheid inzake de invordering van directe belastingen en btw, bestond de taak van deze dienst eveneens in “het beantwoorden van verzoeken, klachten en andere vragen van de belastingschuldige in hun relaties met de administratie in de persoon van de Adviseur invordering – Ontvanger”.

De FBD helpt de burgers en de ontvangers hier bij het oplossen van problemen inzake inning en de invordering en probeert op die manier meningsverschillen tussen hen te voorkomen. Een aantal van de desbetreffende verzoeken zijn gelinkt aan een invorderingsprobleem dat wordt voorgelegd aan het Koninklijk Paleis of aan de beleidscel van de Minister van Financiën.

Deze aanvragen worden vervolgens toevertrouwd aan de FBD via de diensten van de Voorzitter van het Directiecomité en worden op de daartoe geëigende manier behandeld. In hoogst dringende gevallen (bijvoorbeeld nakende verkopeningen ingevolge uitvoerend beslag op roerende of onroerende goederen) zijn er rechtstreekse contacten tussen de medewerkers van de beleidscel van de Minister van Financiën en de bevoegde dossierbeheerder van de FBD.

In functie van de aard van het voorgelegde probleem en de evolutie ervan wordt een initieel dossier “Contactcel Invordering” soms geherkwalificeerd naar een dossier “Fiscale Bemiddeling”.

Het gaat bij dossiers die gekwalificeerd worden als “Contactcel Invordering” vaak om invorderingsproblemen of vragen om een tussenkomst, teneinde de terugbetaling van geblokkeerde belastinggelden te versnellen. Formeel gezien zijn dit geen eigenlijke fiscale bemiddelingsaanvragen, doch ze kaderen volledig in de dienstverlening aan de burgers, een opdracht van de FBD. In de mate dat bij de behandeling van deze verzoeken info wordt verstrekt inzake de mogelijkheden - doch ook de (wettelijke) beperkingen - van de administratie, vermijdt dit zelfs latere geschillen.

Vaak gaat het ook om dossiers van belastingplichtigen die aanzienlijke fiscale schulden hebben en die geen uitweg meer zien. In dergelijke gevallen wordt eerst nagegaan of dit al dan niet te wijten is aan structurele betaalproblemen.

Stelt de FBD vast dat het eerder gaat om tijdelijke financiële moeilijkheden, dan wordt de schuldenaar gewezen op de mogelijkheid tot het verkrijgen van betalingsfaciliteiten, eventueel gekoppeld aan een vraag om vrijstelling van nalatigheidsinteressen.

Wanneer de verzoekers echter kennelijk met een duurzame schuldenlast te kampen hebben, wordt de aandacht gevestigd op de mogelijkheid om een verzoek om onbeperkt uitstel van de invordering van de betrokken belastingen in te dienen. Indien evenwel uit het dossier blijkt dat de schuldenaar met een verscheidenheid aan schuldeisers kampt, zal hij meteen naar een collectieve procedure worden verwezen (bijvoorbeeld de procedure “wet betreffende de continuïteit van ondernemingen”, en de procedure van de collectieve schuldenregeling) waarin iedere schuldeiser toegevingen doet om tot een voor de schuldenaar passende oplossing te komen.

Voor elke mogelijkheid tot spreading of uitstel van betaling, alsook van enige andere gunstmaatregel op het vlak van de invordering (als de administratieve schuldenregeling –

ASR), waarvoor de betrokken belastingschuldigen in principe in aanmerking kunnen komen, wordt door de FBD steeds duidelijk en gericht uiteengezet welke modaliteiten en/of voorwaarden er moeten worden vervuld. Daarbij heeft de FBD steeds oog en respect voor de uitsluitende bevoegdheid van het Infocenter, de Adviseur invordering – Ontvanger van het bevoegde Team Invordering inzake het verlenen van betalingsfaciliteiten of uitstel van betaling. Of nog van de Adviseur-generaal – Gewestelijk directeur van het Regionaal Invorderingscentrum (RIC) indien dit in het kader van een ASR gebeurt.

De FBD kreeg in 2019 opnieuw een aanzienlijk aantal verzoeken van belastingplichtigen met betrekking tot belastingteruggaven die nog niet werden vereffend. In het geval van een dergelijk verzoek stelt de FBD een onderzoek in waarom de vereffening op zich laat wachten: hij contacteert in voorkomend geval de Cel Teruggaven van het Nationaal Inningscentrum van de AAI en probeert, indien mogelijk, de vereffening van de teruggave te versnellen en vraagt daartoe zelf stavingsstukken op. Vaak werd er uitgebreide toelichting verstrekt waarom een teruggave niet aan de belastingplichtige zelf kan worden uitbetaald. Dit omdat er rekening moest worden gehouden met rechten van derden inzonderheid ingevolge gelegde derdenbeslagen of aan de administratie ter kennis gebrachte overdrachten van schuldvordering.

De FBD streeft met zijn tussenkomst dus steeds naar een correcte dienstverlening en informatieverstrekking aan de burger. De dienst poogt tezelfdertijd de taken van de invorderings- en uitbetalingsdiensten te verlichten.

De Algemene Administratie van de Inning en de Invordering heeft op 1 september 2017 in de Vlaamse provinciehoofdsteden, alsook in Brussel, Charleroi, Luik, Bergen, Namen en Neufchâteau 11 infocenters opgericht, die voortaan uitsluitend bevoegd zijn voor onder meer het toestaan van betaalplannen voor aanslagen waarvoor nog geen vervolgingen zijn opgestart of waarvoor een eerdere afbetalingsregeling niet werd stopgezet.

Deze infocenters zijn geopend van 9u tot 12u en niet telefonisch bereikbaar. Ook in 2019 kreeg de FBD nog steeds een toestroom van belastingschuldigen die de juiste weg zochten naar het bekomen van een afbetalingsregeling. Belastingplichtigen kunnen zich niet langer richten tot hun vertrouwde “ontvangkantoor” en niet iedereen kent de weg naar het portaal MyMinfin (waarmee een afbetalingsregeling ook kan worden aangevraagd), kan deze tool hanteren, terwijl anderen daarbij op moeilijkheden stuiten (bijvoorbeeld onmogelijkheid de vragenlijst te openen of in te vullen).

Nog anderen verwachten een snellere reactie op hun verzoek en gaan hopeloos op zoek naar een dienst die bij gebrek aan antwoord binnen enkele dagen toch een gevolg zou geven. Onder meer omdat gelet op de grote toestroom niet iedereen bij het Contactcenter terecht kon, kwam een gedeelte bij de FBD terecht. De FBD poogde deze mensen systematisch snel verder te helpen, door hen bijvoorbeeld een vragenlijst m.b.t. inkomsten of uitgaven te verstrekken of nog de bestaande strategie inzake de betaalplannen van de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering te verduidelijken en de procedure om een betaalplan aan te vragen toe te lichten (voor betaalregelingen tot 6 maanden vanaf het ontstaan van de schuld, dringt zich geen opgave inzake de inkomsten/uitgaven/vermogen op, betaalplannen met een langere looptijd noodzaken dit wel).

Een opmerkelijke vaststelling hierbij is dat ook vele belastingschuldigen zich tot de FBD richten met het verzoek voor een afbetalingsregeling waartoe zij, gelet op de voorwaarden en het aantal verzochte maandelijkse betalingen, zelfs gewoon recht hebben. Met de Infocenters werd afgesproken hoe die aan hen kunnen worden doorgestuurd.

Bij iedere doorzending wordt de belastingplichtige erop gewezen dat hij bij een naar zijn oordeel onterechte weigering van een betaalregeling naderhand nog steeds een formeel verzoek om bemiddeling kan indienen.

3. DIVERSEN

De FBD ontvangt tevens verscheidene vragen die als zodanig geen eigenlijke bemiddelingsaanvragen zijn, noch aanvragen van het type “Contactcel Invordering”, maar die zich situeren in andere sectoren dan de pure invordering van inkomstenbelastingen en btw.

Meer en meer stelt de FBD vast dat belastingplichtigen hun weg niet vinden naar de bevoegde dienst om een antwoord te bekomen op een specifieke vraag of een vraag omtrent hun fiscale toestand. De diensten blijken moeilijk toegankelijk te zijn. Ook het contactcenter van de FOD Financiën heeft het steeds moeilijker om de olopende hoeveelheid aanvragen te verwerken. Belastingplichtige zoekt een uitweg en komt op die manier systematisch bij de FBD terecht.

Zoals eerder gesteld, draagt de FBD dienstbaarheid hoog in het vaandel. Ook al behoort het niet tot zijn core business, toch zal de FBD vanuit dat perspectief, algemene of, indien mogelijk, concrete informatie verstrekken aan de belastingplichtigen die op hem beroep doen of hen doorverwijzen naar de juiste dienst. Vaak betreft het vragen om inlichtingen die onmiddellijk door de medewerkers van de FBD worden beantwoord en waarbij de burgers meteen op afdoende wijze telefonisch of per e-mail geïnformeerd worden over mogelijke oplossingen.

Wanneer uit de vraagstelling en/of tijdens het daaropvolgende onderhoud blijkt dat het *niet* gaat om een echte bemiddelingsaanvraag, omdat er bijvoorbeeld geen administratief geschil bestaat, dan wordt dergelijke tussenkomst van de FBD als een dossier “Diversen” behandeld. De FBD zal belastingplichtige dan in de mate van het mogelijke verduidelijking verschaffen en/of doorverwijzen naar de bevoegde administratie of dienst.

Dit zal met name het geval zijn wanneer iemand wenst te vernemen welke stappen hij moet ondernemen om zich op fiscaal en administratief vlak in regel te stellen of nog wanneer hij zich afvraagt of hij de gevorderde bedragen, voorheffingen en rechten, interesten en administratieve sancties nog kan betwisten.

De FBD neemt als neutrale en autonome dienst, doch volkomen binnen het kader van de door de FOD Financiën vooropgestelde waarden (inzonderheid “dienstbaarheid”), een belangrijke rol op zich betreffende de verduidelijking van de wetgeving en het doorverwijzen van de burger, belastingplichtige of belastingschuldige naar de meest efficiënte wijze om zijn “fiscaal” dossier opgelost te zien.

De FBD stelt alles in het werk om een oplossing te vinden. Deze gang van zaken wordt dan ook door de belastingplichtigen op prijs gesteld.

Hierna enkele voorbeelden van dossiers die onder de rubriek “Diversen” worden behandeld:

- vragen omtrent de te volgen procedure voor het indienen van een bezwaarschrift of een verzoek om ambtshalve ontheffing;
- vragen over het indienen van de aangifte in de PB
- vragen in verband met problemen van toegang tot applicaties zoals Tax-on web en Myminf;
- vragen gesteld ingevolge de niet bereikbaarheid of het uitblijven van een reactie van de diensten beheer PB en BNI;
- vragen over gewestbelastingen waarvoor de FOD Financiën de dienst van de belasting niet meer uitoefent;
- vragen omtrent de te verwachten datum van ontvangst van het aanslagbiljet;
- waar en hoe een attest van “non activiteit” kan worden bekomen;
- vraag naar een attest “Certificate Tax Residence”;

- waar en hoe een attest m.b.t. een handicap kan worden bekomen;
- waar en hoe moet een aangifte RV ingediend worden;
- vragen omtrent de berekening van de aanslag en de redenen van de verhoging van het te betalen bedrag:
 - verschillende schuldenaars van de inkomsten en diverse soorten inkomsten zorgen veelal voor te weinig ingehouden BV;
 - verhoogde pensioenuitkering met als gevolg overschrijden van bepaalde maximumgrenzen en verlies van (een gedeelte van) de belastingvermindering;
 - cumul van vervangingsinkomsten, pensioenen en andere beroepsinkomsten waardoor bepaalde belastingverminderingen worden afgebouwd;
- problemen vastgesteld bij het indienen of downloaden van documenten via Myminfin
- co-ouderschap:
 - voorwaarden en toepassing in de PB;
 - waarom niet in aanmerking genomen in de berekening van de BV;
- verzoek om een vereenvoudigd voorstel van aangifte en hoe reageren op dergelijk voorstel;
- vragen omtrent de splitsing van de belasting tussen echtgenoten;
- vragen omtrent de aftrek en de belastbaarheid van regelmatig en uitzonderlijk betaalde/toegekende onderhoudsuitkeringen;
- vragen omtrent kinderen ten laste en de berekening van de nettobestaansmiddelen;
- vragen omtrent de keuze van de toekenning van bepaalde verminderings in de BV;
- vragen omtrent vermeende dubbele belasting (niet verrekende negatieve inkomstenfiches);
- melding van adreswijzigingen;
- melding van het vertrek naar het buitenland en te ondernemen acties;
- problematiek van de fiscale regeling voor de toekenning van de verhoogde toeslag van de belastingvrije som voor gehandicapte kinderen ten laste versus de regeling inzake de verhoogde kinderbijslag voor gehandicapte kinderen;
- toepassing van de verhoging van de belastingvrije som met de toeslagen voor kinderen ten laste in geval van feitelijke samenwoning;
- vragen omtrent de redenen van de toekenning en het bedrag van opgelegde administratieve boetes;
- vragen omtrent het tijdstip van beoordeling voor het ten laste nemen van kinderen en/of andere personen;
- vragen om uitstel voor het indienen van de aangifte;
- enz.

DEEL III : BEHANDELDE ONDERWERPEN

Zoals hiervoor uiteengezet kan de FBD worden ingeschakeld in eender welk geschil met een algemene administratie van de FOD Financiën.

Hierna volgt een bondig overzicht van de aard van de onderwerpen per algemene administratie waarvoor in 2019 een beroep werd gedaan op de FBD. Ook zal dieper ingegaan worden op enkele thema's waaraan de FBD bijzondere aandacht wenst te besteden

1. FISCALE BEMIDDELING

1.1 Algemene Administratie van de Fiscaliteit Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie

1.1.1 Inkomstenbelastingen

Op het vlak van de AAFisc – en in een breder spectrum van de AABBI – kan eenvoudigweg worden gesteld dat de situaties zo verscheiden zijn als het aantal artikelen opgenomen in het WIB 92.

De complexiteit van ons belastingstelsel zorgt ervoor dat fouten gemaakt worden. Belastingplichtige vindt zijn weg niet meer in het aangifteformulier. *Waar is de code voor zijn eigen woonhuis? Wanneer moet hij wat invullen? Op welke belastingverminderingen heeft hij recht? In welke mate? Moet hij zelf begrenzingen doorvoeren of gebeurt dat automatisch? Kan hij nog uitgaven in mindering brengen van zijn netto-inkomen? Hoe zit het met de toekenning van de belastingvrije sommen voor kinderen, ouders, enz. ten laste? Heeft hij recht op belastingkredieten? Kan een vergissing nog recht gezet worden? Wordt dan een boete of belastingverhoging toegekend? Jarenlang baseert hij zich op een bepaalde zienswijze, zonder enige opmerking. Kan dit zomaar veranderd worden? Hoe zit het met principes van behoorlijk bestuur en opgewekt vertrouwen? Enz.*

Tallose vragen waarop belastingplichtige een antwoord zoekt.

Maar ook meer specifieke vragen komen aan bod, principiële problemen waarbij ook professionelen naar oplossingen zoeken. De FBD zal die problemen ten gronde aanpakken, zo nodig overleg plegen met de hiërarchie en trachten pragmatische oplossingen te bewerkstelligen.

1.1.1.1 Overzicht

Hierna wordt een niet limitatief overzicht gegeven van onderwerpen waarvoor in 2019 een beroep werd gedaan op de tussenkomst van de FBD.

A. Personenbelasting – Belasting van niet-inwoners/natuurlijke personen

- statuut van rijksinwoner of niet-inwoner (art. 2, §1, 1°, en 3 tot 178, WIB 92 versus art. 227, 1°, WIB 92);
- de aanvullende belasting in de BNI/Nat.Pers. (art. 245, 2°, en 466, WIB 92);

- toepassing 75%-regel bedoeld in artikel 243/1 WIB 92;
- dubbele belasting versus aanvullende belastingen;
- bewijs van effectieve fysieke aanwezigheid in het buitenland, inzonderheid het Groothertogdom Luxemburg (art. 228 WIB 92);
- toepassing van de 183 dagen-regeling, inzonderheid wat betreft het onderwerpen aan de personenbelasting of de BNI/Nat.Pers. (art. 228 WIB 92);
- toepassing van de dubbelbelastingverdragen (art. 155 WIB 92);
- toepassing van het stelsel van grensarbeiders;
- dubbele belasting in Belgisch-Nederlandse of in Belgisch-Franse context;
- belastbaarheid van Nederlandse pensioenen (AOW, andere) (art. 34 en 35, WIB 92);
- internrechtelijke kwalificatie van inkomsten van buitenlandse oorsprong;
- toepassing vrijstelling met progressievoorbehoud (art. 155, WIB 92);
- correcte toepassing van de diverse aanslagregimes in de belasting van niet-inwoners (art. 227, 228 en 232 tot 234, WIB 92);
- de aanvullende belasting in de BNI/Nat.Pers. (art. 466*bis* WIB 92);
- begrip “wettelijke samenwoning” of gelijkaardig statuut naar buitenlands recht (art. 2, 2°, en 126, §2, WIB 92);
- statuut inwoner – niet-inwoner – vestiging van de woonplaats (artikel 2, § 1, 1°, 3^{de} lid, WIB 92);
- kinderen ten laste: domiciliëring, netto bestaansmiddelen (art. 2, 4°, en 136 tot 145, WIB 92);
- co-ouderschap en gelijkwaardige verdeling van de huisvesting van de kinderen (art. 132*bis* WIB 92);
- kinderen ten laste toepassing arrest Imfeld;
- tenlasteneming van ascendenten van minstens 65 jaar: voorwaarden (art. 132, 7°, en art. 136 tot 145, WIB 92);
- onvrijwillig karakter van de improductiviteit of de leegstand van een gebouw (art. 15 en 257, WIB 92);
- betwistingen betreffende de taxatie van onroerende goederen ten name van een vorige eigenaar (art. 90, 8° en 10°, 91, 93, 94 en 101, WIB 92);
- onroerend goed dat niet wordt bewoond omwille van beroeps- of sociale redenen (art. 12, §3, WIB 92);
- huurder leeft clause van het huurcontract niet na, inzonderheid wat betreft het uitoefenen van een beroepsactiviteit in het gehuurd onroerend goed (art. 7, §1, 2° en 13, WIB 92);
- verwerving van vruchtgebruik/naakte eigendom: waardering van het vruchtgebruik (art. 32, 2^{de} lid, 2°, en 36, WIB 92);
- einde van het vruchtgebruik: waardering van een onroerend goed (art. 360 WIB 92 en art. 199 tot 206, KB/WIB 92);
- problematiek m.b.t. opstalrecht (art. 32, 2^{de} lid, 2°, WIB 92);
- waardebepaling belastbaar inkomen buitenlandse onroerende goederen;
- auteursrechten (art. 17, §1, 5°, WIB 92);
- kwalificatie van de inkomsten (baten, bezoldigingen, divers, auteursrechten, enz.) (art. 23, §1, WIB 92);
- het bestaan van een voordeel van alle aard: voorwaarden, waardering (art. 36 WIB 92 en art. 18 KB/WIB 92);
- waardering van het voordeel van alle aard: aftrek van de eigen bijdrage van de werknemer (art. 36 WIB 92 en art. 18 KB/WIB 92);
- voordelen van alle aard ten name van werknemers en bedrijfsleiders (art. 36 WIB 92 en art. 18 KB/WIB 92);
- voordelen van alle aard/bezoldiging via R/C bedrijfsleider;

- taxatie op basis van verkeerd opgestelde fiches;
- beroepskosten: voorwaarden van aftrekbaarheid, verhouding privé/beroep (art. 49 tot 66*bis*, WIB 92);
- problematiek verlenging van de afschrijvingstermijn voor motorfietsen (Ci.RH.241/559.092 (AOIF 43/2005), d.d. 23.11.2005);
- nazicht van de bewijsmiddelen m.b.t. de ingebrachte beroepskosten (art. 49 WIB 92);
- afschrijving van beroepsmatige aangewende activa (gebouw, moto, auto, enz.) (art. 52, 6°, en 61 tot 64*bis*, WIB 92 en art. 36 tot 43, KB/WIB 92);
- beroepskosten: studiekosten (art.49 en 53,1°, WIB 92);
- beroepskosten: tweede verblijf in de nabijheid van de plaats van tewerkstelling (art. 49 WIB 92);
- meerwaarden op onroerende goederen: snelle verkoop van gronden en gebouwen (art. 90, 8° en 10°, en 93*bis*,WIB 92);
- speculatieve winst (art. 90, 1°, WIB 92);
- aftrek van onderhoudsuitkeringen betaald aan kinderen of ouders gevestigd in België of in het buitenland (art.104, 1° lid, 1°, en 271, WIB 92 en art. 87, 4°, KB/WIB 92);
- onderhoudsuitkeringen en “mate van behoefte” van de onderhoudsgerechtigde (art. 104 WIB 92);
- onderhoudsuitkeringen toegekend in natura (art.104 WIB 92);
- uitgaven die recht geven op een belastingvermindering (woonbonus, bouwsparen, langetermijnsparen, energiebesparende uitgaven, dienstencheques, enz.) (art. 145³⁷ tot 145⁴⁶, WIB 92);
- uitgaven met betrekking tot een hypothecaire lening – bezitter;
- hypothecair krediet – buitenland;
- giften aan buitenlandse instellingen (artikel 145³³ WIB 92);
- zelfstandige activiteit in bijberoep (art. 23, §1, en 27, WIB 92);
- opnulzetting van weerkerende verliezen (art. 49 en 53,10°, WIB 92);
- buitenlandse inkomsten : belastbaar bedrag – belastingvermindering – progressievoorbehoud (artikel 155 en 156 WIB 92);
- afzonderlijk belastbare inkomsten: laatste vorige jaar waarin belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad (art. 171, 5°, WIB 92);
- Belasting op basis van een forfaitaire minimumwinst van 19.000 EUR bij niet-aangifte; of bij laattijdige overlegging van de aangifte (art. 342, §3, WIB 92 en art. 182 KB/WIB 92).

B. Vennootschapsbelasting – Rechtspersonenbelasting – Belasting van niet-inwoners/Vennootschappen

- belastbaarheid in de VenB of de RPB (art. 2, §1, 5°, a, 179 en 220, 2° en 3°, WIB 92);
- kapitaalverhoging met toepassing van art. 537 WIB 92;
- liquidatiereserve (art. 184*quater*, 219*quater* en 209, WIB 92);
- bezoldigingstheorie (art. 195, §1, 1^{ste} lid, WIB 92);
- bijzondere liquidatiereserve (art. 541 WIB 92);
- aanleg van een voorziening voor een meningsverschil op het vlak van douanerechten, inzonderheid wat betreft de vaststelling van de invoerrechten;

- vrijstelling "Tax Shelter" (art. 194^{ter} WIB 92);
- vrijstelling of belastbaarheid van federale of regionale subsidies (art. 24 en 183, WIB 92);
- beheerskosten: managementvergoedingen (art. 49 WIB 92);
- aftrekbaarheid van afzonderlijk doorgerekende autokosten aan derden;
- beroepskosten onroerend goed (appartement/kantoor aan de kust) - jacht - afschrijving vruchtgebruik, verbouwingen, vissersboot, enz.);
- herkwalficatie van royalty's die in het kader van de licentieovereenkomst door de verkrijger als roerende inkomsten werden aangegeven, maar krachtens artikel 37 WIB 92 door de administratie als winst worden aangemerkt;
- abnormaal goedgunstige voordelen (art. 79 en 207 WIB 92);
- opname in verworpen uitgaven van de betalingen aan een begunstigde gevestigd in Dubai omwille van de niet-aangifte middels formulier 275F van een betaling naar een fiscaal paradijs (art. 198, 10°, WIB 92);
- onshore en offshore inkomsten uit windmolenparken in de EEZ met vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk - dubbelbelastingverdrag België - Verenigd Koninkrijk;
- fiscale gevolgen van correctieboekingen doorgevoerd van openstaande klanten- en leveranciersrekeningen teneinde de jaarrekening in overeenstemming te brengen met de werkelijkheid;
- afzonderlijke aanslag op niet verantwoorde uitgaven (art. 219 en art. 223, 1°, en 233, WIB 92);
- gespreide belasting van meerwaarden (art. 47 WIB 92);
- investeringsaftrek (art. 68 e.v. WIB 92) - uitsluitingsregel - artikel 75, 3°, WIB 92 – ontsnappingsroute;
- zetelverplaatsing (art. 208, 209 en 210, §1, 4°, en 214bis, WIB 92);
- verworpen uitgaven: waardeverminderingen (art. 198, 7° en 207, WIB 92 en art. 74 KB/WIB 92);
- aanslag van abnormale en goedgunstige voordelen (art. 26, 79 en 207, WIB 92);
- aanslag ten name van een definitief vereffende vennootschap (art. 209 WIB 92);
- onderwaardering actief (artikel 24, 1^{ste} lid, 4°, en 183 WIB 92);
- Belasting op basis van een forfaitaire minimumwinst van 19.000 EUR bij niet-aangifte; of bij laattijdige overlegging van de aangifte (art. 342 WIB 92 en art. 182 KB/WIB 92);
- domiciliefraude - plaats van de werkelijke leiding van de vennootschap (België/Luxemburg/Cyprus);
- toepassing van belastingverhogingen (art. 444 WIB 92);
- kwalificatie kleine vennootschap (artikel 15 W.Ven).

C. Onroerende voorheffing

- proportionele vermindering van de onroerende voorheffing (artikel 257, 4°, WIB 92).

D. Roerende voorheffing

- inhouding van RV op dividenden toegekend aan niet-inwoners via een in België gevestigde tussenpersoon (art. 262 WIB 92);
- verzoek tot terugbetaling van de te veel geïnde Belgische RV op grond van artikel 19 van het dubbelbelastingverdrag gesloten tussen België en Frankrijk en het arrest van het Hof van Cassatie van 16/06/2017;
- inhouding van RV van toepassing op dividenden in het kader van herstructureringsverrichtingen (o.a. spin-off, artikel 264, eerste lid, 4°, WIB 92);
- aanslagvoet (art. 269 WIB 92);

- vermeende onterechte inhouding van de RV door een uitbetalende financiële instelling;
- correctie van de aangifte.

E. Bedrijfsvoorheffing

- gedeeltelijke vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing (onderzoek & ontwikkeling, ploegenpremies, startende ondernemingen, enz.) (art. 275¹ tot 275¹¹, WIB 92);
- niet correcte inhouding aan de bron (foutieve aangifte, verkeerd percentage, enz.) toepassingsregels bijlage III KB/WIB 92);
- BV in geval van verkoop van in België gelegen onroerende goederen door een niet-inwoner (artikel 270, 5°, WIB 92).

F. Procedure

- gevolgen van het indienen van een aangifte in een foute belasting (PB-BNI/Nat.Pers of VenB-RPB) – is dergelijke aangifte alsnog tijdig ingediend?
- naleving van eerder met de administratie afgesloten akkoorden;
- naleving van de principes van behoorlijk bestuur;
- verjaring van de aanslag (art. 353 tot 360 en 375, WIB 92 en art.199 tot 206, KB/WIB 92);
- naleving van de rechten van verdediging;
- verzoek tot ambtshalve ontheffing (materiële vergissing, overmacht) (art. 376 WIB 92);
- motivering van de voorgenomen rechtzettingen (gebrekkige motivering) (art. 346 WIB 92);
- forfaitaire aanslag (winst of baten) bij gebrek aan aangifte (art. 342, §§ 2 en 3, WIB 92 en art. 182 KB/WIB 92);
- uitbreiding van de onderzoeks- en aanslagtermijn in geval van fraude (art. 333 e.v. en art. 354, 2^{de} lid, WIB 92);
- antimisbruikbepaling – herkwalficatie van kapitaalvermindering in belastbaar dividend, herkwalficatie van dividend in bedrijfsleidersbezoldiging (art. 344 WIB 92);
- (laat)tijdigheid ingediend bezwaar (bv. tegenstrijdige verantwoordingsstukken ontvangen van B-Post);
- Begrip “materiële vergissing” i.g.v. vermelding van het KI van de eigen woning in de codes 1106 en 2106;
- ambtshalve ontheffing – dubbele belasting van verworpen uitgaven ten name van vennootschap X die werden belast ten name van vennootschap Y;
- aanslag gevestigd ten name van definitief vereffende vennootschap;
- correcte toepassing van sancties (boetes en belastingverhogingen) (art. 444 e.v., WIB 92 en art. 225 tot 229, KB/WIB 92);
- al dan niet correcte toepassing van nalatigheidsinteressen (art. 414 tot 417, WIB 92).

1.1.1.2 *Regelmatig weerkerende onderwerpen of onderwerpen met een specifiek belang*

A. Vaststelling van de fiscale woonplaats – Bespreking van het gewijzigd artikel 2, §1, 1°, 3^{de} lid, WIB 92

Artikel 5/1, §2, van de Bijzondere wet betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten (BFW) bepaalt dat voor de toepassing van de BFW, de personenbelasting geacht wordt te zijn gelokaliseerd daar waar de belastingplichtige op 1 januari van het aanslagjaar zijn fiscale woonplaats heeft gevestigd.

Dit artikel 5/1, §2, BFW werd ingevoerd door artikel 7 van de Bijzondere wet van 6 januari 2014 (BS 30.1.2014) en is van toepassing vanaf aanslagjaar 2015.

Artikel 8 van de Wet van 8 mei 2014 tot wijziging van het WIB 92 heeft dus ook ten gevolge van de voornoemde wet van 6 januari 2014, het artikel 2, §1, 1°, 3^{de} lid, WIB 92 gewijzigd. Vanaf aanslagjaar 2015 zijn “woonplaats” en “zetel van fortuin” niet langer evenwaardige alternatieve criteria, maar primeert voortaan het criterium “woonplaats”. Het criterium “zetel van fortuin” kan nog slechts ingeroepen worden als de belastingplichtige geen “woonplaats” heeft in België.

In 2019 wordt de FBD nog steeds systematisch geconfronteerd met bemiddelingsaanvragen van (gehuwde) buitenlanders die tijdelijk in België een beroepswerkzaamheid komen uitoefenen, en die ingeschreven zijn in het Belgisch Rijksregister, maar waarvan het gezin nog steeds in het thuisland is gevestigd. Daarom wordt de regelgeving hier nogmaals herhaald.

Tot en met het aanslagjaar 2014 werden deze personen op basis van de volgende elementen aangemerkt als rijksinwoners:

- De woonplaats of zetel van fortuin was in België gevestigd (beide criteria waren gelijkwaardig).
- De woonplaats of de zetel van fortuin werd geacht in België te zijn gevestigd indien er een inschrijving in het Rijksregister was (weerlegbaar vermoeden).

Het gegeven dat voor gehuwden wiens gezin in het buitenland was gevestigd, de belastingwoonplaats ook in het buitenland was gelegen, volstond echter niet om te besluiten dat betrokkene geen rijksinwoner zou zijn. Op basis van het wettelijk vermoeden werd immers ook nog vermoed dat hun zetel van fortuin in België gevestigd was. Dit had dan meestal tot gevolg dat deze buitenlandse werknemers werden aangemerkt als rijksinwoner en dus werden belast in de PB.

Vanaf aanslagjaar 2015 gebeurt de beoordeling van het begrip “rijksinwoner” op basis van volgende principes:

- De zetel van fortuin is enkel nog van belang wanneer de woonplaats van de belastingplichtige niet in België is gelegen en kan enkel op basis van feitelijke gegevens worden beoordeeld.
- Voor fiscaal alleenstaanden en gehuwden wiens gezin in België is gevestigd en die ingeschreven zijn in het Rijksregister, wordt geacht dat zij hun woonplaats in België hebben; hier speelt het onweerlegbaar vermoeden inzake de woonplaats van het gezin niet.
- Voor gehuwden met een in het buitenland gevestigd gezin wordt de belastingwoonplaats bepaald door de plaats waar het gezin is gevestigd (dit is een onweerlegbaar vermoeden); in tegenstelling tot vroeger wordt de zetel van fortuin niet meer geacht in België te zijn gevestigd, en ook de eventuele inschrijving in het Rijksregister door één van beide echtgenoten doet hieraan geen afbreuk meer.

Nochtans, vooraleer de administratie tot een herziening kan overgaan, d.i. een gemeenschappelijke aanslag in de BNI/Nat.Pers. in de plaats van een aanslag als alleenstaande in de PB, dienen door de betrokkenen volgende inlichtingen en documenten te worden voorgelegd:

- een attest van gezinssamenstelling afgeleverd door de bevolkingsdienst van de plaats waar het gezin is gevestigd;
- de huwelijksakte;
- attesten en/of aanslagbiljetten van eventueel buiten België ontvangen inkomsten;
- verblijfs- en identiteitsgegevens en beroepsinkomsten van de partner alsook aanslagbiljetten afgeleverd door de belastingautoriteiten van het thuisland;

- geboorteakten, verblijfs- en identiteitsgegevens en beroepsinkomsten van de kinderen.

De FBD kijkt er nauwlettend op toe dat in de door haar bemiddelde geschillendossiers het “gewijzigde” artikel 2, §1, 1°, 3^{de} lid, WIB 92 op een correcte manier wordt toegepast.

Toch wordt vastgesteld dat het in bepaalde landen (bv. Roemenië) problematisch is om geloofwaardige attesten of aanslagbiljetten te bekomen van de in het buitenland aangegeven inkomsten, hetgeen aanleiding geeft tot talloze bezwaarschriften en bemiddelingsdossiers. De FBD zal dan ook nagaan of enige oplossing hier mogelijk is.

B. Ten laste neming van ascendenten van 65 jaar of ouder

De FBD wordt ook in 2019 systematisch aangezocht door een aantal burgers die woonachtig zijn op hetzelfde adres als hun vader en/of moeder, waarbij zij melding maakten van het feit dat de AAFisc niet akkoord gaat met de ten laste neming van hun ouder(s) van meer dan 65 jaar die vermeld werd(en) in de code 1043 van hun aangifte in de PB. De FBD wordt sedert inkomstenjaar 2015 systematisch met deze problematiek geconfronteerd.

Principe

Voor een goede leesbaarheid worden de principes, die reeds vermeld werden in de vorige jaarverslagen van 2016 (deel 6, blz. 275), van 2017 (deel 3, blz. 47) en 2018 (deel 3, blz. 42), hierna bondig omschreven:

“Overeenkomstig artikel 136, 2°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) worden ascendenten als ten laste van de belastingplichtigen aangemerkt, mits zij deel uitmaken van hun gezin op 1 januari van het aanslagjaar en zij persoonlijk in het belastbare tijdperk geen bestaansmiddelen hebben gehad die meer dan 1.800 EUR (niet geïndexeerd bedrag) netto bedragen (geïndexeerd 3.200 EUR netto voor aanslagjaar 2018).

Voor de vaststelling van dit maximumbedrag, wordt overeenkomstig artikel 143, 3°, WIB 92, tot een bedrag van 14.500 EUR (niet geïndexeerd bedrag) geen rekening gehouden met pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen als bedoeld in artikel 34 WIB 92, die zijn verkregen door elke ascendent ten laste die de leeftijd van 65 jaar heeft bereikt (geïndexeerd 25.750 EUR pensioen voor aanslagjaar 2018).

Artikel 140, eerste lid, WIB 92 bepaalt dat, wanneer verscheidene afzonderlijk belastbare belastingplichtigen deel uitmaken van hetzelfde gezin, de in artikel 136 vermelde personen die eveneens van dat gezin deel uitmaken, beschouwd worden als ten laste van de belastingplichtige die in feite aan het hoofd van dat gezin staat.”

Standpunt van de AAFisc

Zoals vermeld in het jaarverslag 2017 werd over deze problematiek, ingevolge een aanbeveling van de FBD, op 8 december 2017 door Volksvertegenwoordiger Johan Klaps een parlementaire vraag gesteld, namelijk of de Minister van Financiën het ermee eens is dat de toevoeging van een voorwaarde van zorgbehoevendheid aan artikel 132, eerste lid, 7°, WIB 92 onwettelijk is en of hij het aangewezen acht om al dan niet op de aanbeveling van de FBD in te gaan.

Hierop heeft de Minister geantwoord dat de voorwaarde van ‘zorgbehoevendheid’ van de ascendent inderdaad niet als dusdanig voorkomt in de wet (PV nr. 1978, QRVA 54, Bulletin 150).

Hij preciseert zijn antwoord als volgt: *“Gelet evenwel dat het begrip zorgbehoevendheid geen objectief gegeven is, is het risico inderdaad niet denkbeeldig dat er lokale verschillen ontstaan in de interpretatie van dat begrip en dat komt de rechtszekerheid uiteraard niet ten goede. Voeg daaraan toe dat het al dan niet zorgbehoevend zijn in het dagdagelijkse leven ook snel kan wijzigen, dient geconcludeerd te worden dat het voor de ten laste neming van ascendenten uitsluitend van belang is om na te gaan of de voorwaarden zoals vermeld in de wet zelf vervuld zijn of niet.”*

De AAFisc heeft sindsdien haar vroegere administratief standpunt, waarbij wel rekening diende te worden gehouden met de zorgbehoevendheid van de ouder(s), herzien. Wel legt de administratie momenteel de nadruk op het feit of aan de voorwaarde inzake het “hoofd van het gezin” is voldaan.

Bij nazicht van de fiscale toestand van de betrokkenen is telkens vastgesteld dat de ouder(s) aan de voorwaarden inzake de bestaansmiddelen voldoen en dat de belastingplichtige deel uitmaakt van hetzelfde gezin van zijn ouder(s).

Tijdens het onderzoek van het bezwaarschrift wordt doorgaans door de AAFisc een vraag om inlichtingen aan de belastingplichtige toegezonden waarbij wordt meegedeeld dat het gezinshoofd de persoon is die werkelijk aan het hoofd van het gezin staat, d.w.z. de verantwoordelijkheid en de last van het gezin draagt en de wezenlijke beslissingen neemt. Er wordt gevraagd om welke reden de ouder(s) geen hoofd van het gezin meer is (zijn) en om dit aan te tonen met positieve en controleerbare bewijzen en feitelijke elementen.

In een aantal gevallen geeft de ambtenaar die het bezwaarschrift onderzoekt enkele voorbeelden van elementen die erop kunnen wijzen dat de betrokkene in feite aan het hoofd staat van het gezin waarvan de ouder(s) deel uitmaakt (uitmaken):

“Het feit dat u op een bepaald ogenblik definitief de feitelijke leiding van het gezin van uw bejaarde ouder(s) overneemt (en dus voortaan de wezenlijke beslissingen neemt zoals bv. de verbouwing van de ouderlijke woning, de verhuis naar een andere huurwoning, de aankoop van nieuwe meubelen, het veranderen van gas- of elektriciteitsleverancier, van brandverzekering, enz.) doordat uw ouder(s) geestelijk afhankelijk is (zijn) geworden door ziekte of ouderdom of na het overlijden van de ouder die voordien aan het hoofd stond van het gezin.

U kan dit bijvoorbeeld aantonen door ons rekeningen te bezorgen die door u werden betaald (gas, water, elektriciteit...), door ons bewijskrachtige gegevens te bezorgen van wezenlijke beslissingen die u hebt genomen (bv. i.v.m. verbouwingen, ...),”

Standpunt van de belastingplichtigen

Om de AAFisc te kunnen overtuigen dat zij werkelijk voldoen aan alle voorwaarden om de verhoging van de belastingvrije som wegens de ten laste neming van hun ouder(s) te bekomen, inzonderheid de voorwaarde ‘hoofd van het gezin’, stelt de FBD vast dat de betrokken belastingplichtigen hun bezwaarschrift motiveren door onder meer door te verwijzen naar:

- het antwoord dat een belastingplichtige ontving van het Contactcenter van de FOD Financiën waarin wordt meegedeeld dat er geen uitgelijnde fiscale definitie voor de term “gezinshoofd” bestaat en dat in principe de betrokkenen vrij kunnen kiezen wie het gezinshoofd is binnen een gezin
- het feit dat de vermelding in het bevolkingsregister als gezinshoofd geen waarde heeft om aan te merken wie werkelijk het gezinshoofd is, maar “slechts een referentiepersoon”

is dewelke refereert naar een gezinslid dat gewoonlijk met de administratie in contact staat

- de circulaire nr. Ci.RH.331/517.844 (AOIF 26/2002) dd. 20.11.2002 betreffende de problematiek van de ten laste neming van gemeenschappelijke kinderen in feitelijke gezinnen. Deze circulaire bepaalt dat een kind dat bij zijn niet-gehuwde ouders woont, slechts ten laste kan zijn van de persoon die in feite aan het hoofd staat van het gezin (de moeder of de vader). Het zijn de betrokkenen zelf die, bij het invullen van hun aangifte, aan de administratie kenbaar maken wie van hen het kind ten laste neemt en derhalve moet worden geacht aan het hoofd van het gezin te staan.

Wanneer er zich geen betwisting voordoet, is het niet de taxatieambtenaar die de gepastheid van de door de belastingplichtigen ter zake uitgedrukte keuze moet beoordelen. Op basis van de juridische en feitelijke gegevens die in het belastingdossier voorkomen, kan hij immers zelf geen keuze maken tussen de partners.

- het gelijkheidsbeginsel, waarbij iedereen die zich in dezelfde omstandigheden bevindt op dezelfde wijze moet worden behandeld en dat de wettelijke bepaling van artikel 140, 1^{ste} lid, WIB 92 door de administratie anders wordt geïnterpreteerd dan in de aanbeveling van de FBD, wat betekent dat de keuze bij de belastingplichtige berust
- het rechtszekerheidsbeginsel: de voorgaande jaren werd voormelde circulaire Ci. RH.331/517.844 telkens zonder problemen toegepast en de belastingvrije som voor ascendenten ten laste werd aan de belastingplichtige zelf of aan zijn broer toegekend, waarbij telkens de gemaakte keuze van “gezinshoofd” werd aanvaard
- een attest van de behandelende geneesheer waaruit blijkt dat de ouder(s) hulpbehoevend is (zijn), dat de moeder lijdt aan dementie en geen beslissingen meer kan nemen, dat de vader invalide is en ook niet kan helpen in het huishouden door rugklachten, dat de belastingplichtige hierdoor verplicht is om mee te helpen in het huishouden, dat hij enig kind is en dan ook geen beslissingen door andere gezinsleden kan laten nemen, dat zijn job aangepast is naar een ploegensysteem en hij werkt voor 2 verschillende werkgevers om zoveel mogelijk thuis te zijn, enz.
- de taken die de belastingplichtige op zich neemt:
 - o het onderhoud van de tuin zoals het snoeien van bomen en struiken en gras maaien
 - o helpen in het huishouden zoals het kuisen van de woning, afwassen, wassen en strijken van de kledij
 - o het regelen van de bankzaken zoals alle overschrijvingen uitvoeren en het beheren van de verzekeringen ten name van de ouder(s)
- de nrs. 6 en 7 van de circulaire Ci.RH.331/594.501 (AOIF 65/2010) dd. 25.10.2010, namelijk dat enkel de toepassing moet worden nagegaan van artikel 140, eerste lid, WIB 92. Dit artikel bepaalt dat, wanneer verscheidene afzonderlijk belastbare belastingplichtigen deel uitmaken van hetzelfde gezin, de in artikel 136 WIB 92 vermelde personen die eveneens van dat gezin deel uitmaken, beschouwd worden als ten laste van de belastingplichtige die in feite aan het hoofd van dat gezin staat. De in de wet bedoelde belastingplichtige is dus diegene die de verantwoordelijkheid en de last van het gezin draagt, diegene die gezinshoofd is
- de voormelde aanbevelingen van de FBD waarbij er wordt op aangedrongen dat een subsidiaire beoordeling van het criterium “hoofd van het gezin” wordt toegepast volgens objectieve criteria conform het arrest 57/2001 van 8 mei 2001 van het Grondwettelijk Hof en de hierboven vermelde circulaire van 20 november 2002, d.w.z. dat in eerste instantie de keuze bij de belastingplichtige berust.

Afwijzende beslissingen van de AAFisc

De administratie stelt, in reactie op de voormelde argumentatie van de belastingplichtigen en op basis van de ontvangen documenten, dat de belastingplichtigen op “onvoldoende” wijze aan de hand van de feitelijke gegevens bewijzen dat zij aan het hoofd van het gezin staan.

Een opsomming van uitgevoerde taken moet volgens de administratie gestaafd worden met bewijsstukken en het opnemen van huishoudelijke taken zijn normale taken voor elk lid van het gezin en van meerderjarige werkende kinderen is het “*niet meer dan redelijk om te verwachten dat zij meehelpen*” met de huishoudelijke en administratieve taken.

In een welbepaalde beslissing verwijst de administratie tevens naar het loonfiche van de belastingplichtige waarop de werkgever geen andere persoon ten laste, zoals bvb. de ascendent(en), heeft vermeld.

Het feit dat de belastingplichtige alsnog kan aantonen dat de ouder(s) hulpbehoevend is (zijn), toont nog niet aan dat hij aan het hoofd van het gezin staat. Indien dit op onvoldoende wijze gebeurt, worden de bezwaarschriften afgewezen.

Het feit dat de bankzaken worden beheerd ten name van de ouder(s) via hun eigen bankrekeningen (bijvoorbeeld door middel van volmacht) is op zich geen bewijs dat belastingplichtige aan het hoofd van het gezin staat.

Standpunt van de FBD

Het voormelde geeft aanleiding tot heel wat onzekerheid.

Rekening houdend met wat voorafgaat, herhaalt de FBD bijgevolg pro parte haar eerder geformuleerde aanbeveling, namelijk dat de AAFisc haar standpunt herzielt.

Meer bepaald wordt er op aangedrongen dat:

- rechtszekerheid en duidelijkheid wordt gebracht aan de fiscale betekenis van “het gezin” van de belastingplichtige, rekening houdend met de betekenis van het woord ‘gezin’ en de mogelijke gezinsvormen
- een subsidiaire beoordeling van het criterium ‘hoofd van het gezin’ wordt toegepast volgens objectieve criteria conform het arrest 57/2001 van 8 mei 2001 van het Arbitragehof en de circulaire AOIF 26/2002 dd. 20.11.2002, d.w.z. dat in eerste instantie de keuze bij de belastingplichtige berust. Naar de mening van de FBD is er immers geen rechtvaardiging te bedenken waarom de appreciatie van hetzelfde begrip anders zou zijn, al naargelang de fiscale maatregel, ondanks het feit dat de wettelijke context identiek is.

Het positieve gevolg van dergelijke stellingname zou o.m. zijn dat kan worden vermeden dat allerlei vragen, die diep ingrijpen in de persoonlijke levenssfeer, moeten gesteld worden en dat het begrip “hoofd van het gezin” voor fiscale doeleinden op een consequente wijze wordt toegepast.

C. Materiële vergissing – Kadastraal inkomen van de eigen woning vermeld in de codes 1106 en 2106.

Verschillende burgers hebben in de loop van 2019 de FBD om bemiddeling verzocht in verband met een vergissing die zij sinds het aanslagjaar 2015 (inkomsten 2014) hebben

gemaakt bij het invullen van hun aangifte in de personenbelasting met betrekking tot het kadastraal inkomen (KI) van hun eigen woning.

De codes 1100 en 2100, bestemd voor het invullen van dit KI, zijn na de zesde staatshervorming immers verdwenen uit de aangifte vanaf het aanslagjaar 2015, aangezien sindsdien als nieuw wettelijk principe geldt dat alle onroerende inkomsten van de eigen woning, die in principe door de belastingplichtigen zelf wordt betrokken, vrijgesteld zijn.

De belastingplichtigen gingen van de verkeerde veronderstelling uit dat dit KI dan maar diende te worden ingevuld in de codes 1106 en 2106 (niet verhuurde gebouwen of gebouwen verhuurd aan natuurlijke personen die ze niet voor hun beroep gebruiken).

Deze vergissing werd meestal pas vastgesteld bij het invullen van de aangifte van het aanslagjaar 2018, op een ogenblik dat voor de vorige aanslagjaren de termijn voor het indienen van een geldig bezwaarschrift (6 maanden te rekenen vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet) reeds is verstreken.

De betrokkenen beroepen zich dan ook op de toepassing van artikel 376, §1, WIB 92 om een ontheffing van ambtswege voor de vorige aanslagjaren te bekomen, zodat het KI van de eigen woning wordt vrijgesteld.

Standpunt van de AAFisc

Bij contacten met de ambtenaren die de betrokken dossiers onderzoeken, heeft de FBD vastgesteld dat de AAFisc een reeds eerder ingenomen standpunt bleef handhaven:

“Een materiële vergissing staat tegenover de rechtsdwaling die een onjuiste beoordeling veronderstelt van de fiscale wet of een verkeerde toepassing ervan (Cass. 09.09.1969, Pas. 1970, I, 29; Cass. 16.03.1973, Pas. 1973, I, 669).

Een materiële vergissing is een feitelijke dwaling ten gevolge van een vergissing met betrekking tot het bestaan van materiële gegevens bij ontstentenis waarvan de aanslag geen wettelijke grondslag heeft (Cass. 23.06.1997, AC 1997, nr. 292, Pas., 1997, I, 292; Cass. 10.11.1997, AC 1997, nr. 463, Pas., I, 463; Cass. 23.01.2004, F.020081F); zij is niet aan een tussenkomst van de inspecteur of aan de wil van de aanslagambtenaar noch aan diens beoordeling toe te schrijven; zij heeft betrekking op rekenfouten, schrijffouten of andere grove vergissingen, onafhankelijk van de juridische beoordeling, hetzij van de belastbaarheid, hetzij van de vaststelling van de belastbare grondslagen (Cass. 07.01.1969, Pas. 1969, I, 418; Cass. 03.01.1975, Pas. 1975, I, 460; Cass. 23.01.1980, Pas. 1980, I, 577; Brussel, 05.11.1985, L.T., Bull. 653, blz. 1914).

Vergetelheid of onwetendheid vallen echter niet onder de definitie die het Hof van Cassatie aan het begrip materiële vergissing heeft gegeven.

De Minister van Financiën heeft in zijn antwoord op de parlementaire vraag nr. 807 gesteld door mevrouw Nathalie Muylle op 11.03.2014, die zienswijze bevestigd (V & A, Bulletin 53 156 van 14.04.2014, blz. 270 ev.). “Het behoort tot de verantwoordelijkheid van een belastingplichtige om de correctheid van zijn aanslagbiljet onmiddellijk na te gaan zodat hij eventuele vergetelheden of fouten tijdig, dit wil zeggen binnen de bezwaartermijn van zes maanden, aan de administratie kan bekend maken.”.

Het onderzoek van de grieven van de belastingschuldige binnen het raam van een vraag tot toepassing van artikel 376, § 1, WIB 92 mag er niet toe leiden dat de in artikel 371 WIB 92 op straffe van verval voorgeschreven bezwaartermijn van zes maanden wordt verlengd

waardoor die termijn de facto geen vervalt termijn meer zou zijn en de administratie zou handelen in strijd met de wet.

De ontheffing van ambtswege is een uitzonderingsprocedure en dient dus strikt geïnterpreteerd te worden. Het Hof van Cassatie heeft immers beslist dat wanneer geen regelmatig bezwaarschrift is ingediend binnen de wettelijke termijn, de aanslag definitief wordt ten aanzien van de belastingplichtige (Cass. 18.06.1963, Pas., I, blz. 1103; Cass., 11.05.1965, Pas., I, blz. 972) en dat artikel 376 WIB 92 slechts een uitzondering op die regel vormt door enkel ontheffingen toe te staan in de gevallen die dat artikel voorschrijft (Cass., 16.01.1980, Arr. Cass. 1979-1980, deel II, nr 294).

Het (niet-geïndexeerde) KI van de 'eigen woning', dat als vrijgesteld inkomen wordt gekwalificeerd overeenkomstig artikel 12, §3, WIB 92, maar door de belastingplichtige wordt aangegeven als een belastbaar onroerend inkomen, is een dwaling omtrent het recht en geen materiële vergissing."

Standpunt van de FBD

Als reactie hierop heeft de FBD verwezen naar de aanbeveling die in dit verband in deel 6 van het jaarverslag 2016 werd gepubliceerd (blz. 269-271). De FBD verzoekt de AAFisc om het voormelde standpunt te herbekijken en om een ruim en op billijkheidsgronden gebaseerd standpunt in te nemen.

De in deze aanbeveling vermelde bedenkingen van Prof. Ilse De Troyer (KUL) geven aan *"dat de rechtszekerheid gebiedt dat men niet aan de belastingplichtige de mogelijkheid biedt om tot in het oneindige terug te komen op in het verleden gevestigde aanslagen. Maar de praktijk leert dat dergelijke vergetelheden in veel gevallen pas na het verstrijken van de bezwaartermijn aan het licht komen, bijvoorbeeld naar aanleiding van een controle of bij de indiening van aangifte voor latere aanslagjaren."*

Tevens wordt in de bemiddelingsgesprekken de aandacht gevestigd op het jaarverslag 2017 van de FBD (zie blz. 57-58 "overbelasting voortvloeiend uit materiële vergissing"). Hierin wordt verwezen naar de definitie van het begrip materiële vergissing die in de Circulaire AAFisc nr. 38/2014 (nr. Ci.RH.861/633.382) van 22 september 2014 wordt omschreven.

In deze circulaire verduidelijkt de administratie dat, wanneer het bestaan van de vergissing vaststaat, maar er twijfel is over het feit of er sprake is van een materiële vergissing dan wel een foutieve beoordeling, die twijfel in het voordeel van de belastingplichtige moet worden geïnterpreteerd.

Samenwerking met de federale Ombudsman

In het voorjaar van 2019 heeft de FBD voor een aantal gelijkaardige bemiddelingsdossiers contact gehad met de federale Ombudsman, die de centrale diensten van de AAFisc om een nadere bespreking van de voormelde problematiek, in aanwezigheid van de FBD, had verzocht.

Tijdens dit overleg dat plaatsvond op 24 juni 2019 in aanwezigheid van de Administrateur Particulieren, de federale Ombudsman, de Voorzitster van de FBD, hun medewerkers en de vertegenwoordigers van de centrale diensten van de AAFisc, werd op grondige wijze een analyse gemaakt van de voormelde problematiek en de tot op heden bestaande rechtspraak.

Deze analyse heeft duidelijk gemaakt dat, op basis van de door de federale Ombudsman en de FBD aangebrachte elementen in een twintigtal dossiers, de AAFisc begrip heeft getoond voor de fiscale situatie van de betrokken belastingplichtigen.

Door het weglaten van de code 1100 (2100) in vak III van de aangifte in de personenbelasting vanaf het aanslagjaar 2015, hebben die belastingplichtigen hun KI met betrekking tot hun eigen woning immers opgenomen in de code 1106 (2106), waardoor ten onrechte het geïndexeerde kadastraal inkomen werd belast, terwijl het KI van de eigen woning in principe vrijgesteld is.

Aangepast standpunt van de AAFisc

Bijgevolg is de AAFisc, zonder afbreuk te doen aan de principes ter zake, uitzonderlijk akkoord gegaan met de toepassing van een administratieve tolerantie in de voormelde specifieke gevallen waarin de overbelasting werd meegedeeld na het verstrijken van de bezwaartermijn (art. 371 WIB 92).

Tevens is beslist deze administratieve tolerantie toe te passen voor alle nog openstaande geschillen waarbij ook voldaan is aan alle andere voorwaarden van artikel 376, § 1, 1° en 2°, WIB 92.

D. Aftrekbaarheid onderhoudsuitkeringen - Onderscheid wettelijk samenwonenden en gehuwden

Belangrijke wettelijke bepalingen

- Wetboek van de inkomstenbelastingen
Artikel 104, 1°, WIB 92 bepaalt:

“De volgende bestedingen worden van het totale netto-inkomen afgetrokken, in zover zij in het belastbare tijdperk werkelijk zijn betaald:

1° 80 pct van de onderhoudsuitkeringen die de belastingplichtige regelmatig heeft betaald aan personen die niet deel uitmaken van zijn gezin, wanneer ze zijn betaald ter uitvoering van een verplichting op grond van het Burgerlijk of het Gerechtelijk Wetboek of van een gelijkaardige wettelijke verplichting in een buitenlandse wetgeving, alsmede 80 pct van de kapitalen die zulke uitkeringen vervangen.”.

- Burgerlijk Wetboek
“BOEK I. - PERSONEN.

TITEL V. - HET HUWELIJK.

HOOFDSTUK VI. - WEDERZIJDSE RECHTEN EN VERPLICHTINGEN VAN ECHTGENOTEN.

Art. 212. *De rechten, verplichtingen en bevoegdheden van de echtgenoten worden geregeld door de bepalingen van dit hoofdstuk, die van toepassing zijn door het enkele feit van het huwelijk.*

Zij worden bovendien geregeld door de bepalingen betreffende het wettelijk stelsel of door die van hun huwelijkscontract, welke niet mogen afwijken van de bepalingen van dit hoofdstuk.

Het huwelijk wijzigt de handelingsbekwaamheid van de echtgenoten niet, behoudens bij toepassing van artikel 476.

Art. 213. Echtgenoten zijn jegens elkaar tot samenwoning verplicht; zij zijn elkaar getrouwheid, hulp en bijstand verschuldigd.

(...)

Art. 223. Indien een der echtgenoten grovelijk zijn plicht verzuimt, beveelt de familierechtbank, op verzoek van de andere echtgenoot, dringende maatregelen, volgens het bepaalde in de artikelen 1253ter/4 tot 1253ter/6 van het Gerechtelijk Wetboek.

Hetzelfde geschiedt op verzoek van een der echtgenoten, indien de verstandhouding tussen hen ernstig verstoord is.

TITEL VI. - ECHTSCHEIDING.

HOOFDSTUK IV. - GEVOLGEN VAN ECHTSCHEIDING.

Art. 301. § 1. De echtgenoten kunnen op elk ogenblik overeenkomen omtrent de eventuele uitkering tot levensonderhoud, het bedrag ervan en de nadere regels volgens welke het overeengekomen bedrag zal kunnen worden herzien.

§ 2. Bij gebrek aan overeenkomst zoals bedoeld in § 1, kan de familierechtbank in het vonnis dat de echtscheiding uitspreekt of bij een latere beslissing, op verzoek van de behoeftige echtgenoot een uitkering tot levensonderhoud toestaan ten laste van de andere echtgenoot.

(...)

BOEK III. - OP WELKE WIJZE EIGENDOM VERKREGEN WORDT.

TITEL Vbis. - Wettelijke samenwoning.

Art.1475. § 1. Onder "wettelijke samenwoning" wordt verstaan de toestand van samenleven van twee personen die een verklaring hebben afgelegd overeenkomstig artikel 1476.

(...)

Art.1477. § 1. De bepalingen van dit artikel die de rechten, verplichtingen en bevoegdheden van de wettelijk samenwonenden regelen, zijn van toepassing door het enkele feit van de wettelijke samenwoning.

§ 2. De artikelen 215, 220, § 1, en 224, § 1, 1, zijn van overeenkomstige toepassing op de wettelijke samenwoning.

§ 3. De wettelijk samenwonenden dragen bij in de lasten van het samenleven naar evenredigheid van hun mogelijkheden.

(...)

Art.1479. Indien de verstandhouding tussen de wettelijk samenwonenden ernstig verstoord is, beveelt de familierechtbank, op verzoek van één van de partijen, de dringende maatregelen die analoog zijn met die waarin de artikelen 1253ter/5 en 1253ter/6 van het Gerechtelijk Wetboek voorzien.

De rechtbank bepaalt de geldigheidsduur van de maatregelen die zij oplegt. Hoe dan ook vervallen die maatregelen op de dag dat de wettelijke samenwoning, zoals bedoeld in artikel 1476, § 2, zesde lid, wordt beëindigd, behalve wanneer deze maatregelen de gemeenschappelijke kinderen van de wettelijk samenwonenden betreffen.”.

- Gerechtelijk Wetboek
“BOEK IV. BIJZONDERE RECHTSPLEGINGEN.

HOOFDSTUK Xbis. -Vorderingen betreffende de rechten en verplichtingen die voortvloeien uit familiale betrekkingen

Art. 1253ter/5. Naast de maatregelen die werden genomen overeenkomstig de artikelen 19, derde lid, en 735, § 2, kan de rechtbank de volgende voorlopige maatregelen nemen:

- 1° alle maatregelen betreffende de uitoefening van het ouderlijk gezag, de organisatie van de verblijfsregeling en het recht op persoonlijk contact bevelen of aanpassen;*
- 2° de uitkeringen tot levensonderhoud begroten, wijzigen of afschaffen;*
- 3° de afzonderlijke verblijfplaats van de echtgenoten of de wettelijk samenwonenden vaststellen;*

(...)

HOOFDSTUK XI. - Echtscheiding, scheiding van tafel en bed en scheiding van goederen.

Afdeling II. - Echtscheiding door onderlinge toestemming.

Art. 1288. Zij zijn (...) ertoe gehouden hun overeenkomst omtrent de volgende punten bij geschrift vast te leggen:

(...)

- 4° het bedrag van de eventuele uitkering te betalen door de ene echtgenoot aan de andere, tijdens de procedure en na de echtscheiding, de formule voor de eventuele aanpassing van die uitkering aan de kosten van levensonderhoud, de omstandigheden waaronder dit bedrag na de echtscheiding kan worden herzien en de nadere bepalingen ter zake, dan wel het feit dat men van die uitkering afstand doet.”.*

Aan het statuut van de huwelijk en de wettelijke samenwoning zijn specifieke wettelijke gevolgen verbonden.

Onder meer werden volgende vragen gesteld:

- 1° Wettelijk samenwonenden en echtgenoten bevinden zich in een vergelijkbare situatie wanneer de samenlevingsvorm wordt beëindigd en de ene partner aan de andere partner een onderhoudsuitkering betaalt. Is het fiscaaltechnisch nog houdbaar dat de aftrek van de onderhoudsuitkering aan de ex-wettelijk samenwonende partner wordt geweigerd daar waar deze wel wordt toegekend indien betaald aan de ex-echtgenoot? Dit veroorzaakt immers een ongeoorloofde discriminatie?
- 2° Kan een onderhoudsuitkering aan een ex-wettelijk samenwonende partner krachtens artikel 1479 BW als een aftrekbare uitkering in de zin van artikel 104, 1°, WIB 92 worden aangemerkt?

- 3° Kan een natuurlijke verbintenis als een verplichting op basis van het Burgerlijk Wetboek of Gerechtelijk Wetboek tot betaling van een onderhoudsuitkering worden aangemerkt?

Vraag 1

De maatschappelijke realiteit is de voorbije jaren op het vlak van samenlevingsvormen inderdaad sterk gewijzigd.

Partners voelen niet altijd de noodzaak om hun relatie een statuut te geven door te huwen of wettelijk samen te wonen.

De wettelijke samenwoning kan beschouwd worden als een instituut dat geïnspireerd is op het huwelijk, maar waarvoor in een beperktere wettelijke omkadering werd voorzien.

Er zijn ter zake drie samenlevingsvormen: het huwelijk, de wettelijke samenwoning en de feitelijke samenwoning. Aan elke keuze van de samenlevingsvorm, zijn noodzakelijkerwijze aantal gevolgen verbonden, zo ook fiscale implicaties. Elk stelsel heeft zijn voor- en nadelen. De keuze die uiteindelijk gemaakt wordt zal altijd op een waardeoordeel berusten.

De vraag of de gevolgen van de keuze en dus een ermede gepaard gaande verschillende behandeling op wetgevend vlak al dan niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel werd reeds meermaals voorgelegd aan zowel het Arbitragehof als het Grondwettelijk Hof.

Arbitragehof, arrest nr. 137/2000 van 21 december 2000

(...)

B.6. Het verschil in behandeling steunt op het objectieve gegeven dat de juridische toestand van echtgenoten en niet-gehuwde paren verschilt, zowel wat betreft de verplichtingen jegens elkaar, als wat betreft hun vermogensrechtelijke toestand. Echtgenoten zijn elkaar hulp en bijstand verschuldigd (artikel 213 van het Burgerlijk Wetboek), zij genieten de bescherming van de gezinswoning en de huisraad (artikel 215 van het Burgerlijk Wetboek), de echtgenoten moeten hun inkomsten bij voorrang besteden aan hun bijdrage in de lasten van het huwelijk (artikel 217 van het Burgerlijk Wetboek), waarin de echtgenoten moeten bijdragen naar vermogen (artikel 221 van het Burgerlijk Wetboek). Schulden die door een der echtgenoten worden aangegaan ten behoeve van de huishouding en de opvoeding van de kinderen, verbinden de andere echtgenoot hoofdelijk, behoudens wanneer zij, gelet op de bestaansmiddelen van het gezin, buitensporig zijn (artikel 222 van het Burgerlijk Wetboek). Die wederzijdse rechten en plichten gelden als zodanig niet voor personen die, hoewel zij een levensgemeenschap vormen, tegenover elkaar niet dezelfde juridische verbintenissen hebben aangegaan. Er moet bovendien rekening worden gehouden met het feit dat men beslist te huwen of buiten het huwelijk samen te wonen met kennis van de voor- en nadelen van de ene en de andere samenlevingsvorm.

B.7. Het staat aan de wetgever te beslissen of, en in hoeverre, de personen die een levensgemeenschap vormen dienen te worden behandeld zoals de gehuwde paren wat de arbeidsongevallen betreft. Zelfs al houdt het Hof rekening met de recente wetswijzigingen waarbij de samenwonenden juridisch gelijk worden gesteld met de echtgenoten, toch kan het Hof niet in de plaats van de wetgever oordelen in een aangelegenheid die een dergelijke evolutie doormaakt.

B.8. Uit wat voorafgaat volgt dat de in het geding zijnde maatregel niet als onredelijk kan worden beschouwd.

B.9. De wetgever miskent evenmin de regels van gelijkheid en niet-discriminatie doordat hij de echtgenoten die uit de echt zijn gescheiden of van tafel en bed zijn gescheiden, die onderhoudsgeld genoten ten laste van het slachtoffer, enerzijds, en de personen die een levensgemeenschap vormen, anderzijds, op verschillende wijze behandelt. Het onderhoudsgeld vormt immers, na de echtscheiding of de scheiding van tafel en bed, de voortzetting van de verplichting tot bijstand en hulp.”.

Grondwettelijk Hof, arrest nr. 60/2009 van 25 maart 2009

“(…)

B.9. Uit hetgeen voorafgaat blijkt dat de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek die gelden ten aanzien van wettelijk samenwonenden een beperkte vermogensrechtelijke bescherming creëren die gedeeltelijk is geïnspireerd door bepalingen die gelden ten aanzien van echtgenoten. Een dergelijke bescherming betekent niet dat de wetgever ertoe is gehouden om de wettelijk samenwonenden zoals de echtgenoten te behandelen wat de overlevingspensioenen betreft.”.

Hieruit kan worden afgeleid dat het gelijkheidsbeginsel en het principe van niet-discriminatie (art. 10 en 11 van de Grondwet) niet geschonden worden door artikel 104, 1°, WIB 92.

Dergelijke beoordeling komt evenwel niet toe aan de FBD, noch aan de AAFisc, maar zal desgevallend aan het oordeel van het Grondwettelijk Hof moeten worden onderworpen.

Vraag 2

Voor wat betreft de draagwijdte van de fiscale bepalingen inzake de aftrekbaarheid van betaalde onderhoudsuitkeringen wordt in artikel 104, 1°, WIB 92 uitdrukkelijk verwezen naar de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek of Gerechtelijk Wetboek.

Krachtens artikel 213 BW zijn de echtgenoten jegens elkaar o.a. hulp en bijstand verschuldigd. Deze verplichtingen blijven bestaan tijdens en na de scheidingsprocedure (art. 301 BW). De echtgenoten zijn elkaar nog altijd hulp en bijstand verschuldigd.

Om te scheiden met onderlinge toestemming moeten de echtgenoten het eens zijn op alle vlakken, zo ook over de eventuele storting van onderhoudsgeld (art. 301, §1, en art. 1288, 4°, Ger.W).

Bij een scheiding op grond van onherstelbare ontwrichting kan de economisch zwakke ex-echtgenoot onderhoudsgeld bekomen als hij aantoonde dat hij behoeftig is (art. 301, §2, BW).

De wettelijke samenwoning wordt geregeld in Boek III, Titel Vbis, BW Wettelijk samenwonende partners, zij zijn jegens elkaar geen hulp, noch bijstand verschuldigd. Artikel 1477, §2, BW bevat immers geen verwijzing naar artikel 213 BW. Na de beëindiging van een wettelijke samenwoning kan er dan geen onderhoudsgeld worden gevorderd krachtens het Burgerlijk Wetboek. Overeenkomstig artikel 1477, §3, BW dragen wettelijk samenwonenden enkel bij in de lasten van het samenleven naar evenredigheid van hun mogelijkheden.

In tegenstelling tot bij de ontbinding van het huwelijk wordt er bij de beëindiging van de wettelijke samenwoning noch in het Burgerlijk, noch in het Gerechtelijk Wetboek voorzien in een recht op onderhoudsgeld, zelfs niet in geval van behoeftigheid.

Krachtens artikel 1479 BW kan de familierechtbank op vraag van één van de partijen dringende en voorlopige maatregelen opleggen indien de verstandhouding tussen wettelijk samenwonenden ernstig verstoord is. Net zoals in artikel 223 BW wordt daarbij o.a. verwezen naar artikel 1253ter/5 Ger.W.

Gelet op het feit dat wettelijk samenwonende partners tegenover elkaar geen hulp, noch bijstand verschuldigd zijn, kunnen de in punt 2 van artikel 1253ter/5 Ger.W bedoelde uitkeringen tot levensonderhoud, niet het karakter van onderhoudsuitkeringen hebben in de zin van artikel 104, 1°, WIB 92, maar hebben zij enkel betrekking op de bijdrage in de lasten van het samenleven van de wettelijk samenwonende partners.

Hoe dan ook vervallen deze verplichtingen in principe van rechtswege bij de beëindiging van de wettelijke samenwoning.

Vraag 3

Voor het antwoord op deze vraag wordt verwezen naar een vonnis van de Franstalige kamer van de REA te Brussel, d.d. 27 maart 2019.

“En ce qui concerne les rentes versées par le demandeur à sa soeur pour elle-même et son fils, il n'apparaît pas, et il n'est d'ailleurs pas soutenu, que le demandeur en aurait été redevable en vertu d'une disposition d'une loi étrangère analogue à une disposition du Code civil ou du Code judiciaire belges.

La doctrine enseigne que des personnes « qui ne disposent pas du statut juridique d'époux (ou ex-époux), d'ascendant, de descendant ou d'allié sont parfois considérées comme tenues de ne pas laisser un proche sans assistance » et que « les tribunaux ont recouru (...) au «mécanisme» des obligations naturelles novées en obligations civiles pour tenter, dans certaines hypothèses et à certaines conditions de conférer à certains liens «parafamiliaux» ou «paraconjugaux» une certaine place dans le champ alimentaire »

Le même auteur enseigne ce qui suit au sujet de « l'obligation alimentaire naturelle » : « Quelle que soit la théorie défendue, un principe fondamental est unanimement admis : l'obligation naturelle n'est transformée en obligation civile que par la volonté du débiteur de l'obligation de lui donner force obligatoire. La transformation qui s'opère, que l'on appelle classiquement la «novation» (bien que ce terme ne convienne pas techniquement ...) est le fait de l'engagement volontairement pris d'assumer une obligation non reconnue par le droit, C'est parce que le débiteur a reconnu lui-même l'existence de l'obligation que le droit suit cette reconnaissance et l'entérine (...) « Si une personne est reconnue comme étant tenue d'exécuter la promesse faite de fournir des aliments à une autre, le fondement de cette obligation n'est pas légal, mais bien de type conventionnel ».

Le défendeur infère à bon droit de ces principes que les rentes versées par le demandeur à sa sœur pour elle-même et son fils n'ont pas été payées en exécution d'« une obligation résultant du Code civil ou du Code judiciaire ou d'une obligation légale analogue dans une législation étrangère », comme le requiert l'article 104, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992. Ces rentes ne peuvent dès lors être déduites en vertu de cette disposition légale. “.

Ter zake handelde het geschil over onderhoudsuitkeringen betaald door een broer aan zijn zus. Er werd gevonnist dat dergelijke uitkering op geen enkele verplichting van het Burgerlijk of Gerechtelijk Wetboek berust. Een vrijwillig aangegane verbintenis om te voorzien in het levensonderhoud van de medecontractant, is niet wettelijk maar conventioneel.

Ook voor de wettelijk samenwonende partners bestaat, zoals hierboven uiteengezet, geen wettelijke bepaling die voorziet in onderlinge hulp en bijstand. De eventueel betaalde bijdragen ter uitvoering van een aangegane verbintenis, kunnen dus niet worden aanmerkt als aftrekbare bestedingen in de zin van artikel 104, 1°, WIB 92.

E. Kwalificatie van vergoedingen toegekend aan bepaalde ambtenaren van de FOD Financiën

De oorsprong van het geschil ligt in de verplichte wijziging van administratieve standplaats van een ambtenaar van de FOD Financiën naar een nieuwe standplaats, die verder van zijn woonplaats verwijderd is. Hiervoor werd hem in het jaar 2015 een forfaitaire dagelijkse vergoeding van 3,19 EUR (15,24 EUR na indexering) toegekend, beperkt tot een periode van zes maanden en enkel voor de dagen van aanwezigheid in het nieuwe gebouw.

Aanvankelijk werden deze vergoedingen op de inkomstenfiches aangemerkt als, in principe niet belastbare, terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever. Daarna werden ze door de werkgever echter geherkwalificeerd in verblijfsvergoedingen, toegekend naar aanleiding van een wijziging van administratieve standplaats ter compensatie van een langere reistijd. Op die manier werden de vergoedingen aldus aangemerkt als belastbaar op grond van artikel 31, tweede lid, 1°, WIB 92 en als dusdanig op de inkomstenfiches vermeld.

De ambtenaren die dergelijke vergoedingen hadden verkregen, hebben een bericht van wijziging ontvangen en sommigen onder hen hebben een administratief bezwaarschrift ingediend tegen de eruit voortvloeiende aanslagen en hebben tevens de FBD gecontacteerd.

Het geschil geeft aanleiding tot verscheidene principiële discussies.

Eén discussiepunt betreft de vraag of de wijziging van het administratieve standpunt een rechts- dan wel een feitenkwestie inhoudt.

Aanvankelijk had de personeelsdienst van de werkgever de vergoedingen op de fiches aangemerkt als verblijfsvergoedingen die in aanmerking kwamen om als niet-belastbare terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever te kwalificeren.

De personeelsdienst van de werkgever heeft daarna zijn kwalificatie herzien en geargumenteed dat de verblijfsvergoeding voor wijziging van standplaats was toegekend om een langere reistijd naar de nieuwe werkplaats te vergoeden en aldus belastbaar was in de zin van artikel 31 WIB 92. Het bericht van wijziging dat aan de ambtenaar werd verstuurd, stelde dat de vergoeding ertoe strekte om tijdverlies te compenseren en geen bijkomende kosten.

De ambtenaar was in zijn bezwaarschrift van oordeel dat de nieuwe administratieve zienswijze een wijziging van interpretatie van het artikel 31 WIB 92 betrof, en dat het aldus om een feitenkwestie ging waarvoor het principe van het opgewekte vertrouwen gold, zodat de administratie niet retroactief op zijn standpunt kon terugkomen.

De FBD heeft zich afgevraagd of het vraagstuk van de kwalificatie – meer bepaald of het om het al dan niet om niet belastbare terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever ging – niet in het algemeen uit een rechtswestie voortvloeide of dan toch uit een gemengde rechts- en feitenkwestie, aangezien het ging om de toepassing, op de feitelijke omstandigheden, van het betreffende juridische regime, hetgeen behoort tot het domein van de legaliteit.

Vanuit de optiek dat de analyse van de elementen uit het dossier leidde tot de vaststelling dat de vergoeding altijd bedoeld was om de verlenging van het woon-werktraject ten gevolge van

een ambtshalve wijziging van standplaats te compenseren volgens de van toepassing zijnde regels en deze vaststelling bevestigd werd door de feitelijke elementen, heeft de FBD zich vervolgens de vraag gesteld of een latere wijziging van de strekking ervan geen betwistbaar retroactief karakter had.

Een ander discussiepunt betreft de aard van de vergoeding: compenseert de vergoeding de verlenging van de reisduur van de woon-werkverplaatsing of van de afstand ervan?

Volgens de belastingadministratie werd de vergoeding toegekend als compensatie voor een langere reistijd van de ambtenaar (tijdverlies) en niet voor bijkomende kosten voor de ambtenaar.

De ambtenaar argumenteert dat de nieuwe werkplaats desondanks kan leiden tot een kortere reistijd, zelfs indien de afstand langer is en dus kostelijker, zodat de vergoeding toch wel kosten dekt.

Aangezien de toekenning van de vergoeding afhangt van de werkelijkheid van een grotere af te leggen afstand, meent de FBD dat het feit dat de vergoeding werd toegekend doet veronderstellen dat de administratie heeft geverifieerd dat aan het criterium van de afstand werd voldaan, zonder noodzakelijkerwijze een aanduiding te hebben van het effectieve bijkomende aantal kilometers.

De concrete feiten en omstandigheden moeten worden bekeken in het licht van de kwalificatie van de in het geding zijnde vergoedingen.

Ter ondersteuning van zijn bezwaarschrift, wijst de ambtenaar op:

- de fiches die werden verstrekt naar aanleiding van de uitbetaling van de betreffende vergoedingen en vermelden dat het gaat om “verblijfskosten – verandering van standplaats”;
- de samenvattende inkomstenfiche die de vergoedingen als compensatie van kosten eigen aan de werkgever aanmerkt, hetgeen doet veronderstellen dat ze de verlenging van het woon-werkverkeer compenseren;
- de overweging dat er nooit sprake is van geweest dat de vergoeding zou zijn toegekend voor enig “tijdverlies” (dat zich in de feiten niet voordeed, aangezien het traject, hoewel langer, op kortere tijd kon worden afgelegd), maar dat het wel degelijk ging om een vergoeding toegekend voor een grotere reisafstand.

De belastingadministratie steunt zich van haar kant op de brief die de personeelsdienst aan de ambtenaar heeft verzonden om hem erop te wijzen dat de vergoeding, die hem was toegekend als verblijfskostenvergoeding ter compensatie van de langere reisweg omwille van de wijziging in administratieve standplaats, belastbaar is.

De FBD heeft vastgesteld dat er nergens uitdrukkelijk werd gesteld dat het ging om een vergoeding “voor de verlenging van de reistijd” zoals de administratie stelt, maar enkel “voor een grotere reisafstand” en dat het begrip “afstand” dus werd benadrukt.

De FBD heeft ook vastgesteld dat de vergoeding slechts werd toegekend voor de dagen van effectieve aanwezigheid en enkel voor het geval de ambtenaar ertoe was gehouden om een langere afstand te overbruggen.

De FBD heeft de vraag gesteld of het niet tegenstrijdig was om de vergoeding te verantwoorden als een compensatie voor het “criterium tijd”, terwijl het recht wordt geopend

door het “criterium afstand” en niets belet te denken dat sommige ambtenaren die langere afstand kunnen afleggen in minder tijd, omwille van gunstigere verkeersomstandigheden.

De FBD heeft vervolgens vastgesteld dat de toekenning van een forfaitaire kilometervergoeding niet als een volledig belastingvrije kostenvergoeding kan worden aangemerkt, indien uit de feiten blijkt dat ze de supplementaire kilometers vergoedt voor een bedrag dat in grote mate de referentienorm overschrijdt, die in casu wordt bepaald door het bedrag van de vergoeding die wordt uitbetaald aan het Staatspersoneel.

In dergelijk geval moet ofwel het excedent worden geherkwalificeerd in een belastbare bezoldiging, ofwel moet worden verondersteld dat de vergoeding een andere strekking had.

In die context heeft de FBD de vraag aan de partijen gesteld of de administratieve stellingname niet volledig is gebaseerd op het feit dat zij afstand neemt van het “criterium afstand” ten bate van het “criterium tijd”.

De FBD heeft eveneens vastgesteld dat de titel van het ministerieel besluit van 19 november 1973 dat aan de oorsprong ligt van de betreffende vergoeding, en dat vergoedingen vastlegt voor reis- en verblijfskosten voor agenten van het Ministerie van Financiën, bij ministerieel besluit van 13 december 2013 (BS 19 december 2013) werd vervangen door “*Ministerieel besluit tot wijziging van het ministerieel besluit van 19 november 1973 tot vaststelling voor de personeelsleden van de Federale Overheidsdienst Financiën van sommige vergoedingen wegens verblijfskosten*”.

De FBD stelt vast dat de verwijzing naar de reiskosten uitdrukkelijk werd opgeheven, zodat de in het geding zijnde vergoedingen er niet mee kunnen verbonden.

Welnu, de reiskosten die ertoe strekken om de verplaatsingskosten te dekken onderscheiden zich van verblijfskosten in de zin dat ze verplaatsingen betreffen tijdens de uitoefening van het ambt om dienstredenen en goedgekeurd door de functionele chef.

De FBD heeft de vraag gesteld of het niet tegenstrijdig was om te oordelen dat de betreffende vergoeding verplaatsingskosten dekt terwijl ze haar oorsprong vindt in het ministerieel besluit waarvan de verwijzing naar reiskosten, met andere woorden verplaatsingskosten, uitdrukkelijk werd opgeheven.

De FBD heeft anderzijds ontdekt dat het Verslag aan de Koning bij het Koninklijk besluit van 13 juli 2017 (BS 19 juli 2017) tot vaststelling van de toelagen en vergoedingen van de personeelsleden van het federaal openbaar ambt uiteenzet dat, wat de verblijfskosten betreft, “de toekenningsvoorwaarden voor de verblijfskosten worden verscherpt. Naast de voorwaarde van de afstand, die langer moet zijn dan 25 kilometer buiten de agglomeratie van de administratieve standplaats, moet de duur van de verplaatsing voortaan langer zijn dan 6 uur en mag deze er geen aanleiding toe geven dat de werkgever de maaltijdskosten op zich neemt of mag geen aanleiding geven tot een voordeel van dezelfde aard”.

Het gaat momenteel om een dagelijkse forfaitaire vergoeding (10 EUR/dag, te indexeren) voor de verblijfskosten voor een dienstverplaatsing in België.

Volgens de FBD volgt duidelijk uit de toekenningsvoorwaarden van de vergoeding voor verblijfskosten dat, zelfs als het afstandscriterium de eerste voorwaarde is die moet worden vervuld om het recht te openen, dat criterium geenszins de kwalificatie als verblijfskosten beïnvloedt van de vergoeding die duidelijk en zelfs uitdrukkelijk ertoe strekt om de duur van de verplaatsing buiten de administratieve standplaats en de eraan verbonden maaltijdskosten te vergoeden en niet de reisafstand.

Indien de betreffende vergoedingen niet binnen hetzelfde regime kaderen, heeft de FBD de partijen gevraagd of ze er toch niet vanuit kunnen gaan dat die vergoedingen de eraan ten grondslag liggende criteria benaderden omwille van het feit dat, zelfs indien een afstandscriterium moet worden vervuld, het ministerieel besluit ze als verblijfskosten aanmerkt. In tegenstelling tot reiskosten verwijzen die verblijfskosten naar het tijds criterium,, meer bepaald de duur van de verplaatsing, hetgeen volgens de FBD eerder de administratieve stellingname zou ondersteunen, temeer daar in het voorliggende geval niets erop wijst dat de vergoeding een eigen kost van de werkgever zou dekken (bijvoorbeeld maaltijdkosten in geval van een beroepsmatige verplaatsing).

Aangezien de toegekende vergoeding er eerder op gericht zou zijn om het ongemak van een verlenging van de reistijd te compenseren, heeft de FBD ook een andere denkpiste aan de partijen voorgelegd. Die denkpiste zou erin kunnen bestaan om te overwegen of de vergoeding niet in de buurt komt van een morele schadevergoeding in die zin dat ze niet langer zouden worden aangemerkt als opbrengst van arbeid in de zin van artikel 31, 1° WIB 92, maar de vergoeding van het ongemak voor de verlenging van reistijd van een traject dat, van de woonplaats tot de plaats van tewerkstelling, puur privématig blijft.

De FBD is zich er nochtans van bewust dat een dergelijke benadering delicaat en niet evident is en uiteindelijk van de soevereine beoordeling van een bodemrechter afhangt. Enerzijds wordt er geen rekening gehouden met het principe dat het herstel van een morele schade moet worden geïndividualiseerd in zijn waardering, quod non, zelfs indien de rechtspraak reeds toegegeven heeft dat de toekenning van een identiek bedrag aan een geheel van werknemers die hetzelfde nadeel ondergaan, niet verhindert dat de vergoeding desondanks toch als “geïndividualiseerd” kan worden aangemerkt. Anderzijds is het zo dat de vergoeding hoe dan ook “uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid op enige wijze werd verkregen”.

De voorliggende problematiek met betrekking tot het belastingregime dat van toepassing is op de vergoedingen, toegekend aan ambtenaren omwille van een ambtshalve wijziging van hun administratieve standplaats, is niet alleenstaand, aangezien talrijke personeelsleden met de maatregel worden geconfronteerd.

Meerdere personeelsleden hebben besloten om de administratieve zienswijze te betwisten door een bezwaarschrift in te dienen en tegelijkertijd een bemiddelingsaanvraag in te dienen. Het onderzoek van de FBD heeft uitgewezen dat de ingediende bezwaarschriften in hoofdzaak een identieke argumentatie, geïnspireerd door hetzelfde model, volgen en dus een repetitief karakter vertonen. Hetzelfde geldt voor de verdediging van die dossiers door de belastingadministratie, die systematisch alle ingediende bezwaarschriften heeft verworpen.

Al die geschillen kaderen in een bijzondere context. De betrokken ambtenaren hebben immers het gevoel dat ze werden misleid door de inlichtingen die hen aanvankelijk werden verstrekt, vooraleer de administratie zijn standpunt wijzigde en dat hun rechten werden miskend door de administratie die tevens hun werkgever is.

De FBD meent dat de vraag kan gesteld worden of de betrokken personeelsleden niet van oordeel waren dat de belastingadministratie, en dus hun werkgever, hen zo niet misleid, dan toch op het verkeerde been heeft gezet. Anderzijds kan men zich afvragen of, indien dat zo was, die vaststelling van aard zou kunnen zijn om af te zien van hetgeen een correcte toepassing van de wet zou kunnen zijn.

Maar de FBD moet vaststellen dat het uiteindelijk draait om het probleem van de kwalificatie van de betreffende vergoeding. Het laatste woord hierin is voortaan aan de bodemrechter,

aangezien bepaalde ambtenaren, wiens bezwaarschrift werd verworpen, zich tot de rechtbank hebben gewend.

F. Aanbeveling toepassing co-ouderschapsregeling - Artikel 132bis, 1^{ste} lid, WIB 92

Zoals bepaald in artikel 116, § 2, van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV) bestaat één van de opdrachten van de FBD erin om aanbevelingen te doen die in de regel tot doel hebben de vastgestelde problemen, vertrekkende van hun oorsprong, op te lossen.

Naar aanleiding van de behandeling van enkele bemiddelingsaanvragen heeft de FBD vastgesteld dat er moeilijkheden zijn gerezen omtrent de eenduidige toepassing van de regeling inzake het fiscaal co-ouderschap. Zoals hierna zal blijken, stellen deze moeilijkheden zich enkel in het Vlaamse landsgedeelte.

Daarom werd volgende aanbeveling aan de AAFisc gericht.

I. Probleemstelling

Het probleem stelt zich bij de toepassing van artikel 132bis WIB 92 en de administratieve richtlijnen ter zake die zijn opgenomen in de circulaire nummer Ci.RH 331/598.621 (AOIF 37/2010) van 26 april 2010. Deze richtlijnen stellen dat voor de toepassing van het fiscaal co-ouderschap in de overeenkomst of rechterlijke beslissing expliciet moet worden vermeld dat de "huisvesting van de kinderen gelijkmatig is verdeeld" over de ouders.

Artikel 132bis, 1^{ste} lid, WIB 92 stelt:

"De toeslagen bedoeld in artikel 132, eerste lid, 1° tot 6°, worden verdeeld over twee belastingplichtigen die geen deel uitmaken van hetzelfde gezin maar die voldoen aan de onderhoudsplicht bepaald in artikel 203, § 1, van het Burgerlijk Wetboek van één of meer kinderen ten laste die recht geven op bovenvermelde toeslagen en waarvan de huisvesting gelijkmatig is verdeeld over de beide belastingplichtigen:

- *hetzij op grond van een geregistreerde of door een rechter gehomologeerde overeenkomst waarin uitdrukkelijk is vermeld dat de huisvesting van die kinderen gelijkmatig is verdeeld over beide belastingplichtigen en dat zij bereid zijn de toeslagen op de belastingvrije som voor die kinderen te verdelen;*
- *hetzij op grond van een rechterlijke beslissing waarin uitdrukkelijk is vermeld dat de huisvesting van die kinderen gelijkmatig is verdeeld over beide belastingplichtigen."*

De administratie is van mening dat artikel 132bis WIB 92 strikt dient te worden geïnterpreteerd. Dit betekent dat indien het begrip "gelijkmatig verdeelde huisvesting" niet expliciet in de tekst van de geregistreerde of gehomologeerde overeenkomst of van de rechterlijke beslissing is vermeld, het artikel niet mag worden toegepast.

Het is immers niet aan de taxatieambtenaar om te oordelen of een door de ouders overeengekomen of door de rechter opgelegde verblijfsregeling voor de kinderen als een gelijkmatig verdeelde huisvesting kan worden beschouwd (Kamer, 2006-2007, DOC 51 2760/001, blz. 169).

Dit wordt ook zo opgenomen in de circulaire Ci.RH.331/598.621 (AOIF 37/2010) van 26 april 2010, die naar aanleiding van bovenvermelde wijzigingen werd opgesteld.

De FBD stelt in verschillende dossiers vast dat de zeer enge interpretatie van het begrip “huisvesting” vaak voor moeilijkheden zorgt, in die zin dat de term “gelijkmatig verdeeld verblijf” vermeld in de overeenkomst of gerechtelijke beslissing, doorgaans niet wordt aanvaard.

De problematiek stelt zich enkel in Vlaanderen omdat zowel de term “huisvesting” als de term “verblijf” in het Frans vertaald worden als “hébergement”.

II. Analyse

Voor het gebruik van de term “huisvesting” wordt verwezen naar artikel 374 BW dat het volgende bepaalt:

“§1. Wanneer de ouders niet samenleven, blijven zij het ouderlijk gezag gezamenlijk uitoefenen en geldt het in artikel 373, tweede lid, bepaalde vermoeden.

Bij gebreke van overeenstemming over de organisatie van de huisvesting van het kind, over de belangrijke beslissingen betreffende zijn gezondheid, zijn opvoeding, zijn opleiding en zijn ontspanning en over de godsdienstige of levensbeschouwelijke keuzes of wanneer deze overeenstemming strijdig lijkt met het belang van het kind, kan de bevoegde familierechtbank de uitoefening van het ouderlijk gezag uitsluitend opdragen aan één van beide ouders.

Hij kan eveneens bepalen welke beslissingen met betrekking tot de opvoeding alleen met instemming van beide ouders kunnen worden genomen.

Hij bepaalt de wijze waarop de ouder die niet het ouderlijk gezag uitoefent, persoonlijk contact met het kind onderhoudt. Dat persoonlijk contact kan enkel om bijzonder ernstige redenen worden geweigerd. De ouder die niet het ouderlijk gezag uitoefent, behoudt het recht om toezicht te houden op de opvoeding van het kind. Hij kan bij de andere ouder of bij derden alle nuttige informatie hieromtrent inwinnen en zich in het belang van het kind tot de familierechtbank wenden.

In elk geval bepaalt de rechter de wijze waarop het kind wordt gehuisvest en de plaats waar het in het bevolkingsregister wordt ingeschreven als hebbende aldaar zijn hoofdverblijf.

§2. Ingeval de ouders niet samenleven en hun geschil bij de familierechtbank aanhangig wordt gemaakt, wordt het akkoord over de huisvesting van de kinderen door de rechtbank gehomologeerd, tenzij het akkoord kennelijk strijdig is met het belang van het kind.

Bij gebrek aan akkoord, in geval van gezamenlijk ouderlijk gezag, onderzoekt de rechtbank op vraag van minstens één van de ouders bij voorrang de mogelijkheid om de huisvesting van het kind op een gelijkmatige manier tussen de ouders vast te leggen.

Ingeval de rechtbank echter van oordeel is dat de gelijkmatig verdeelde huisvesting, niet de meest passende oplossing is, kan zij evenwel beslissen om een ongelijk verdeeld verblijf vast te leggen.

De rechtbank oordeelt in ieder geval bij een met bijzondere redenen omkleed vonnis, en rekening houdend met de concrete omstandigheden van de zaak en het belang van de kinderen en de ouders.”.

Uit de lezing van dit artikel (inzonderheid paragraaf 2, 3^{de} alinea) blijkt dus dat zowel de term “huisvesting” (gelijkmatig verdeelde huisvesting) als de term “verblijf” (ongelijk verdeeld verblijf) worden gebruikt voor het vaststellen van de verblijfsregeling van de kinderen.

Deze alinea wordt in de Franse tekst als volgt bepaald:

“Toutefois, si le tribunal estime que l'hébergement égalitaire n'est pas la formule la plus appropriée, il peut décider de fixer un hébergement non-égalitaire.”

Het woord “hébergement” staat dus zowel de huisvesting als het verblijf.

Het principe is ontstaan bij de wet van 18 juli 2006 tot het bevoorrechten van een gelijkmatig verdeelde huisvesting van de kinderen van wie de ouders gescheiden zijn en tot regeling van de gedwongen tenuitvoerlegging inzake huisvesting van het kind (BS 4.09.2006), waardoor het zogenaamde 'alternerend verblijf' voor kinderen de norm werd.

Artikel 132bis WIB 92 werd vervangen door artikel 279 van de Programmawet (I) van 27 december 2006 (BS 28.12.2006, 3^{de} editie).

De voorbereidende werkzaamheden voorafgaand aan voormelde wet (Kamer, DOC 51, 2760/001, blz. 167) stellen dat de *“basisidee achter de invoering van artikel 132 bis WIB 92 (artikel 4 van de wet van 4 mei 1999) is dat ouders die gezamenlijk de lasten delen van een kind, ook de fiscale voordelen zouden delen. (parlementaire stukken, 2073/1-98/99 blz. 2).”*

In dezelfde voorbereidende werkzaamheden (Kamer, DOC 51, 2760/001, blz. 169) is terug te vinden:

“zowel de overeenkomst als de rechterlijke beslissing moeten uitdrukkelijk vermelden dat de huisvesting van de kinderen gelijkmatig wordt verdeeld over beide ouders.”

Nergens wordt evenwel gesteld dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen de termen “huisvesting” en “verblijf”. Een onderscheid maken tussen een gelijkmatige verdeelde “huisvesting” en een gelijkmatig verdeeld “verblijf” lijkt in strijd met voormeld basisidee. In dezelfde voorbereidende werkzaamheden wordt bovendien gesteld dat de termen (verblijfs)co-ouderschap, gedeeld hoederecht of bilocatie, gebruikt in plaats van het recent ingevoerde begrip “gelijkmatig verdeelde huisvesting” voor de gewijzigde fiscale co-ouderschapsregeling als geldig verantwoordingsstuk kunnen worden voorgelegd.

Hetzelfde geldt voor de op dat moment bestaande rechterlijke beslissingen die een co-ouderschapsregeling, een regeling gedeeld hoederecht of bilocatie opleggen.

Door te eisen dat de bewoordingen “gelijkmatig verdeelde huisvesting” **letterlijk** moeten zijn opgenomen in de overeenkomst of de rechterlijke beslissing, wordt er voorbijgegaan aan de aanvankelijke doelstelling van de wetgever; namelijk dat de ouders die gezamenlijk de lasten delen van een kind, ook de fiscale voordelen zouden delen.

Dit ligt tevens in lijn met het arrest van het Hof van Beroep te Gent d.d. 3 november 2015, waarin is gesteld dat:

“Het alternerend een week bij elke ouder verblijven is niet anders dan de uitdrukkelijke vermelding dat de huisvesting van de kinderen gelijkmatig is verdeeld over de beide belastingplichtigen in de zin van artikel 132bis WIB 92, zodat voldaan is aan de hoger aangehaalde voorwaarde van uitdrukkelijke vermelding van de gelijkmatige verdeling gesteld door deze laatste bepaling. Die zinsnede “alternerend een week bij elke ouder verblijven” kan niet anders begrepen worden door eenieder die hem leest. Voor zoveel als nodig vindt dit trouwens ook bevestiging in punt 3 van het in het vonnis van 15.12.2008 opgenomen akkoord waar gesteld wordt dat het fiscaal voordeel van de kinderlast tussen partijen zal worden gedeeld overeenkomstig artikel 132bis WIB 92.”

De FBD stelt vast dat de familierechtbank in het geval van een regeling van “gelijkmatig verdeeld verblijf” van kinderen, toch de regeling omtrent het fiscaal co-ouderschap zoals

voorgeschreven in artikel 132*bis* WIB 92 moet worden toegepast, zelfs in het geval dat diezelfde familierechter tezelfdertijd de “huisvesting” van deze kinderen *exclusief* toevertrouwd aan één van beide ouders. In dat geval zou er dus strictu sensu volgens de letterlijke bewoordingen van de wet, geen sprake zijn van een uitdrukkelijke vermelding dat de “huisvesting” van die kinderen gelijkmatig is verdeeld over beide belastingplichtigen, zoals artikel 132*bis* WIB 92 voorschrijft en zou, ondanks het vonnis van de familierechter, het fiscaal co-ouderschap niet kunnen worden toegepast.

De familierechtbank hanteert frequent de term “gelijkmatig verdeeld verblijf”. Familierechters maken geen onderscheid tussen de termen “verblijf” en “huisvesting” en oordelen dat het “gelijkmatig verdeeld verblijf” volstaat om artikel 132*bis* WIB 92 toe te passen.

Daarbij wenst de FBD de aandacht te vestigen op de oorsprong van de term “gelijkmatige verdeelde huisvesting”. De terminologie werd op fiscaal vlak overgenomen uit het Burgerlijk Wetboek ingevolge de wet van 18 juli 2006 tot het bevoorrechten van een gelijkmatig verdeelde huisvesting van de kinderen van wie de ouders gescheiden zijn en tot regeling van de gedwongen tenuitvoerlegging inzake huisvesting van het kind (BS 4.09.2006).

Uit de voorbereidende werkzaamheden (DOC 51 1673/001, blz. 4) voorafgaand aan die wet blijkt het volgende:

“a. Gedeelde huisvesting

Steeds meer rechters stemmen in met het beginsel van de gedeelde of beurtelingse huisvesting⁽¹⁾. Daarover bestaat praktisch geen onenigheid meer wanneer beide ouders ingestemd hebben (terwijl nog tot voor enkele jaren bepaalde rechtbanken de toepassing van de gelijkmatig verdeelde huisvesting zelfs in geval van overeenstemming, weigerden). Daarentegen is de gelijkmatig verdeelde huisvesting volgens heel wat rechtspraak alleen mogelijk wanneer beide partijen daarover overeenstemming hebben bereikt. De voornaamste motivering daarbij is dat deze oplossing alleen werkzaam kan zijn wanneer de ouders het ten minste eens zijn over de wijze waarop het kind wordt gehuisvest.

“(1) De voorkeur wordt gegeven aan de uitdrukking gelijkmatig verdeelde huisvesting boven beurtelingse huisvesting, want wanneer ouders gescheiden zijn en het kind om beurten naar de ene en naar de andere ouder gaat, is zijn huisvesting in werkelijkheid beurtelings; de gelijkmatig verdeelde huisvesting houdt een gelijke tijdsverhouding in tussen beide ouders.”.

Hieruit blijkt duidelijk dat met “huisvesting” het verblijf bij de ene of de andere ouder wordt bedoeld. Dit blijkt ook uit verdere lezing van deze parlementaire werkzaamheden, bijvoorbeeld op blz. 6 e.v.

“Er wordt vastgesteld dat tal van bezwaren tegen de veralgemening van het model in werkelijkheid waarschijnlijk onbewust zijn gericht tegen de thans meest verbreide handelwijze die erin bestaat aan de ouder zonder hoederecht (meestal de vader) een verruimd secundair recht van huisvesting toe te kennen (een weekend op twee en de woensdagen, of een week op twee van woensdag tot maandag, enz.). Deze «tussenliggende wijze» (in feite één derde van de tijd) is een eerste verwezenlijking van het beginsel van de gezamenlijke uitoefening van het ouderlijk gezag. Thans wenst niemand meer dat een vader een «tweederangsouder» is die het kind slechts tweemaal per maand ziet. Welnu, aangezien iedereen het eens is met het beginsel dat de vader veel tijd moet doorbrengen met het kind, moet worden vastgesteld dat de problemen die vaak worden ingeroepen als verzet tegen de gelijkmatig verdeelde huisvesting, ook bij de klassieke situaties voorkomen:

- *het kind heeft in alle gevallen «twee huizen» (tenzij het «bezoekrecht» van de vader beperkt wordt tot twee weekends per maand);*
- *beide ouders moeten in elk geval het kind in goede omstandigheden kunnen ontvangen: of zij het kind gedurende een derde of de helft van de tijd huisvesten heeft in dit opzicht nauwelijks een weerslag;*
- *de verschillen in levenswijze of opvattingen van de ouders: dit bezwaar kan ook worden aangevoerd bij het «klassieke» systeem.”.*

Uit het voorgaande blijkt duidelijk dat de wetgever met de wijziging van artikel 132bis WIB 92 de fiscale wet wenste aan te passen aan de door de wetgever op burgerlijk vlak ingevoerde bilocatieregeling. De gelijkmatig verdeelde huisvesting beoogt niets meer dan beide ouders de kans te geven om het (de) kind(eren) op basis van een gelijke tijdsverhouding bij elk van hen te laten verblijven zodat de kinderen evenwichtig kunnen opgroeien en zoveel mogelijk contact kunnen hebben met beide ouders.

Ook de gespecialiseerde pers ter zake heeft het steeds over “verblijfsco-ouderschap”, “verblijfsregeling”, “verblijfsregime”, “gelijkmatig verdeeld verblijf”, “ongelijkmatig verdeeld verblijf”, alternerend verblijf of week/week-regeling.

De FBD is dan ook van mening dat de enge interpretatie die op dit moment gegeven wordt aan artikel 132bis WIB 92 niet strookt met, enerzijds, de bedoeling van de wetgever en, anderzijds, de terminologie die door de familierechtbank wordt gehanteerd.

III. Aanbeveling

Om onnodige discussies in de toekomst hoofdzakelijk in Vlaanderen te vermijden, wordt de AAFisc aanbevolen om de administratieve richtlijnen ter zake te laten aanpassen in die zin dat in eerste instantie geen onderscheid meer gemaakt wordt tussen de terminologie “gelijkmatig verdeelde huisvesting” en “gelijkmatig verdeeld verblijf” en in tweede instantie ook de termen “alternerend verblijf” en “week/week-regeling” in aanmerking kunnen worden genomen bij het toekennen van de fiscale co-ouderschapsregeling.

Bij de opmaak van dit jaarverslag heeft de FBD nog geen reactie ontvangen van de AAFisc.

G. Verzoek tot terugbetaling van de te veel geïnde Belgische roerende voorheffing op grond van artikel 19 van het dubbelbelastingverdrag gesloten tussen België en Frankrijk en het arrest van het Hof van Cassatie van 16 juni 2017

Het arrest F.15.0102.N van 16 juni 2017 van het Hof van Cassatie betreft de verrekening van het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB) aangaande de dividenden van buitenlandse (Franse) oorsprong en heeft betrekking op de toepassing van artikel 19 DBV tussen België en Frankrijk, meer bepaald de verrekening van de FBB volgens de Belgische wetgeving.

De verrekening van de FBB vloeit voort uit artikel 285 WIB 92. Het eerste lid van dat artikel bepaalt:

“Met betrekking tot inkomsten van roerende goederen en kapitalen en met betrekking tot diverse inkomsten als vermeld in artikel 90, eerste lid, 5° tot 7°, wordt met de belasting een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting verrekend voor zover die inkomsten in het buitenland werden onderworpen aan een gelijkaardige belasting als de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de belasting van niet-inwoners, en voor zover de

desbetreffende goederen en kapitalen voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid in België worden gebruikt.”.

Daarbij wordt opgemerkt dat de verrekening van het FBB voor natuurlijke personen die de kapitalen waaruit de dividenden voortkomen niet voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid in België gebruiken, ingevolge de wet van 7 december 1988 werd afgeschaft.

Artikel 19, punt A, 1, eerste en tweede lid, van de overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen bepaalt:

“A. Met betrekking tot België:

- 1. De inkomsten en opbrengsten uit roerende kapitalen, ressorterend onder het in artikel 15, paragrafen 2 en 4 omschreven regime, die in Frankrijk werkelijk de inhouding bij de bron hebben ondergaan en die worden verkregen door vennootschappen, verblijfhouders van België, onderhevig uit dien hoofde aan de vennootschapsbelasting, worden mits de roerende voorheffing wordt geïnd tegen het normale tarief op hun bedrag netto van Franse belasting, vrijgesteld van de vennootschapsbelasting en van de belasting bij de uitkering, onder de voorwaarden bepaald bij de Belgische interne wetgeving.*

Voor de in vorenstaand lid bedoelde inkomsten en opbrengsten, die door andere verblijfhouders van België worden verkregen, alsmede voor de inkomsten en opbrengsten uit roerende kapitalen, die onder het in artikel 16, paragraaf 1, omschreven regime ressorteren en die in Frankrijk de inhouding bij de bron werkelijk hebben ondergaan, wordt de belasting in België verschuldigd op hun bedrag netto van Franse inhouding, verminderd, eensdeels, met de tegen het gewone tarief geïnde roerende voorheffing en, anderdeels, met een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting dat onder de door de Belgische wetgeving vastgestelde voorwaarden aftrekbaar is, zonder dat bedoeld gedeelte minder dan 15% van het evenvermelde nettobedrag mag belopen.”.

Daaruit volgt dat België een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting moet verlenen waarvan het tarief minstens gelijk is aan 15 procent van het netto bedrag van de roerende inkomsten.

De verrekening van de FBB kan in onderhavige situatie enkel gebeuren in een aanslag gevestigd inzake personenbelasting.

In een vergelijkbaar arrest van het Hof van Cassatie van 22 januari 2010 (F.08.0100.F) wordt gesteld:

“Krachtens artikel 23, A, b), van het voornoemde Verdrag wordt dubbele belasting resulterend uit de eventuele gelijktijdige toepassing van de artikelen 12.1 en 12.2 op de volgende wijze vermeden in België: "b) met betrekking tot royalty's die overeenkomstig artikel 12, paragraaf 2 of 6 belastbaar zijn wordt het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting waarin de Belgische wetgeving voorziet, onder de voorwaarden en volgens het tarief van die wetgeving, verrekend met de Belgische belasting op die inkomsten.

De Overeenkomst verwijst aldus naar de verrekening zoals geregeld door het Belgische recht, met inbegrip van de vaststelling van de belastbare grondslag en de berekening van

het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting. Het wijzigt niet het Belgisch recht op dat vlak.”.

Belastingplichtige verzoekt via een ingediend bezwaarschrift tot terugbetaling van de te veel geïnde Belgische roerende voorheffing op grond van artikel 19 van het dubbelbelastingverdrag gesloten tussen België en Frankrijk en het arrest van het Hof van Cassatie van 16/06/2017 waarin wordt bevestigd dat België verplicht is een belastingkrediet toe te kennen voor dividenden van Franse oorsprong verkregen door Belgische rijksinwoners-natuurlijke personen.

De in het bezwaarschrift van de belastingplichtige vermelde grieven hebben betrekking op de roerende voorheffing inzake de buitenlandse belasting (forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting) en dus niet op de personenbelasting, aangezien de betrokken inkomsten uit kapitalen niet werden aangegeven in de personenbelasting.

De FBD stelt vast dat de bezwaarschriften ter zake (roerende voorheffing/personenbelasting) niet op alle diensten op eenzelfde wijze worden behandeld.

De FBD neemt contact op met de centrale diensten AAFisc teneinde te vernemen of er al dan niet een onderscheid moet gemaakt worden in de behandeling van de bezwaarschriften naargelang deze ingediend werden tegen de roerende voorheffing dan wel tegen de personenbelasting.

De centrale diensten bevestigen dat het arrest van 16/06/2017 van het Hof van Cassatie betrekking heeft “op artikel 19 van de overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, meer bepaald de verrekening van de FBB volgens de Belgische wetgeving: deze verrekening van de FBB kan enkel gebeuren in een aanslag inzake PB.

In principe is de roerende voorheffing wettelijk verschuldigd in België en kan de uitspraak van het Hof van Cassatie daaraan geen afbreuk doen.

Artikel 15 en 16 van het Frans Belgisch dubbelbelastingverdrag bepalen immers dat dividenden en interesten belastbaar zijn in de staat waarin de genietende van de inkomsten verblijfhouder is. Eventueel kan een bronstaat daarnaast ook nog belasting heffen.

Op grond van het dubbelbelastingverdrag heeft België het heffingsrecht, als woonstaat van de particuliere belegger. De dividenden kunnen echter in Frankrijk onderworpen worden aan een bronheffing van maximaal 15%.

Het verdrag bepaalt dat deze juridische dubbelbelasting wordt vermeden via de verrekening van het FBB. Er wordt eveneens verduidelijkt dat het FBB wordt toegekend ‘onder de door de Belgische wetgeving vastgestelde voorwaarden’ maar ‘met een minimum verrekenbaar FBB van 15% van het nettobedrag van het dividend’.

Aangezien de roerende voorheffing slechts een middel is om belasting te innen (in dit geval de PB), hebben de bepalingen van het dubbelbelastingverdrag geen invloed op de verschuldigde roerende voorheffing (en dus ook niet op de terugbetaling van roerende voorheffing in het betrokken geschil) op dividenden van Franse oorsprong die door een inwoner van België worden geïnd.”.

Het bezwaarschrift werd bijgevolg afgewezen.

1.1.2 Belasting over de toegevoegde waarde

De tussenkomst van de FBD kan inzake btw worden ingeroepen ingeval van een blijvend meningsverschil tussen belastingplichtigen en de federale belastingadministratie over de taxatie en dit zolang de procedure zich in een administratieve fase bevindt. Het blijvend meningsverschil komt tot uiting door de betekening aan de schuldenaar van een proces-verbaal van taxatie dat is goedgekeurd door de daartoe bevoegde ambtenaar. Doch ook bij grieven ingevolge een fiscale controle die aanleiding heeft gegeven tot de opstelling van een regularisatieopgave kan de belastingplichtige zich wenden tot de FBD.

Een verzoek tot tussenkomst zal evenwel onontvankelijk worden verklaard wanneer (art. 84^{quater}, § 2, Btw-Wetboek):

- de schuldenaar van de belasting vooraf verzet heeft aangetekend tegen een dwangbevel (*dus dan geen administratieve fase meer*);
- de deskundige schatting werd gevorderd;
- er reeds definitief uitspraak werd gedaan over de betwisting.

De FBD ontvangt regelmatig verzoeken om kwijtschelding of vermindering van boeten of vrijstelling van interesten. De bevoegdheid van de FBD is op dat vlak evenwel beperkt. Immers, bij toepassing van artikel 9 van het besluit van de Regent van 18 maart 1831 kan de Minister van Financiën of zijn gedelegeerde een vermindering of kwijtschelding van boeten toestaan wanneer de betrokken belastingplichtige of zijn gevolmachtigde hem hierom middels een gemotiveerd schrijven verzoekt. Het verlenen van een eventuele vrijstelling van interesten behoort daarentegen tot de bevoegdheid van de Gewestelijk directeur van het Regionaal Invorderingscentrum van de woonplaats of maatschappelijke zetel van de btw-plichtige aan wie rechtstreeks een gemotiveerd verzoekschrift kan worden gericht. Aangezien zij uitsluitend bevoegd zijn om te oordelen over deze gunstmaatregel, kan de FBD bij de behandeling van dergelijke dossiers in principe geen meerwaarde bieden. De tussenkomst beperkt zich in zo'n gevallen dan ook tot het meedelen van de juiste contactgegevens van de uitsluitend bevoegde ambtenaar. Slechts in uitzonderlijke gevallen (bijvoorbeeld verkeerd toegepaste schalen) is een tussenkomst van de FBD op zijn plaats.

1.1.2.1 Overzicht

Hierna wordt inzake btw een niet limitatief overzicht gegeven van onderwerpen waarvoor in 2019 een beroep werd gedaan op de tussenkomst van de FBD :

- Toepassing verlaagd btw-tarief van 6% bij (verbouwings)werken aan oudere woningen
- Managementprestaties - bewijs bestemming prestaties (art. 45, § 1, Btw-Wetboek)
- Bewijskracht boekhouding – verklaring contante betalingen en aangegeven omzet
- Bewijs recht op aftrek aankopen/investeringen in het kader van economische activiteit
- Kwalificatie privéwoning van de belastingplichtige als conciërgewoning
- Opname verschuldigde btw in de desbetreffende periodieke btw-aangifte
- Wedersamenstelling inkomsten ingevolge ontbreken Z-rapporten kassasysteem
- Uitoefenen recht op aftrek binnen vervaltermijn krachtens artikel 4, 2e lid, KB nr. 3
- Statuut autonome gemeentebedrijven - invloed op het recht op aftrek
- Bewijs intentie van de belastingplichtige om te handelen als een beroepsoprichter
- Bewijs dienstprestaties onderaannemers en recht op aftrek
- Overdracht van een algemeenheid van goederen overeenkomstig artikel 11, Btw-Wetboek
- Recht op aftrek op basis van het werkelijk gebruik en het bijzonder verhoudingsgetal bij gemengde belastingplichtige
- Toepassing btw-tarieven in fitnesscentra

- Bepaling beroeps-en privégebruik van een woning – recht op aftrek
- Aankoop en bestemming van een schip – bewijs verband met economische activiteit
- Bewijs intracommunautaire levering en uitvoer van paarden
- Berekening vergoeding of waardebepaling van trainingsdiensten betreffende paarden
- Recht op aftrek vruchtgebruik op een onroerend goed.

1.1.2.2 *Regelmatig weerkerende onderwerpen of onderwerpen met een specifiek belang*

A. Recht op aftrek van een vruchtgebruik op een onroerend goed

Mevrouw X werd bij de administratie als toevallige belastingplichtige geregistreerd. Tijdens een controle van de bijzonder aangifte 104⁵ stelde de administratie vast dat het vruchtgebruik voor een periode van 20 jaar met betrekking tot een kantoor en vier parkings bij akte werd verkocht voor een bedrag met toepassing van 21% btw. In voormelde bijzondere aangifte werd ook btw in aftrek gebracht. Het saldo werd door mevrouw X van de Staat teruggevorderd.

Aangezien in voorgelegd geval de vestiging van een zakelijk recht op een onroerend goed slechts de gedeeltelijke overdracht van de rechten van de overdrager met zich meebracht, is de btw slechts aftrekbaar tot beloop van de prijs met betrekking tot het gevestigde zakelijk recht.

De administratie aanvaardt evenwel dat de voorbelasting volledig kan worden afgetrokken wanneer de maatstaf van heffing van de btw over het zakelijk recht de oprichtingsprijs benadert. Zij neemt aan dat volledige btw-aftrek mogelijk is:

- indien de prijs gevraagd voor de vestiging van het recht ten minste 95% bedraagt van de oprichtingsprijs van het gebouw in volle eigendom, indien het recht gevestigd is voor een periode die minder dan 10 jaar bedraagt;
- indien de gevraagde prijs ten minste 97,5% bedraagt van de oprichtingsprijs van het gebouw in volle eigendom, indien het recht gevestigd is voor een periode die 10 jaar of meer bedraagt.

Wanneer de voor de vestiging van het recht gevraagde prijs de bovengenoemde percentages niet bereikt, wordt de aftrek van de voorbelasting bepaald in functie van de verhouding van die prijs tot de oprichtingsprijs van het gebouw in volle eigendom.

In voorgelegd geval was de verhouding tussen de verkoopprijs van het vruchtgebruik en de totale constructieprijs lager dan 97,5% en diende de aftrek in functie van die verhouding te worden bepaald. Het recht op aftrek werd door de administratie gecorrigeerd bij middel van een correctieopgave.

Mevrouw X kon zich met deze rechtzetting niet verzoenen en deed een beroep op de tussenkomst van de FBD.

De FBD contacteerde zowel de administratie als mevrouw X met het oog op een bemiddelde oplossing, maar kon enkel vaststellen dat de administratie zich bij haar berekeningen volledig steunde op de wettelijke en reglementaire bepalingen ter zake. Hiervan kan onder geen beding worden afgeweken, ook niet in het kader van een bemiddelingsprocedure.

B. Kwalificatie privéwoning van de belastingplichtige als conciërgewoning

Vennootschap Y is voor btw-doeleinden geïdentificeerd voor de activiteit van het fokken van paarden.

De administratie stelde naar aanleiding van een controle onder andere vast dat de conciërgewoning werd bewoond door een familielid (met huisgenoten) van de zaakvoerder van de vennootschap. De btw-aftrek van de conciërgewoning gebeurde op basis van de oppervlaktes van de ruimtes, een berekeningsmethode die door de administratie werd aanvaard, doch met aanpassingen voor bepaalde facturen om rekening te houden met het feit dat de afwerkingsgraad van de stallingruimte lager was dan deze met betrekking tot de rest van het gebouw.

De rechtzettingen maakten het voorwerp uit van een correctieopgave die naar Y werd verzonden.

Y verklaarde zich niet akkoord met deze correcties. Omdat de betrokken partijen het niet eens raakten omtrent de toepassing van het principe van de conciërgewoning en de btw-aftrek, werd de FBD verzocht om te bemiddelen.

Tijdens een plenaire vergadering werden de activiteiten van de vennootschap Y uitgebreid toegelicht. Het bedrijf is gereputeerd als fokkerij van springpaarden. Gelet op het kapitaal dat de (ras)paarden vertegenwoordigen is een permanente aanwezigheid op het bedrijf dag en nacht noodzakelijk, zeker wanneer merries drachtig zijn. De oude stal werd in dat kader gedeeltelijk verbouwd tot conciërgewoning en verblijven voor grooms. De geboortestal werd in hetzelfde gebouw als de conciërgewoning ondergebracht om te kunnen voorzien in een permanente bewaking. De administratie aanvaardde in het begin dat de btw op de werken volledig in aftrek werd gebracht aangezien het gebruik van de woongelegenheid strikt verantwoord was voor de behoeften van de onderneming. Later werd één van de bewoners van die woning zelfs aangesteld als conciërge. Omdat de woning voor het gezin te klein was geworden, werd de bestaande woning met stal afgebroken en heropgebouwd met behoud van het oorspronkelijke concept. Voor de btw-aftrek werd rekening gehouden met de werkelijke situatie. Om discussies omtrent de behoeften van de onderneming te vermijden werd door de belastingplichtige spontaan een bepaald btw-bedrag herzien.

De administratie betwistte de kwalificatie van de privéwoning als conciërgewoning omdat zij meende dat niet voldaan werd aan de strikte noodzaak van de uitgaven voor de behoeften van de onderneming.

Ondanks de bijkomende elementen die door vennootschap Y werden aangeleverd ter bevestiging van de kwalificatie van de woongelegenheid in haar hippisch centrum als een conciërgewoning, bleef de administratie ervan overtuigd dat de kosten en hoegrootheid van de woning de behoeften van de onderneming overstegen en niet noodzakelijk waren voor de exploitatie van de vennootschap. Zij was wel bereid om rekening te houden met een gedeeltelijk beroepsmatig gebruik van de woning.

Ondanks het feit dat Y het standpunt van de administratie inzake de kwalificatie van de woning niet kon bijtreden, was zij toch bereid om in het kader van een minnelijk akkoord en teneinde een procedure voor de rechtbank te vermijden een akkoord te sluiten met betrekking tot het beroepsgebruik van de woning.

C. Toepassing verlaagd btw-tarief van 6% bij (verbouwings)werken aan oudere woningen

De zaakvoerder van vennootschap X bewoont met zijn gezin een woning die werd gerenoveerd en uitgebreid.

Ingevolge de renovatie- en uitbreidingswerken werd het btw-bouwdossier van de onderneming gecontroleerd.

Tijdens deze controle stelde de administratie inbreuken vast met betrekking tot de toepasselijke reglementering inzake de btw.

Rubriek XXXVIII van tabel A KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, vermeldt de voorwaarden die moeten worden vervuld teneinde voor werk in onroerende staat met betrekking tot privéwoningen het verlaagd tarief te kunnen toepassen.

De administratie stelt o.a. dat de uitbreiding van een bestaande woning slechts kan worden aangemerkt als een omvorming of andere handeling in de zin § 1, 1° van voornoemde rubriek XXXVIII voor zover de oppervlakte van het oude gedeelte betekenisvol is ten aanzien van het nieuwe gedeelte. Dit is het geval wanneer de totale oppervlakte van het oude gedeelte dat overblijft na de uitvoering van de werken groter is dan de helft van de totale oppervlakte van de woning na de uitvoering van de werken. Bovendien moeten de werken in onroerende staat op een relevante wijze steunen op de oude dragende muren en meer algemeen op de wezenlijke elementen van de bestaande structuur van het gebouw waarop ze betrekking hebben (zie PV Leterme dd. 9/10/2002 en PV Viseur dd. 29/6/2006).

Aan de hand van de in het btw-dossier beschikbare gegevens stelde de administratie vast dat aan het oppervlaktecriterium niet was voldaan en bijgevolg het verlaagd tarief van 6% niet mocht worden toegepast.

Bij middel van een correctieopgave werd op de facturen die ten onrechte met het tarief van 6% werden uitgereikt, 15% btw gevorderd lastens de bouwheer.

Omdat meningsverschillen bleven bestaan omtrent de interpretatie van de 'bestaande' en 'nieuwe' delen in de btw-regelgeving, werd de FBD verzocht om in dit kader tussen te komen.

Tijdens een plenaire vergadering in de betreffende woning werden de werken aan de hand van plannen uitgebreid toegelicht door de bouwheer. Hij benadrukte dat bij de uitbreiding van de woning wel gebruik werd gemaakt van de bestaande structuren en voldaan werd aan het oppervlaktecriterium. De administratie deelde deze mening niet omdat bepaalde buitenmuren werden afgebroken en in dat geval de ganse oppervlakte als nieuw moet worden aanzien.

De meningen bleven onverzoenbaar en het dossier diende bij gebrek aan bemiddelingsmarge te worden afgesloten.

D. Verwerping recht op aftrek als gevolg van communicatieproblemen tussen de fiscale administratie en de belastingplichtige

De vennootschap verkoopt zonnepanelen. Tijdens een fiscale controle verwerpt de fiscale administratie de aftrek van btw op herstellings- en onderhoudswerken die door een installateur van zonnepanelen aan de vennootschap X worden aangerekend. De fiscale administratie oordeelt dat zij op basis van deze facturen de btw-aftrek niet kan aanvaarden. Bovendien stelt de fiscale administratie vast dat bedoelde kosten niet door de eindverbruiker werden gedragen. Aangezien de belastingplichtige niet akkoord gaat met de terugvordering van de volgens haar correct in aftrek gebrachte btw, dient zij na ontvangst van het proces verbaal een verzoek om fiscale bemiddeling in.

Tijdens de vergadering die de FBD belegt, blijkt dat de belastingplichtige, overnemer van de eigenlijke leverancier van de zonnepanelen, de herstellingswerken in uitvoering van

garantieverplichtingen diende te laten verrichten. De kosten konden bijgevolg niet worden doorgerekend aan de eindverbruiker. Uiteindelijk blijkt dat een naamswijziging en een niet correct begrip van de situatie tot misverstanden heeft geleid. De fiscale administratie maakt met de belastingplichtige, in aanwezigheid van de FBD, de nodige afspraken met het oog op het leveren van het bewijs dat effectief aan de voorwaarden voor het uitoefenen van de aftrek van btw was voldaan. Na het bijkomend onderzoek laat de fiscale administratie weten dat de uitoefening van het recht op aftrek aanvaard wordt.

E. Belastingplichtige ziet af van het bezwaar na de tussenkomst van de FBD

De heer X bezit één motorhome waarvan hij aangeeft deze te verhuren. Artikel 4, § 1, Btw-Wetboek, bepaalt dat eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in het Btw-Wetboek zijn omschreven, een belastingplichtige is. Omdat een kampeerwagen door zijn aard zowel voor economische als voor privédoeleinden kan worden gebruikt, onderzoekt de fiscale administratie de exploitatieomstandigheden. Op basis van de beschikbare gegevens komt zij tot de conclusie dat de verhuur niet kan worden gezien als een geregelde economische activiteit. Als gevolg daarvan wordt de aftrek van zowel de btw op de aankoop van de motorhome als de btw geheven van diverse exploitatiekosten verworpen.

De boekhouder is het niet eens met het standpunt van de fiscale administratie en dient een verzoek om fiscale bemiddeling in. Tijdens het onderzoek van het dossier door de FBD deelt de met het geschil belaste ambtenaar van de fiscale administratie mee dat er reeds een hoorzitting met de belastingplichtige heeft plaatsgevonden en dat de fiscale administratie op basis van de beschikbare elementen haar standpunt niet zal wijzigen. Niettemin kan een bemiddelingsvergadering worden belegd waarbij de belastingplichtige de kans krijgt om in aanwezigheid van de FBD zijn standpunt te verdedigen. Vooraf wijst de FBD er evenwel op dat zonder nieuwe en overtuigende aanwijzingen waaruit duidelijk blijkt dat de motorhome effectief werd aangekocht voor de geregelde verhuur aan derden, er weinig bemiddelingsruimte is, wat ook aan de hand van documentatie wordt toegelicht. Vooraleer de bemiddelingsvergadering plaatsvindt, laat de accountant weten dat de belastingplichtige afziet van het bezwaar.

F. Negeren van verjaring

Tijdens de controle van de bouwaangifte die de heer en mevrouw X hebben ingediend voor de bepaling van de normale oprichtingswaarde van hun woning, stelt de fiscale administratie vast dat een bepaalde werkzaamheid niet voldoet aan de voorwaarden voor de toepassing van het verlaagd tarief van 6 % en vordert zij het verschil met de effectief verschuldigde btw. De correctieopgave waarin de overtreding is opgenomen wordt in november 2018 toegezonden aan de heer en mevrouw X met het verzoek om binnen de maand te reageren. Bij gebrek aan reactie stuurt de fiscale administratie op 17/12/2018 een herinneringsbericht. Begin 2019 neemt de fiscale administratie opnieuw contact op met de heer en mevrouw X. Zij wijzen er evenwel op dat de fiscale administratie de btw niet meer kan vorderen wegens verjaring, tenzij zij zich vergissen en de fiscale administratie het tegendeel aantoon. Omdat mevrouw X geen duidelijk gemotiveerd antwoord ontvangt en de indruk krijgt dat de fiscale administratie haar vraag ontwijkt, richt zij zich tot de FBD. Deze neemt contact op met de bevoegde ambtenaar van de fiscale administratie die er zich wel bewust van was dat de vordering verjaard was.

Desondanks behoudt zij de vordering omdat zij ervan overtuigd is dat mevrouw X doelbewust niet tijdig gereageerd heeft op het voorstel tot minnelijke regeling. Enige tijd later ontvangen de heer en mevrouw X van de fiscale administratie een proces verbaal waarin wegens het niet

verschaffen van inlichtingen een boete van 1.000 EUR wordt opgelegd. Om verdere escalatie te voorkomen verzocht de FBD de met het dossier belaste ambtenaar om in deze zaak de fiscale en juridische argumenten niet uit het oog te verliezen. De FBD bezorgt de bevoegde ambtenaar bijkomende documentatie over het verschaffen van inlichtingen en over de te volgen procedure bij het niet antwoorden op een correctieopgave. Hieruit kan worden afgeleid dat voormelde boete in deze situatie niet kan worden toegepast. De fiscale administratie laat vervolgens weten dat zij de vordering doorhaalt.

1.2 Algemene Administratie van de Inning en de Invordering

De W 10 juli 2017 tot versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst voert, vanuit het belang van de bemiddeling voor de invordering, een terminologische aanpassing uit zowel aan artikel 399*bis* WIB 92, als aan artikel 85*ter* Btw-Wetboek. Waar overeenkomstig deze wettelijke bepalingen, de FBD tot dan bevoegd was ingeval van een betwisting met “de ontvanger belast met de invordering”, is fiscale bemiddeling voortaan wettelijk mogelijk bij iedere betwisting met “een ambtenaar van de administratie belast met de inning en de invordering”. De wet van 13 april 2019 (BS 30 april 2019) voert een nieuw Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen in. Artikel 71 WMGI, dat van toepassing is op de vanaf 1 januari 2020 uitvoerbaar verklaarde fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen trekt deze lijn door: ingeval van betwisting met een ambtenaar van de FOD Financiën belast met de inning en de invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen, kunnen de schuldenaar alsook de medeschuldenaar een aanvraag tot bemiddeling indienen...

Op het vlak van de invordering blijft de core-business van de FBD het helpen zoeken naar oplossingen voor betaalproblemen bij de betaling van de aan de AAI verschuldigde sommen.

Niettegenstaande veel van de verzoeken op het vlak van de invordering zijn onder te brengen onder de noemer “betaalplannen”, zijn er heel wat nuances in de behandeling van dergelijke verzoeken en is de creativiteit van de fiscale bemiddelaars terzake de sleutel tot een gunstige bemiddeling. Vooraleer contact te nemen met de bevoegde invorderingsdienst onderzoekt de FBD steeds het verzoek en vormt zich aan de hand van de beschikbare toepassingen een totaalbeeld over het dossier. Om een passende betaalregeling te vinden en teneinde zowel de belangen van de belastingschuldige als van de Schatkist te verzoenen, worden meerdere pistes en oplossingen bewandeld en gesuggereerd.

Volgende ideeën worden daarbij geregeld gebruikt om alsnog een dergelijke win-win-oplossing te bekomen:

- betaalplan met verhoogde aflossingen in maanden van vakantiegeld en eindejaarstoelage;
- betaalplan met verhoogde aflossingen zodra andere schulden zijn vereffend;
- aanbieden zekere garantie om langere betaalregeling mogelijk te maken;
- betaalplan dat rekening houdt met komende doch voorzienbare fiscale teruggaven;
- aanpassing betalingsmodaliteiten (betaaldata – bedragen), wegens niet haalbaar.

De FBD probeert steeds oog te hebben voor een totaaloplossing, die dus ook vaker niet-fiscale schuldvorderingen omvat, waarvoor de dienst trouwens ook vanaf 1 juni 2018 “officieel” bevoegd werd. De invorderingsmogelijkheden voor deze vorderingen zijn voortaan immers ook geregeld door het nieuwe ‘Invorderingswetboek’ (WMGI).

Het betreft inzonderheid zogenaamde penale boeten maar ook terugvorderingen van bedragen die door overheidsinstellingen (als RVA) ten onrechte werden uitbetaald.

Zoals hiervoor gesteld, is de belangrijkste opdracht van de FBD op het vlak van de invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen het zoeken naar oplossingen aangaande betwistingen gerezen tussen belastingschuldigen en de diensten van de AAll inzake de toekenning van afbetalingsplannen.

De door de AAll ontwikkelde strategie strekt tot het bekomen van de betaling van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen binnen de 12 maanden vanaf het ontstaan ervan.

Deze strategie is van toepassing op alle fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen waarvan de inning en invordering berust bij de AAll, met uitzondering van de penale boeten van meer dan 2.500 EUR.

De toepassing van deze strategie heeft bepaalde moeilijkheden veroorzaakt die de Minister van Financiën ertoe gebracht hebben om te oordelen dat de termijn van 12 maanden niet zonder overweging en blindelings kon worden toegepast. De Minister heeft naar aanleiding hiervan, de rol die de FBD op dit vlak moest spelen, in herinnering gebracht (zie Jaarverslag FBD 2016, p. 13).

Ingevolge deze beslissing heeft de AAll sinds 1 juni 2018 een nieuwe procedure ingevoerd, 'de administratieve schuldenregeling' (ASR) genoemd, voorbehouden aan belastingschuldigen die structurele betalingsproblemen hebben en die voornamelijk schulden hebben ten aanzien van de FOD Financiën (zie Jaarverslag FBD 2018, p. 51).

De ASR maakt het de Gewestelijk Directeur van het Regionaal Invorderingscentrum mogelijk om, op grond van een gemotiveerde aanvraag van de belastingschuldige en rekening houdend met de concrete omstandigheden van het dossier, een verlengde betalingstermijn met een maximale duur van 60 maanden te verlenen. De toekenning van een ASR kan gepaard gaan met begeleidende maatregelen (bv. een vrijstelling van nalatigheidsinteressen).

De Directeur van het Regionaal Invorderingscentrum doet uitspraak over de aanvraag voor een ASR en stuurt een gemotiveerde beslissing aan de belastingschuldige, waarin de mogelijkheid wordt vermeld om, in geval van een blijvend geschil, beroep te doen op de FBD.

De aanvragen gericht aan de FBD betreffende de ASR, kunnen betrekking hebben op de weigering van toekenning van een afbetalingsplan of de wijziging van de modaliteiten van het plan.

De FBD analyseert in de eerste plaats de situatie van de belastingschuldige. De dienst onderzoekt of het Regionaal Invorderingscentrum wel degelijk alle elementen in aanmerking heeft genomen; de dienst verzekert zich ervan of de betalingsmodaliteiten voorzien in het plan haalbaar zijn en gaat na of het niet mogelijk is om deze te wijzigen.

De FBD onderzoekt eveneens of begeleidende maatregelen bij de ASR het herstel van de financiële situatie van de schuldenaar niet kunnen versnellen.

Zo kan de FBD de toekenning van een gehele of gedeeltelijke vrijstelling van interesten als bijkomende maatregel bij de ASR voorstellen. Volgens de door de AAll uitgevaardigde richtlijnen, is een dergelijke vrijstelling gebruikelijk bij toekenning van een plan met een duur van meer dan 24 maanden. Een dergelijk plan impliceert immers de erkenning van de financiële moeilijkheden van de belastingschuldige, hetgeen één van de belangrijkste criteria vormt die de toekenning van deze vrijstelling mogelijk maken.

Afhankelijk van de resultaten van dit onderzoek, contacteert de FBD het Regionaal Invorderingscentrum en poogt een oplossing te vinden waarmee alle partijen akkoord kunnen gaan.

Aldus had een vennootschap een aanvraag om ASR ingediend bij het bevoegde Regionaal Invorderingscentrum waarin ze een betalingsakkoord van 1.000 EUR per maand vraagt voor de betaling van twee aanslagen betreffende de vennootschapsbelasting. Ingevolge deze aanvraag had het Regionaal Invorderingscentrum aan de vennootschap een afbetalingsplan met maandelijkse afbetalingen van 1.500 EUR verleend. De tussenkomst van de FBD werd gevraagd opdat de door het Regionaal Invorderingscentrum genomen beslissing aangaande de aanvraag voor een administratieve schuldenregeling zou worden heroverwogen en het aanvankelijk gevraagde bedrag van 1.000 EUR per maand zou worden toegekend.

Op grond van bij de vennootschap ingewonnen inlichtingen, is de FBD tussengekomen bij het Regionaal Invorderingscentrum waarbij ze de bijzondere situatie waarin de vennootschap verkeert, toelichtte. Enerzijds resulteerden de verschuldigde aanslagen uit een rechtzetting van de aanslagjaren 2011 en 2012 inzake vennootschapsbelasting. Het gaat dus om uitzonderlijke en onvoorzienbare omstandigheden aangaande de financiële middelen van de vennootschap. Anderzijds had de vennootschap een raadsman als lasthebber aangesteld om een bezwaarschrift in te dienen tegen deze aanslagen. Er werd evenwel geen enkel bezwaar ingediend. De aanslagen zijn derhalve definitief geworden zonder dat de vennootschap haar grieven tegen de gevestigde aanslagen kon doen gelden.

Op grond van deze motieven heeft het Regionaal Invorderingscentrum aanvaard om het bedrag van de maandelijkse afbetalingen van de ASR vast te stellen op 1.000 EUR per maand.

In een ander dossier, had mevrouw X een aanvraag voor een ASR ingediend bij het bevoegde Regionaal Invorderingscentrum waarbij ze verzoekt om haar fiscale schuld te betalen met maandelijkse afbetalingen van 150 EUR. In de beslissing genomen door het Regionaal Invorderingscentrum werd haar ingevolge dit verzoek, een afbetalingsplan met maandelijkse afbetalingen van 260 EUR per maand verleend. De tussenkomst van de FBD werd gevraagd opdat de door het Regionaal Invorderingscentrum genomen beslissing aangaande de ASR-aanvraag zou worden heroverwogen.

De FBD heeft de redenen uiteengezet waarom mevrouw X niet in staat was om 260 EUR per maand te betalen. Enerzijds werd in de berekening van het beschikbaar gedeelte van de inkomsten van mevrouw X na aftrek van haar kosten geen rekening gehouden met haar budget 'voeding' (ze had deze rubriek effectief niet ingevuld op het solvabiliteitsformulier). Anderzijds ontving mevrouw X als enige vergoeding slechts een pensioen van 1.460 EUR. Ze had vroeger een pensioen en een bezoldigde activiteit gecumuleerd maar had haar bezoldigde activiteit stopgezet zodat haar maandelijkse inkomsten aanzienlijk gedaald waren. Dit impliceerde daarnaast dat er geen belasting meer zou worden geheven op een zodanig bedrag voor de volgende jaren. Tenslotte heeft mevrouw X zich verbonden tot het bijkomend betalen van 300 EUR naast de voorgestelde maandelijkse afbetalingen bij ontvangst van haar vakantiegeld. Het Regionaal Invorderingscentrum heeft uiteindelijk het verzoek ingewilligd op grond van de door de FBD nieuwe aangevoerde argumenten.

De FBD heeft daarentegen in het kader van een ander dossier, geoordeeld dat ze geen gunstig gevolg kon geven aan het verzoek om hulp aangaande een gevraagde heroverweging van een ASR verleend aan een vennootschap die meer dan 225.000 EUR inzake bedrijfsvoorheffing verschuldigd was. Deze bedragen vloeiden voort uit een rechtzetting van aangiften betreffende vijf opeenvolgende jaren, ingevolge fouten of tekortkomingen inzake administratieve verplichtingen van een personeelslid belast met het opstellen ervan. De FBD heeft slechts kunnen vaststellen dat het Regionaal Invorderingscentrum was overgegaan tot het nauwgezet analyseren van zowel de omstandigheden die geleid hebben tot de vordering

van de verschuldigde sommen als de financiële draagkracht van de vennootschap. Daarenboven voorzag het Regionaal Invorderingscentrum, door het verlenen van een voorlopig plan met 24 maandelijkse afbetalingen dat moest worden herzien op het einde van deze periode, reeds in de mogelijkheid om over te gaan tot een nieuw onderzoek van de situatie afhankelijk van de economische evolutie van de vennootschap. De FBD heeft bijgevolg geoordeeld dat ze over geen enkel argument beschikte voor het bepleiten van een uitstel van betaling of een wijziging van een afbetalingsplan dat is onderzocht en als gegrond overkomt gelet op de objectieve en becijferde overwegingen, dit na analyse van de financiële toestand van de vennootschap.

De FBD blijft de evolutie van deze problematiek inzake de toekenning van afbetalingsplannen, aandachtig opvolgen.

Aldus werd nog vastgesteld dat in antwoord op de PV nr. 106 gesteld op 3 december 2019 door Volksvertegenwoordiger Marijke Dillen (Kamer van Volksvertegenwoordigers, Schriftelijke vragen en antwoorden, 2^e zitting van de 55^e zittingsperiode, QRVA 55/009 van 22.01.2020, p. 115), de Minister van Financiën heeft meegedeeld dat de AAll haar medewerkers zal herinneren aan de beoordelingsmarge waarover ze beschikken bij het beoordelen van de betalingscapaciteit en bij het in aanmerking nemen van de uitzonderlijke kosten die de belastingschuldigen moeten dragen. De Minister van Financiën heeft bevestigd dat de AAll een nieuwe categorie van schuldenaars zou bepalen waarvoor een afbetalingsplan, zelfs voor een langere termijn van 12 maanden mogelijk zal zijn, zonder dat deze schuldenaars daarbij onder de procedure van de ASR zullen vallen.

Benevens de algemene problematiek van de betaalplannen, kwam de FBD ook tussen inzake menig andere betwisting op het vlak van de invordering, waaronder:

- beperking effecten bij beslag op vergoedingen die niet zijn beschermd door artikel 1409 Ger.W. (bv. facturen door een zelfstandige), met idealiter btw ervan niet vatten om zodoende te kunnen storten aan de btw rekening-courant;
- vermijden cumul van middelen van tenuitvoerlegging via zowel rechtstreekse (via gerechtsdeurwaarder) als onrechtstreekse vervolgingen (vereenvoudigde fiscale derdenbeslagen);
- vermijden vervolgingen in geval van ingediend bezwaar (bezwaar soms nog niet bekend door Team Invordering; bespoedigen vaststelling onmiddellijk verschuldigd gedeelte en daarvoor een betaalregeling uitwerken);
- vermijden cumul van inhoudingen ingevolge derdenbeslagen en terzelfdertijd eis tot vrijwillige afbetalingen;
- invordering lastens echtgenoten in functie van het huwelijksvermogensstelsel;
- verjaring van fiscale schuldvorderingen;
- toekenning van moratoriuminteressen;
- verduidelijking bij aanrekening betalingen, waarvan deels op vervolgingskosten en nalatigheidsinteressen;
- opschorten gedwongen invordering in functie van toch heel eminente aanwendbare fiscale teruggaven (onthefing van de betreffende initiële aanslag of teruggaven betreffende ander aanslagjaar);
- discussies over aanwendungen en details van verschuldigde sommen;
- onverschuldigde betalingen;
- alsnog opschorten van een geplande openbare verkoping;
- opschorten loonbeslag na uitgewerkte betaalregeling;
- procedure collectieve schuldenregeling – nieuwe aanslag – opschorting uitvoerend beslag onder derden – uitwerken tijdelijke betaalregeling;
- procedure onderling overleg met buitenlandse administratie – opschorting procedure gerechtsdeurwaarder;

- toelichting bij aard van de schulden waarop belastingteruggave werd aangewend (+ wettelijke grondslag en reden van deze aanwending);
- vervolgingen bij erfgenamen – gehoudenheid;
- hervatten afbetalingsregeling die door misverstand niet correct werd nageleefd;
- deblokkeren situatie in kader attesten of akten van erfopvolging.

Ter illustratie volgen hierna enkele casussen waarin de FBD tijdens het jaar 2019 inzake de invordering concreet bemiddelde en die tekenend zijn voor de oplossingsgerichtheid van de dienst.

A. Fiscale invordering - geldigheid van de uitvoerbare titel - verjaring

Lastens vennootschap X werd een uitvoerend beslag onder derden gelegd bij haar belangrijkste klant voor de invordering van twee btw-schuldvorderingen. Deze werden gevestigd in 2010 en 2011 ten laste van vennootschap Y. Bij notariële akte van november 2011, gepubliceerd in de bijlagen van het Belgisch Staatsblad in december 2011, vond echter de fusie door overneming van vennootschap Y door vennootschap X plaats.

In 2014 werd de problematiek rond de geldigheid van de uitvoerbare titels die destijds werden gebruikt bij de gedwongen invorderingsprocedure reeds aangekaart door de raadsman van vennootschap X. Er werd toen een verzoek gericht aan de voormalige bevoegde Btw-directie, echter zonder gevolg. Ingevolge de nieuwe invorderingsprocedure via uitvoerend beslag onder derden bij de belangrijkste klant van vennootschap X, herhaalde de raadsman dit verzoek, ditmaal bij de FBD, voor het bekomen van, enerzijds de annulering van de uitvoerbare titels die in de procedure werden gebruikt en waarvan de geldigheid werd betwist, en anderzijds de handlichting van het uitvoerend beslag onder derden, dat een negatieve invloed had op de commerciële reputatie bij haar klant.

Bij nauwgezette analyse van de door de raadsman van de vennootschap aangevoerde stukken en argumenten, bemerkte de FBD de volgende elementen: de uitvoerbare titel van een van de twee btw-schuldvorderingen bleek mogelijk een probleem te vormen, aangezien er nergens werd verwezen naar de akte van de tussengekomen fusie. Aangezien de uitvoerbare titel op 22 januari 2016 werd opgemaakt op naam van vennootschap Y, was dit de facto op naam van een vennootschap die niet meer bestond op de datum van het visum van het dwangbevel.

Het dwangbevel met betrekking tot de andere btw-schuld was bovendien gebaseerd op een bijzondere rekening die eveneens op naam van vennootschap Y werd opgemaakt voor de periode van 31 oktober 2011 tot en met 31 januari 2012. Aan het einde van de periode van deze bijzondere rekening was de vennootschap onbestaande om dezelfde redenen als hierboven uiteengezet.

Aangezien de problemen betrekking hebben op, enerzijds, de geldigheid van een titel uitgevaardigd door de AAll, en anderzijds, de geldigheid van een document afkomstig van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (hetzij de bijzondere rekening gehouden voor de periode van 31 oktober 2011 tot 31 januari 2012), doet de FBD een beroep op de juridische dienst van het bevoegde regionaal invorderingscentrum aangaande de geldigheid van het dwangbevel, en op het bevoegde team KMO met betrekking tot de geldigheid van de betreffende bijzondere rekening. De FBD hoopt van beide diensten de nodige verduidelijkingen te krijgen om tot een oplossing te komen in dit moeilijke dossier.

In afwachting van de gewenste reacties op deze punten heeft de FBD de opschorting van de lopende maatregelen van tenuitvoerlegging bekomen. De derde-beslagene had het betwiste bedrag echter reeds betaald.

Rekening houdend met de anciënniteit van het dossier en met de complexiteit van de aangevoerde juridische kwesties, is er veel tijd verstreken en moest het advies van verschillende partijen worden ingewonnen voordat het bevoegde KMO-centrum een formele beslissing kon nemen. Maar uiteindelijk werd de volgende beslissing genomen:

- Wat de eerste genoemde schuld betreft, werden de grieven van vennootschap X aanvaard, in die zin dat het in januari 2016 uitgevaardigde dwangbevel ten onrechte werd opgesteld op naam van vennootschap Y, die in november 2011 door vennootschap X werd overgenomen. Deze titel werd bijgevolg als ongeldig beschouwd.
- Wat de tweede betwiste schuld betreft, werd de bijzondere rekening ook na de overneming en op naam van de overgenomen vennootschap opgesteld. In zoverre er geen enkele rechtsgeldige verjaringsstuitende of opschortende akte van de vordering tot invordering van de belasting op regelmatige wijze werd gesteld, moet de verjaring van deze vordering van de in 2011 verschuldigde btw worden vastgesteld.

Er werd aldus beslist om de schulden ten laste van vennootschap X zonder meer door te halen. De bedragen die tot aanzuivering van de betrokken schulden door de derde-beslagene werden betaald naar aanleiding van het gelegde derdenbeslag, werden dan ook terugbetaald aan vennootschap X.

B. Niet-fiscale invordering – ten onrechte aangewende teruggave personenbelasting op reeds betaalde boete

Een deel van de teruggave in de personenbelasting van de heer X werd aangewend op een penale boete op zijn naam. De heer X contacteert de FBD omdat hij aan de FOD Financiën al meerdere keren het bewijs had geleverd dat hij de boete reeds eerder had betaald. Naar aanleiding van de tussenkomst van de FBD bij het bevoegde kantoor niet-fiscale invordering werd het ten onrechte aangerekende bedrag terugbetaald aan de heer X.

C. Niet-fiscale invordering – terugbetaling van een geconsigneerde som

Als gevolg van een positieve alcoholcontrole moest de heer X, die in het buitenland woont, een bedrag van 1.200 EUR betalen. Op grond van een vonnis dat door de bevoegde politierechtbank in deze zaak werd gewezen, kreeg de heer X probatie uitstel en werd bijgevolg niet veroordeeld tot het betalen van een penale boete.

Zijn raadsman heeft tevergeefs geprobeerd dit bedrag terug te vorderen van de FOD Financiën. Naar aanleiding van de tussenkomst van de FBD werd de geconsigneerde som vrijgegeven en aan de heer Y terugbetaald.

1.3 Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie

1.3.1 Administratie Rechtszekerheid

De Administratie Rechtszekerheid zorgt hoofdzakelijk voor de heffing en de inning van de successie- en registratierechten. Aangezien de dienst van de belasting voor de geregionaliseerde belastingen werd overgedragen aan het Vlaams Gewest, is de Administratie Rechtszekerheid nog voornamelijk actief in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en in het Waals Gewest.

1.3.1.1 *Registratierechten*

De FBD wordt inzake de materie van de registratierechten geregeld om tussenkomst verzocht in het kader van de interpretatie “overmacht” bij de navordering van registratierechten naar aanleiding van de aankoop van een onroerend goed. Hierna volgen in dit verband 2 illustraties.

A. Overmacht heeft het behoud van de hoofdverblijfplaats in het aangekochte goed verhinderd

Mevrouw heeft als enige een appartement gekocht en heeft genoten van een abattement van de belastbare heffingsgrondslag mits naleving van de verbintenis om haar hoofdverblijfplaats in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest gedurende een ononderbroken termijn van minstens vijf jaar te behouden. Ze leefde er samen met haar drie kinderen en haar partner die eveneens de vader is van haar drie kinderen. Helaas moest ze, kort na de aankoop, omwille van een echtelijke crisis, terug bij haar ouders gaan wonen en heeft ze haar appartement te koop moeten stellen. Zij roept overmacht in.

De administratie merkt op dat het appartement te huur werd gesteld en concludeert dat de wijziging van de familiale situatie die haar heeft aangezet om te verhuizen naar haar ouders het gevolg is van een vrije keuze en niet te wijten is aan een geval van overmacht.

Na dit te hebben besproken met mevrouw, heeft de FBD uitleg en bewijzen aangevoerd bij de administratie dat zij in de eerste plaats heeft gepoogd om haar appartement te koop te stellen maar dan vervolgens haar strategie heeft moeten wijzigen en het appartement te huur heeft gesteld, teneinde snel een bron van inkomsten te vinden om de financiële problemen na de echtelijke crisis te verhelpen.

Gelet op de bijzondere situatie en de overvloed aan aangebrachte bewijzen, aanvaardt de administratie, ten uitzonderlijke titel, dat mevrouw in een geval van overmacht verkeerde.

B. Geen overmacht die het behoud van de hoofdverblijfplaats in het aangekochte goed heeft verhinderd

Mijnheer heeft als enige een studio gekocht en heeft genoten van een abattement van de belastbare heffingsgrondslag mits naleving van de verbintenis om zijn hoofdverblijfplaats in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest gedurende een ononderbroken termijn van minstens vijf jaar te behouden. Mijnheer legt uit dat zijn studio te klein was geworden om zijn vrouw en kind op te vangen maar dat hij geen huisvesting vond in het Brussels Gewest tegen een voor hem haalbare prijs ; dit werd door de administratie niet beschouwd als een geval van overmacht. De FBD vraagt mijnheer om uitleg betreffende de samenstelling van zijn studio. Vervolgens heeft de FBD aan de administratie gevraagd of een studio bestaande uit een ruimte van 28 m² en een kamer van 8 m² zonder venster kan beschouwd worden als een geschikte huisvesting voor een koppel met een kind.

De administratie antwoordt dat op het ogenblik dat mijnheer het Brussels Hoofdstedelijk Gewest heeft verlaten, hij niet meer in zijn studio woonde maar in een appartement met twee kamers waarvan de huur lager was dan de huur die hij vervolgens buiten Brussel heeft betaald. De FBD verschaft mijnheer uitleg aangaande de betekenis van een geval van overmacht, waarna hij aanvaardt om aanvullende rechten te betalen en een wettelijke interest.

1.3.1.2 Successierechten

Gedeeltelijke kwijtschelding van een boete wegens verzuim (weglating) inzake successierechten.

Er wordt een aanvullende (bijvoeglijke) aangifte van nalatenschap ingediend binnen de termijn van rechtzetting om financiële tegoeden in Italië bij het actief van de nalatenschap te voegen. Er wordt eveneens melding gemaakt van het bestaan van een safe die weldra zal geopend worden. Er wordt een tweede aanvullende aangifte ingediend na de termijn van rechtzetting en hierin worden vooral verschillende safes opgegeven, waaronder deze in Italië, die bankbiljetten bevatten.

In het betalingsbericht dat volgt op de indiening van deze tweede aanvullende aangifte wordt een boete wegens verzuim gevorderd.

De FBD vraagt aan de erfgenamen om aan te tonen dat alles werd gedaan om de safes zo snel mogelijk te laten openen. Vervolgens vraagt de FBD aan de administratie of ze de gevorderde boete wegens verzuim betreffende de tweede aanvullende aangifte kan kwijtschelden op basis van het feit dat de eerste aanvullende aangifte die werd ingediend binnen de termijn, de spoedige opening van de safe in Italië heeft vermeld en in het bijzonder omdat talrijke e-mails verstuurd aan het kantoor van de notaris en aan de banken, de waakzaamheid en zorgvuldigheid waarvan de erfgenamen blijk geven, aantonen.

Op grond van de door de FBD aangebrachte elementen, verleent de administratie een kwijtschelding van de boete wegens verzuim voor wat de weglating van de inhoud van de safe in Italië betreft maar niet voor de boete betreffende de safes in België, omdat een paar dagen na het verstrijken van de indieningstermijn, de bank een datum had afgesproken met de erfgenamen voor de opening van de safes. Hetgeen aangeeft dat de erfgenamen reeds sinds enige tijd op de hoogte waren van het bestaan ervan.

Deze oplossing wordt door de erfgenamen aanvaard.

1.3.2 Administratie Opmetingen en Waarderingen

1.3.2.1 Vaststelling van het kadastraal inkomen

De bemiddeling op dit vlak verliep grosso modo zoals de vorige jaren.

De FBD ervaart in haar contacten met de onderzoekende ambtenaren doorgaans een positieve samenwerking met zin voor realiteit. De gevraagde informatie om in een dossier te kunnen bemiddelen wordt door de administratie vlot aangeleverd.

Wanneer het kadastraal inkomen van nieuw gebouwde of gewijzigde onroerende goederen moet worden geschat of herschat moet dit evenwel nog steeds gebeuren door rechtstreeks gebruik te maken van de huurwaarden vastgesteld op 1 januari 1975 of door vergelijking met gelijkaardige gebouwde percelen waarvan het kadastraal inkomen definitief is (artikel 477, §1, WIB 92).

Hierna volgen enkele illustraties van de fiscale bemiddeling op dit vlak tijdens het jaar 2019.

- Een gebouw, daterend van de eerste helft van de 17e eeuw, werd eerder gebruikt als een "gezinsvervangend tehuis voor mensen met een verstandelijke handicap" en is intussen omgevormd naar een collectief studentenverblijf.

De administratie verricht een herschatting van het KI op grond van artikel 494 § 1, 2° en § 2, 1°, WIB 92. De eigenaar betwist de wettelijke grondslag van deze herschatting en dient bezwaar in.

De onderzoekende ambtenaar blijft van oordeel dat het KI in casu correct is bepaald en dat de uitgevoerde werken te beschouwen zijn als aanzienlijke wijzigingen, zodat er terecht in toepassing van artikel 494, § 1, 2° en § 2, 1° en 2°, WIB 92 is overgegaan tot herschatting.

De FBD licht de bezwaarindiener uitgebreid toe waarom de administratie is overgegaan tot de herschatting van het oorspronkelijk KI. Voor het bepalen van het vorige KI werd het gebouw beschouwd als een “soortgelijke weldadigheidsinrichting”. In dergelijke gevallen maakt de administratie steeds de afweging het KI te bepalen door toepassing van artikel 477 of van artikel 478 WIB 92. De benadering van schatten van dergelijke gebouwen heeft uiteraard een belangrijke impact op de hoogte van het KI.

In casu is de nieuwe schatting terecht uitgevoerd in toepassing van artikel 477, § 1, WIB 92, m.a.w. op grond van de normale netto-huurwaarden met als referentietijdstip 1.1.1975. De medewerker van de FBD stelt ook vast dat de administratie refereert naar gelijkaardige gebouwen waarvan het KI definitief is geworden waardoor er zekere harmonie is tussen de KI's.

De bezwaarindiener kreeg aldus een beter inzicht in de problematiek en verklaarde zich akkoord met een kleine correctie van het KI die gerechtvaardigd is op basis van bepaalde elementen.

- Het KI van een nieuw landbouwbedrijf, stedenbouwkundig gelegen in een landbouwzone en in een omgeving die wordt gekenmerkt door de aanwezigheid van vooral landbouw-gerelateerde bedrijven, wordt vastgesteld met toepassing van artikel 478 WIB 92. De eigenaar is niet akkoord met deze schattingswijze. Hij benadrukt dat het een gebouw betreft dat wordt gebruikt in de landbouw waarbij de administratie specifieke tabellen kan hanteren voor de bepaling van de KI's in de land- en tuinbouw. De toepassing van deze barema's zou tot een aanzienlijk lager KI leiden. De bezwaarindiener vraagt de uniforme toepassing van deze specifieke tabellen omdat het gebouw geen industrieel karakter heeft, door de stedenbouwkundige ligging de bedrijvigheid ervan noodzakelijkerwijze landbouw- of para agrarisch-gerelateerd moet zijn en daarbij elke industriële bedrijvigheid is uitgesloten.

De administratie beschouwt het gebouw als een polyvalente hal en bevestigt de correctheid van de schattingswijze: “wanneer voor een gebouwd perceel geen gepast referentieperceel voorhanden is, wordt het KI berekend door het tarief van 5,3% toe te passen op de normale verkoopwaarde van het perceel op het referentietijdstip bepaald in artikel 486 WIB 92”.

De tussenkomst van FBD wordt bij gebrek aan akkoord gevraagd. De FBD verneemt dat het KI met toepassing van artikel 478 WIB 92 werd geschat inzonderheid enerzijds omwille van de ligging aan een autoweg en anderzijds omwille van het concept van het gebouw.

De FBD uit zijn bedenkingen betreffende de gekozen schattingsmethode hoofdzakelijk refererend naar de vigerende wetgeving en de toepasselijke principes en barema's die specifiek gelden voor de vaststelling van de huurwaarde op 1.1.1975 van “gebouwencomplexen van een landbouwbedrijf” en die zijn opgesteld in overleg met de sector. Er wordt daarbij opgemerkt dat er in de buurt in principe voldoende referentiepercelen zijn waardoor kan worden overgegaan tot de vaststelling van het KI met het overeengekomen barema gebaseerd op de normale netto-huurwaarde.

De FBD kreeg ook bevestiging van de stedenbouwkundige diensten van de gemeente dat het onroerend goed gelegen is in “landschappelijk waardevolle agrarische gebieden” en doet in functie van de referentiepercelen en schattingen van landbouw-gerelateerde bedrijven in de omgeving een gefundeerd voorstel waarin elke partij zich uiteindelijk kan terugvinden.

- Er wordt fiscale bemiddeling verzocht in het kader van een bezwaar ingediend tegen het vastgestelde KI van een polyvalente commerciële ruimte gelegen in een reconversieproject waarbij vooral de ligging als argument wordt aangebracht, versterkt door de moeilijke verhuurbaarheid door de beperkingen die de stedenbouwkundige reglementering oplegt. De administratie baseerde zich vooral op de definitief geworden KI's in het project en reikte een aantal referentiepercelen aan, doch bezwaarindiener kon zich niet akkoord verklaren.

De FBD doet een uitgebreide studie van al de schattingen van de commerciële entiteiten in de buurt. Uit de verzamelde gegevens worden referentiepercelen gefilterd waaruit een selectie wordt gemaakt. Er wordt ter plaatse vastgesteld dat het waarnemen van de grens tussen de verschillende invullingen niet steeds éénvoudig is. De door de administratie toegepaste éénheidsprijzen worden door de FBD per entiteit aan de invulling en afwerking ter plaatse getoetst. Ook al varieert de afwerkingsgraad per entiteit, is dit weinig doorslaggevend als schattingselement (telkens vrij basic).

Na het bezoek ter plaatse en interpretatie van de voorhanden zijnde gegevens komt de FBD tot de vaststelling dat de toegepaste éénheidsprijzen nogal verschillen. Met oog voor een goede verhouding tussen de KI's in de buurt wordt nadien een voorstel uitgewerkt dat partijen niet aanvaarden, zodat finaal zal worden overgegaan tot het ondertekenen van het proces-verbaal van niet akkoord en de scheidsrechterlijke procedure zodoende zal worden opgestart.

1.3.2.2. Vaststelling verkoopwaarde inzake registratie- en successierechten

De bezwaarindiener heeft een appartement gekocht en heeft de registratierechten op de overeengekomen prijs (waarde) betaald. De administratie is van mening dat deze waarde niet overeenstemt met de venale waarde, die zij op basis van vergelijkingspunten bepaalt, en verzoekt de bezwaarindiener om aanvullende registratierechten (en een boete) te betalen.

De bezwaarindiener betwist de door de administratie in aanmerking genomen waarde. Ze wijst erop dat het appartement werken vergde (de bedragen ervan werden meegedeeld). De ambtenaar die belast is met de schatting, voert een plaatsbezoek uit. Na het bezoek legt de onderzoekende ambtenaar een compromisvoorstel voor aan de bezwaarindiener. De bezwaarindiener gaat niet akkoord met het voorstel en vraagt de tussenkomst van de FBD.

De FBD neemt kennis van de kanttekening van de administratie. Deze bevat 16 vergelijkingspunten. De bezwaarindiener legt geen enkel vergelijkingspunt voor.

Tijdens een telefonisch contact met de bezwaarindiener deelt de FBD hem mee dat, als hij een bijkomende vermindering van de administratie verwacht, het noodzakelijk is om vergelijkingspunten ter ondersteuning van de overeengekomen prijs over te leggen. De dienst raadt hem aan zijn notaris te raadplegen.

De FBD organiseert een ontmoeting met de ambtenaar die belast is met de schatting. Tijdens deze ontmoeting herinnert de bezwaarindiener eraan dat zijn appartement langdurige werken vergde om het weer verhuurklaar te maken, met een verlies aan huurinkomsten gedurende de tijd van de werken, en dat deze werken grotendeels door hem werden uitgevoerd. De ambtenaar die belast is met de schatting, acht zijn voorstel redelijk, en zelfs in het voordeel van de bezwaarindiener als wordt uitgegaan van een rendement van 3,5 % (en een veronderstelde huur).

De FBD merkt op dat het appartement van de bezwaarindiener, ondanks een kadastrale oppervlakte van 97 m², slechts één kamer heeft en dat de meeste vergelijkingspunten die in de kanttekening zijn vermeld, een groter aantal woonplaatsen hebben dan het appartement van de bezwaarindiener, waardoor het vermoeden bestaat dat er ook meer kamers zijn.

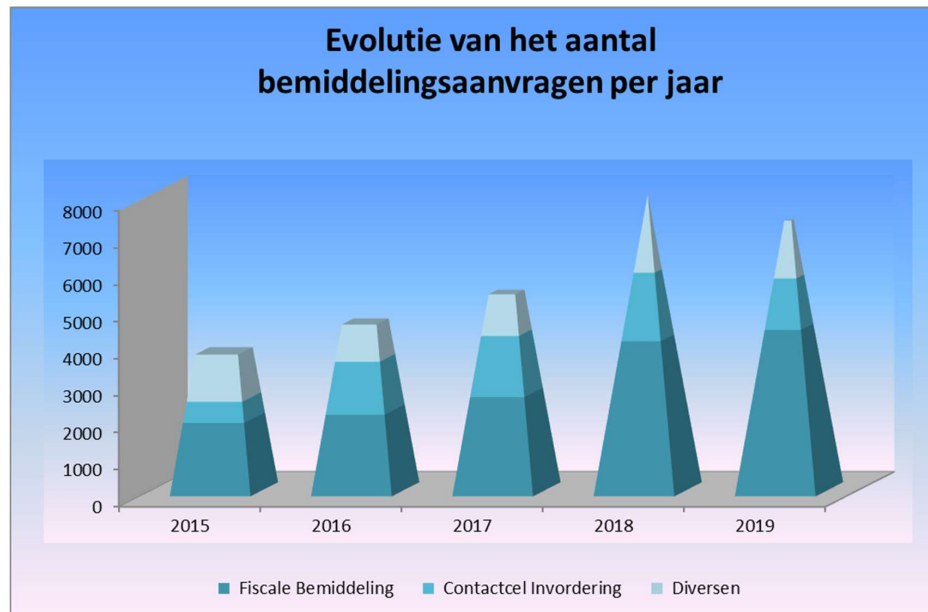
De FBD merkt ook op dat veel van deze vergelijkingspunten, ook al liggen ze op dezelfde laan, zich in een populairder deel van de laan bevinden.

Op basis van deze twee elementen aanvaardt de ambtenaar die belast is met de schatting, een bijkomende waardevermindering. De bezwaarindiener gaat akkoord met het nieuwe voorstel van de ambtenaar die belast is met de schatting.

DEEL IV : STATISTIEKEN

1. ALGEMEEN

1.1. Evolutie gedurende de laatste 5 jaar



1.2. Nieuwe dossiers

In 2019 ontving de Fiscale Bemiddelingsdienst 7.279 nieuwe dossiers. Deze kunnen worden onderverdeeld in drie categorieën:

- 4.391 dossiers “Fiscale Bemiddeling”;
- 1.362 dossiers “Contactcel Invordering”;
- 1.526 dossiers “Diversen”.

Ten opzichte van 2018 daalde het aantal dossiers met 692 of een daling van 8,68 %. De daling heeft evenwel slechts effect bij de dossiers “Contactcel Invordering” en “Diversen” en is te wijten aan het feit dat meer en meer verzoekers vooral per e-mail, maar ook telefonisch passend door de FBD worden doorverwezen naar de juiste dienst of oplossing, zonder dat daar ook effectief een dossier wordt voor aangemaakt.

De eigenlijke dossiers “Fiscale Bemiddeling” die behoren tot de core-business van de afdeling Fiscale bemiddeling, stegen ten opzichte van 2018 alsnog met 300.

De 7.279 nieuwe dossiers worden bij de 2.016 dossiers gevoegd die nog in behandeling waren eind 2018. Dit brengt het totaal aantal te behandelen dossiers tijdens het jaar 2019 op 9.295.

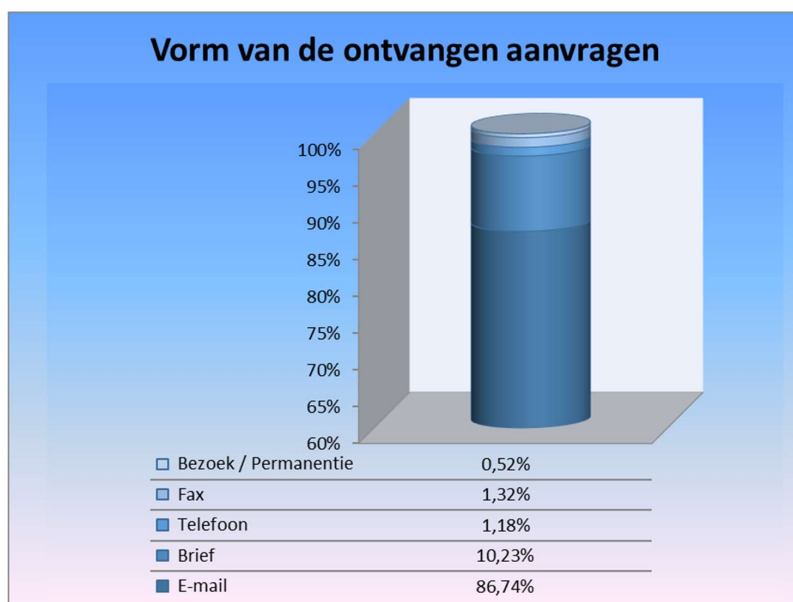
1.3. Wijze van indiening

De vele dagelijkse telefonische oproepen, los van de indiening van een verzoek tot bemiddeling, worden niet geregistreerd. Toch moet hier worden opgemerkt dat uit de telefonische contacten blijkt dat de hulpbehoevende burger meer dan ooit nood heeft aan duidelijke informatie en aan een rechtstreeks antwoord op zijn persoonlijke fiscale vragen.

Aanvragen om bemiddeling kunnen op verschillende wijze worden ingediend:

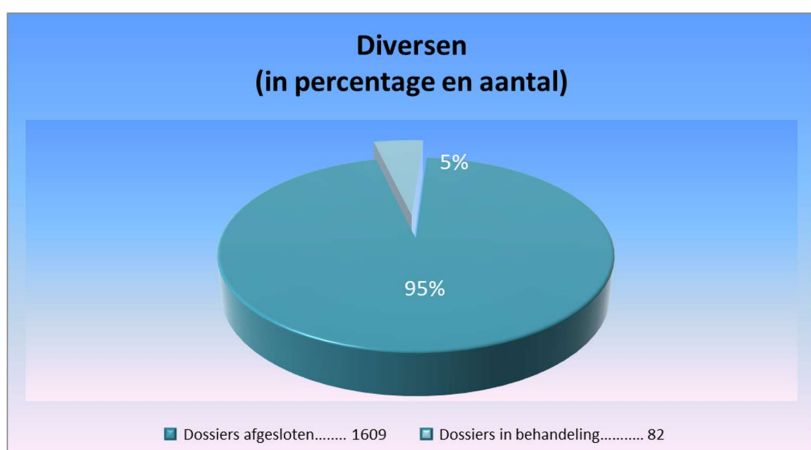
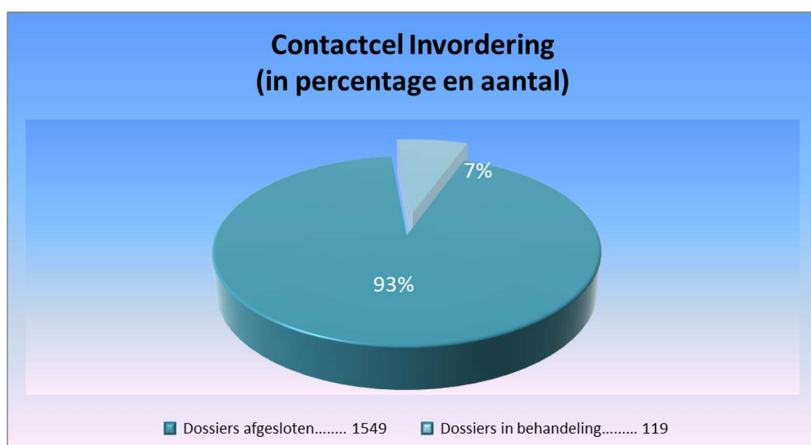
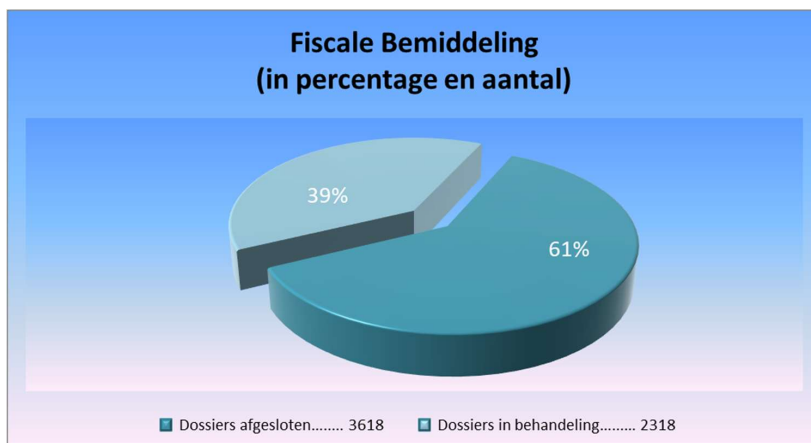
- elektronisch;
- schriftelijk;
- telefonisch;
- per fax;
- mondeling.

Voor het jaar 2019 ziet het overzicht er als volgt uit:

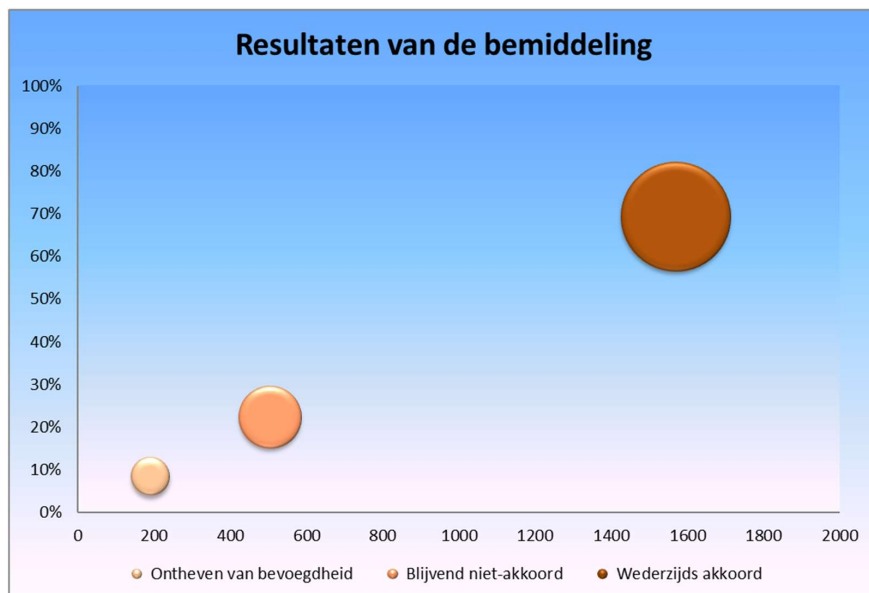


1.4. Uitsplitsing

Hieronder volgt de uitsplitsing per categorie van het aantal afgehandelde en het aantal nog in behandeling zijnde dossiers op 31 december 2019.

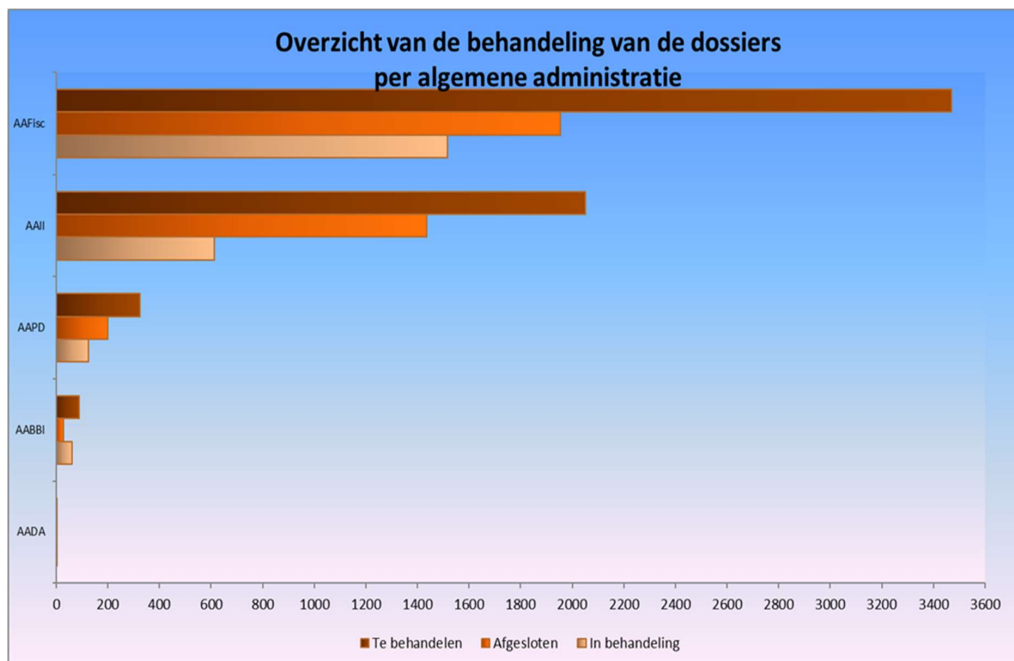


1.5. Resultaten



1.6. Dossiers “Fiscale Bemiddeling” – Algemeen overzicht per administratie en per taalrol

Globaal overzicht van de behandeling van de dossiers “Fiscale Bemiddeling” (gedetailleerde cijfers)							
	Totaal	Betrokken algemene administratie	Aantal aanvragen		Verdeling op basis van de taal van de aanvrager		
					Nederlands + Duits en andere	Frans	(in %)
Dossiers te behandelen	5936	AAFisc	3469	58,44%	1694	1775	49/51
		AAII	2051	34,55%	996	1055	49/51
		AGPD	325	5,48%	82	243	25/75
		AABBI	89	1,50%	47	42	53/47
		AAD&A	2	0,03%	2	0	100/0
Afgesloten dossiers	3618	AAFisc	1953	53,98%	1011	942	52/48
		AAII	1437	39,72%	876	561	61/39
		AGPD	199	5,50%	66	133	33/67
		AABBI	28	0,77%	19	9	68/32
		AAD&A	1	0,03%	1	0	100/0
Dossiers in behandeling op 31/12/2019	2318	AAFisc	1516	65,40%	683	833	45/55
		AAII	614	26,49%	120	494	20/80
		AGPD	126	5,44%	16	110	13/87
		AABBI	61	2,63%	28	33	46/54
		AAD&A	1	0,04%	1	0	100/0



2. PER ADMINISTRATIE

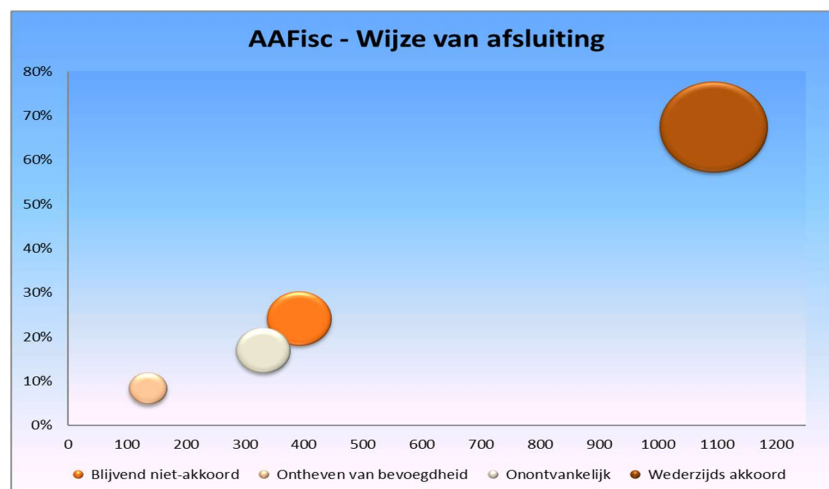
2.1. Algemene Administratie van de Fiscaliteit

AAFisc - Uitsplitsing van de afgesloten dossiers "Fiscale Bemiddeling"						
		Aantal afgesloten dossiers 1953				
		Ontvankelijke aanvragen 1622 (83,05 %)		Onontvankelijke aanvragen 331 (16,95 %)		
Type van beslissing		Nederlands + Duits en andere	Frans	Nederlands + Duits en andere	Frans	Reden
Wederzijds akkoord	67,45%	536 + 3	555	9	51	18,13%
				51	16	20,24%
Ontheven van bevoegdheid	8,38%	64 + 1	71	53 + 1	107	48,64%
Blijvend niet-akkoord	24,17%	274 + 3	115	7	5	3,63%
				0	7	2,11%
				1	1	0,60%
				6	12	5,44%
				2	2	1,21%

De categorie "bezwaar/verzoek om ambtshalve ontheffing werd reeds beslist" is de belangrijkste categorie van onontvankelijke dossiers. Sommige belastingplichtigen verzoeken slechts om bemiddeling op het ogenblik dat over het bezwaarschrift of verzoek om ambtshalve ontheffing reeds is beslist, of de beslissing werd onmiddellijk genomen door de administratie en gaat de beslissing tot ontvankelijkheid van de FBD vooraf.

De categorie "FBD onbevoegd" betreft inzonderheid materies waarvoor de FOD Financiën niet meer bevoegd is, zoals de onroerende voorheffing in het Vlaamse Gewest en Brussels Hoofdstedelijk Gewest of de verkeersbelasting in het Vlaamse Gewest en Waalse Gewest.

Binnen de ontvankelijk verklaarde aanvragen wordt in ruim 67 % van de gevallen tijdens het bemiddelingsproces een akkoord bereikt tussen de geschilambtenaar en de verzoekende belastingplichtige.



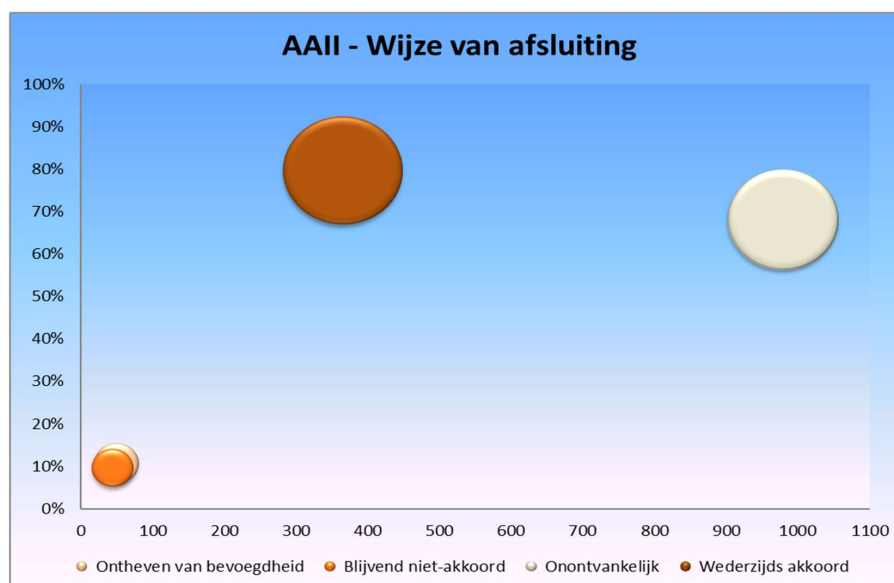
2.2. Algemene Administratie van de Inning en de Invordering

AII - Uitsplitsing van de afgesloten dossiers "Fiscale Bemiddeling"							
		Aantal afgesloten dossiers					
		1437					
		Ontvankelijke aanvragen 458 (31,87 %)		Onontvankelijke aanvragen 979 (68,13 %)			
Type van beslissing		Nederlands	Frans	Nederlands + Duits en andere	Frans		Reden
Wederzijds akkoord	79,69%	230	135	4	51	5,62%	FBD onbevoegd
				557 + 1	298	87,44%	Geen geschil met de ontvanger
Ontheven van bevoegdheid	10,70%	19	30	13	20	3,37%	Geen blijvend geschil
Blijvend niet-akkoord	9,61%	31	13	21	14	3,57%	Manifest ongegrond

In het overgrote deel van de onontvankelijke dossiers is er geen geschil met het Team Invordering en/of het Infocenter.

We stellen vast dat vele belastingschuldigen zich tot de FBD blijven richten vooraleer het probleem aan te kaarten bij de bevoegde invorderingsdienst (Team Invordering of doorgaans Infocenter). In die gevallen vervult de FBD zijn rol van dienstverlener. Het verzoek wordt niet enkel onontvankelijk verklaard. Aan de verzoeker wordt ook steeds de weg gewezen naar de bevoegde invorderingsdienst.

Bijna 80 % van de dossiers waarin de FBD bevoegd is om met de invorderingsdiensten te onderhandelen, kunnen worden afgesloten met een akkoord. Vaak is dit een passende betaalregeling.



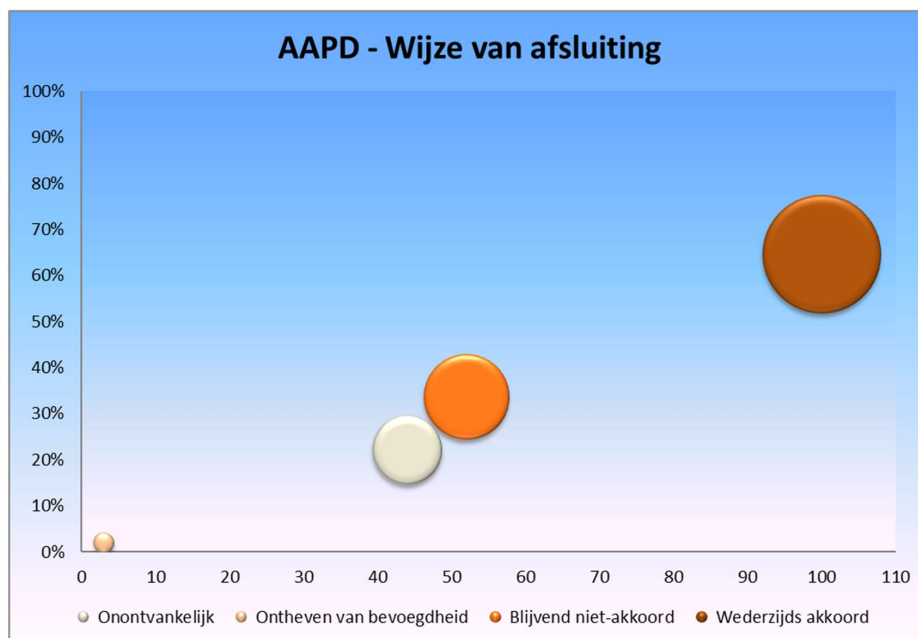
2.3. Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie

AAPD - Uitsplitsing van de afgesloten dossiers "Fiscale Bemiddeling"							
		Aantal afgesloten dossiers 199					
		Ontvankelijke aanvragen 155 (77,89 %)		Onontvankelijke aanvragen 44 (22,11 %)			
		Type van beslissing		Nederlands	Frans	Nederlands	
Wederzijds akkoord	64,52%	39	61	1	2	6,82%	Geen bezwaar ingediend
				7	4	25,00%	FBD onbevoegd
Ontheven van bevoegdheid	1,93%	1	2	0	1	2,27%	Bezwaar werd reeds beslist
				0	13	29,55%	Geen blijvend geschil
Blijvend niet-akkoord	33,55%	6	46	2	10	27,27%	Manifest ongegrond
				2	2	9,09%	Ontbreken onderhandelingen

Het aantal onontvankelijke dossiers in deze materie blijft eerder beperkt.

De onontvankelijkheid is doorgaans te wijten aan het feit dat er geen blijvend geschil is, omdat de FBD onbevoegd is (door de overdracht van de dienst van de belasting inzake registratie- en successierechten naar het Vlaamse Gewest), of omdat het verzoek manifest ongegrond is.

65 % van de ontvankelijk verklaarde bemiddelingsdossiers in deze materie kan worden afgesloten met een wederzijds akkoord.



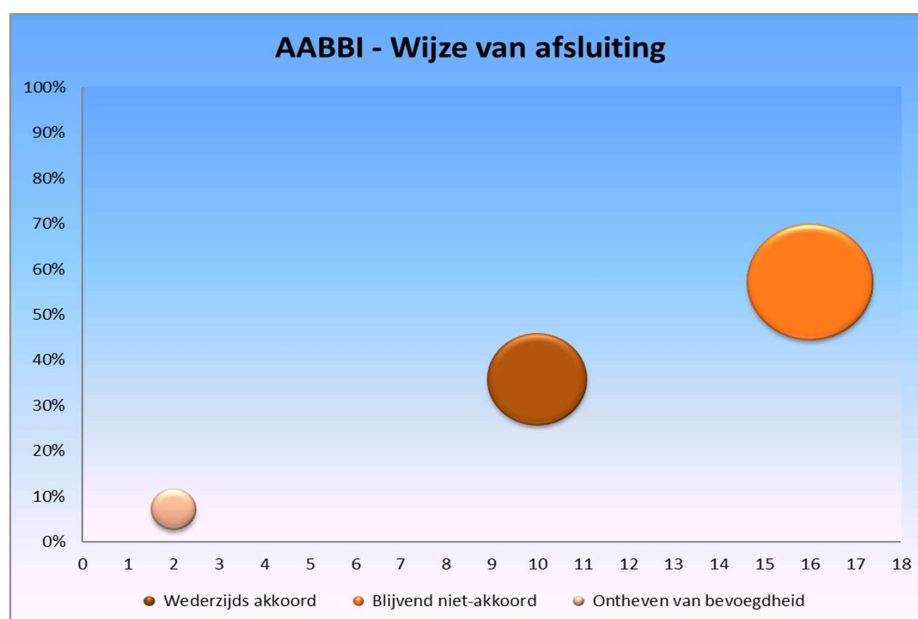
2.4. Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie

AABBI - Uitsplitsing van de afgesloten dossiers "Fiscale Bemiddeling"							
		Aantal afgesloten dossiers 28					
		Ontvankelijke aanvragen 28 (100%)		Onontvankelijke aanvragen 0 (0%)			Reden
Type van beslissing		Nederlands	Frans	Nederlands	Frans		
Wederzijds akkoord	35,72%	6	4	-	-	-	-
Ontheven van bevoegdheid	7,14%	2	0				
Blijvend niet-akkoord	57,14%	11	5				

De AABBI is belast met de gestructureerde strijd tegen de fraude voor alle belastingen, rechten en taksen waarvan de vestiging, de inning en de invordering aan de FOD Financiën zijn toevertrouwd.

Het betreft ter zake het onderzoeken van fraudedossiers met complexe materies en gevallen waarbij aanslagen vaak in moeilijke situaties worden gevestigd.

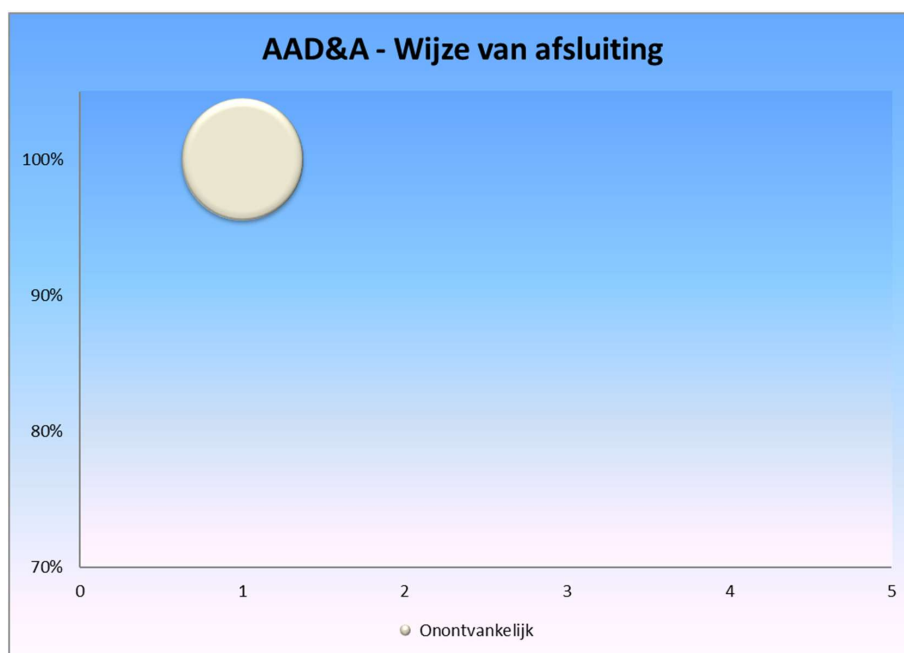
Het is dan ook niet ongewoon dat in deze situatie de tussenkomst van de bemiddeling minder wordt gevraagd. Het is immers niet evident om in dergelijke (fraude)dossiers partijen samen te brengen en hen ervan te overtuigen om in een vertrouwelijke sfeer en op constructieve wijze in gezamenlijk overleg te zoeken naar een onderling akkoord.



2.5. Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen

AAD&A - Uitsplitsing van de afgesloten dossiers "Fiscale Bemiddeling"							
	Aantal afgesloten dossiers						
	1						
	Ontvankelijke aanvragen 0 (0 %)			Onontvankelijke aanvragen 1 (100 %)			
Type van beslissing		Nederlands	Frans	Nederlands	Frans		Reden
Wederzijds akkoord	-	-	-	1	0	33%	Geen bezwaar ingediend
Ontheven van bevoegdheid	-	-	-				
Blijvend niet-akkoord	-	-	-				

Zoals reeds toegelicht in de vorige jaarverslagen, is het toepassingsgebied van de fiscale bemiddeling inzake de douane- en accijnzen-materie wettelijk heel beperkt, wat het geringe aantal dossiers op dit vlak verklaart.



AFDELING II – CEL ADMINISTRATIEVE SANCTIES

DEEL I : ALGEMEEN

1. INLEIDING

Overeenkomstig hoofdstuk 2 W 29 maart 2018 werd de bevoegdheid inzake kwijtschelding van belastingverhogingen en fiscale administratieve boetes aan de FBD overgedragen.

Daartoe werd krachtens artikel 2 van voormelde wet, binnen de FBD een « Cel administratieve sancties » (CAS) opgericht met als opdracht de behandeling van en de beslissing over de verzoekschriften om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes inzake inkomstenbelastingen, de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen en de diverse rechten en taksen.

Overeenkomstig artikel 9 KB 21 december 2018 trad hoofdstuk 2 W 29 maart 2018 in werking op 1 januari 2019.

Historiek

Sedert 1831 tot op 31 december 2018 werd dit koninklijk voorrecht krachtens artikel 9 van het Regentsbesluit van 18 maart 1831 uitgeoefend door de Minister van Financiën, en dit voor het eerst door de heer Charles De Brouckère, Minister van Financiën tot mei 1831. Voormeld besluit is het eerste organiek besluit van het departement financiën getroffen na de onafhankelijkheidsverklaring van België uitgeroepen op 4 oktober 1830 door het Voorlopig Bewind. Het besluit werd ondertekend door de Regent van het Koninkrijk België, de heer Erasme-Louis Surllet de Chokier, verkozen door het Nationaal Congres na het ontslag van het Voorlopig Bewind. Hij zal de functie van Regent uitoefenen van 24 februari 1831 tot 21 juli 1831, dag van de troonsbestijging van Koning Leopold I.

In die periode had de Minister van Financiën wat betreft de fiscale geschillen, met inbegrip van vermindering van boetes of het afsluiten van overeenkomsten, steeds het laatste woord (« *De Minister van Financiën behield (...) in de (administratieve) geschillen het laatste woord* » - Paul Janssens, *Geschiedenis van het belastingrecht van Perkament tot databank*, uitgever W. Maeckelbergh Fiscale Hogeschool, Brussel, 1995, Anno 1830, p. 90).

Artikel 9 van het Organiek Besluit van 18 maart 1831 van het bestuer van 's lands middelen luidt als volgt:

“Den Minister beschikt op de verzoeken om kwijtschelding van boeten of verhoogingen van regt ten titel van boeten, andere dan degene uytgesproken door den Regter, en bekrachtigt de overeenkomsten tusschen het bestuer en de lastgelders, wanneer zy door de wetten toegelaten zyn.”.

Overeenkomstig voormeld artikel 9 kon de Minister van Financiën de belastingverhogingen of boetes die aan de belastingplichtige werden opgelegd, kwijtschelden of verminderen. Die sancties moesten dan wel definitief zijn geworden, alle beroepsmogelijkheden (zowel administratief als rechtelijk) moesten dus uitgeput zijn.

In het verslag van 7 mei 2009 van de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fraude-dossiers met betrekking tot de bevoegdheid inzake administratieve sancties werd reeds gesteld dat:

- *“de bevoegdheid waarover de minister van Financiën krachtens artikel 9 van het Organiek Besluit van 18 maart 1831 van het bestuur van 's lands middelen beschikt” dient zodanig georganiseerd te worden “dat de tussenkomst van de minister voor de beslissingen tot kwijtschelding niet meer vereist is.” (aanbeveling nummer 63);*
- *een inventaris dient bijgehouden te worden “van de verzoeken om tussenbeide te komen, met toepassing van het genaderecht, in een register dat wordt bezorgd aan het Rekenhof. Dat brengt op zijn beurt jaarlijks aan de Kamer van volksvertegenwoordigers verslag uit, met inachtneming van de beginselen van de persoonlijke levenssfeer en de anonimiteit van de belastingplichtigen.” (aanbeveling nummer 64).*

Het verslag van het Rekenhof van januari 2014 over de fiscale maatregelen voor belastingplichtigen met betaalmoeilijkheden, sloot zich aan bij het verslag van de parlementaire onderzoekscommissie. Het Rekenhof maakte daarbij reeds melding van een nieuwe procedure die in projectfase zou zitten en waarbij de fiscale bemiddelingsdienst als onafhankelijke instantie over de kwijtscheldingen zou beslissen.

Het Rekenhof achtte het bovendien wenselijk de procedure te vereenvoudigen, door bijvoorbeeld sommige fases over te slaan of door de belangrijkste aspecten van het onderzoek van de dossiers te centraliseren in één cel.

Het Rekenhof was tevens van oordeel *“dat de administratie een specifieke rapportering moet ontwikkelen over de budgettaire gevolgen van de kwijtschelding van boeten en verhogingen. In die rapportering zou ook een onderscheid moeten worden gemaakt tussen kwijtscheldingen aan rechtspersonen en kwijtscheldingen aan natuurlijke personen, onderworpen aan een bepaald type belasting. Het Rekenhof is bovendien van oordeel dat de statistieken in verband met de kwijtschelding van verhogingen en boeten (...) in het jaarverslag van de FOD Financiën zouden moeten worden opgenomen.”.*

In 2015 beschouwde de toenmalige Minister van Financiën, de heer Johan Van Overtveldt, het behoud van een ministerieel gratierecht met betrekking tot belastingverhogingen en fiscale boetes als een verouderd prerogatief en opteerde voor een wetswijziging zodat het onderzoek van de verzoekschriften tot vermindering of kwijtschelding van de administratieve sancties voortaan zou gebeuren door een federale administratieve dienst die er op gemotiveerde wijze zal over beslissen, rekening houdend met de persoonlijke en financiële situatie van de belastingschuldige, teneinde een eenvormige administratieve jurisprudentie te creëren over het ganse land. Deze wijziging wordt geconcretiseerd door de Wet van 29 maart 2018 en zijn uitvoeringsbesluit van 21 december 2018 (mondelinge PV nr. 1750 van mevr. Van Cauter, d.d. 28/01/2015 CRIV 54 COM 074, blz. 36 e.v. en PV nr.178 van dhr. Deseyn, d.d. 19/02/2015 QRVA 54 031, blz. 300 e.v.).

Hoofdstuk 2 W 29 maart 2018 en zijn uitvoeringsbesluit van 21 december 2018 geven, enerzijds, uitvoering van de aanbevelingen van de parlementaire onderzoekscommissie en houden, anderzijds, rekening met het verslag van het Rekenhof.

De FBD handelt immers in tegenstelling tot andere diensten binnen de FOD Financiën, autonoom en staat los van de administraties die de sancties hebben opgelegd, er in bezwaar over hebben beslist of het behoud ervan voor rechtbanken hebben verdedigd. De dienst is evenwel juridisch en fiscaaltechnisch deskundig.

In het kader van zijn opdrachten, heeft de FBD toegang tot de diverse applicaties en databanken van de FOD Financiën, inzonderheid ook van die van de AAFisc en de AAll, die enerzijds, een beeld geven van de fiscale situatie van de belastingplichtige, en anderzijds ook over zijn betaalcapaciteit. De FBD kan zich dan ook op de meest adequate wijze een totaal objectief beeld vormen over de toestand van de belastingplichtige, los van voorafgaande perikelen en van fiscaaltechnische discussies. Vanuit de beschikbare knowhow, ervaring van zowel de taxatie- als de invorderingsmaterie binnen de FBD en de deskundige interpretatie van de diverse applicaties, waaronder ook de schuldvorderingsbestanden van de AAll, kan de FBD de gratiemaatregel perfect transversaal onderzoeken en uiterst passend, deskundig en objectief beoordelen.

Vanuit die transversale aanpak is de FBD het best geplaatst om de gepastheid van de gratiemaatregel te beoordelen, mede in het kader van een betere en daadwerkelijke inning van de resterende hoofdsom en accessoria. De dienst kan daartoe in de beslissing voorwaarden en modaliteiten opleggen.

Om de uitvoering van de nieuwe opdrachten op adequate wijze te organiseren, werd een afzonderlijke "Cel administratieve sancties" opgericht binnen de FBD en geplaatst onder het toezicht van het College van leidinggevenden van de dienst. Hierdoor heeft de FBD de autonome beslissingsbevoegdheid inzake kwijtschelding of vermindering van de administratieve sancties. Slechts in een beperkt aantal gevallen zal de Cel administratieve sancties van de op zich polyvalent deskundige FBD, nog met de taxatiediensten en/of invorderingsdiensten moeten afstemmen, zonder die diensten met al te veel formaliteiten en extrawerk te belasten.

Door de verzoekschriften inzake kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes te laten behandelen door de FBD, wordt de procedure aanzienlijk vereenvoudigd. Op die manier wordt ook tegemoet gekomen aan de vraag om vereenvoudiging van het Rekenhof, wat bovendien kadert in een verhoogde efficiëntie van het overheidsapparaat.

Het toepassingsgebied van de FBD beslaat het ganse land. Door de bevoegdheid over de kwijtschelding of vermindering van de belastingverhogingen en administratieve boetes aan de FBD toe te vertrouwen, wordt tegelijkertijd de gelijkberechtiging en de uniforme toepassing van de genomen maatregel over het ganse land gegarandeerd.

Uit het voorgaande blijkt reeds dat de W 29 maart 2018 en zijn uitvoeringsbesluit tegemoetkomen aan alle eisen gesteld door de parlementaire onderzoekscommissie, enerzijds, en het Rekenhof, anderzijds. Hierna zal duidelijk worden dat de praktijk dit bevestigt.

2. WERKING

2.1 Betrokken domeinen

2.1.1 Aard van de belasting

Met ingang van 1 januari 2019 is artikel 9 van het Organiek Besluit van de Regent van 18 maart 1831, na bijna 188 jaar te hebben bestaan, niet meer van toepassing voor wat betreft de inkomstenbelastingen, de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen en de diverse rechten en taksen (art. 3 W 29.03.2018 en art. 9 KB 21.12.2018).

Overeenkomstig artikel 5 W 29 maart 2018 beperkt de overdracht van de beslissingsbevoegdheid over de kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes zich immers uitsluitend tot:

- de inkomstenbelastingen (art. 444 en 445 WIB 92);
- de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen (art. 2, derde lid, WIGB);
- de diverse rechten en taksen (proportionele en niet-proportionele boetes).

Het genaderecht blijft een bevoegdheid van de Minister van Financiën, voor wat betreft de boetes opgelegd in het kader van:

- het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde;
- het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten;
- het Wetboek der successierechten.

Daarbij wordt evenwel opgemerkt dat deze bevoegdheid bij dienstorder van 2 december 1991 (bevestigd bij dienstorder van 3 juni 1999) werd gedelegeerd aan de toenmalige *"Directeur-generaal van de btw, registratie en domeinen"*, met vermogen ze verder over te dragen aan de ambtenaren die hij aanwijst, behoudens in *"de door de minister opgeroepen zaken"*.

Krachtens artikel 9 van het Regentsbesluit van 18 maart 1831 wordt aldus nog kwijtschelding van administratieve boetes verleend op het vlak van:

- de btw: naar gelang van het geval door de bevoegde Adviseurs-generaal van de centra KMO en GO, of door de door hen gemachtigde Adviseurs van de teams Controle (voor boetes opgelegd in het kader van een doorgevoerde controle) of teams beheer (geautomatiseerde boetes);
- de registratierechten die nog onder de federale bevoegdheid vallen: naar gelang van het geval door de bevoegde ontvanger, de gewestelijk directeur of de centrale diensten AAPD;
- de successierechten die nog onder de federale bevoegdheid vallen: naar gelang van het geval door de bevoegde ontvanger, de gewestelijk directeur of de centrale diensten AAPD.

2.1.2 Gewestmateries

Tijdens de voorbereidende werkzaamheden van de Bijzondere wet van 13 juli 2001 houdende overdracht van diverse bevoegdheden aan de gewesten en de gemeenschappen, werd o.a. het volgende verduidelijkt (zie eventueel eveneens Afdeling I, Deel 1, punten 2.2.1. en 2.2.3.):

"De dienst van de belasting omvat de vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop

betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten).". (Kamer, verslag van de Commissie voor de herziening van de Grondwet en de hervorming der instellingen, DOC 50 1183/007, blz. 160).

De toepassing van het Regentsbesluit behoort bijgevolg eveneens tot de dienst van de belasting.

Overeenkomstig artikel 5, §3, van de Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten zorgt de Staat, tenzij het gewest er anders over beslist, *"met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels kosteloos voor de dienst van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 8° en 10° tot 12° bedoelde belastingen voor rekening van en in overleg met het betrokken gewest. Vanaf het tweede begrotingsjaar volgend op de datum van notificatie van de gewestregering aan de federale regering van de beslissing tot het zelf verzekeren van de dienst van de betrokken belastingen, zorgt het betrokken gewest voor de dienst van deze belastingen. (...)"*.

Zolang het gewest de dienst van de betrokken belastingen niet zelf verzekert, blijft de federale overheid bijgevolg bevoegd voor de toepassing van het Regentsbesluit en moet het gewest daar niet bij betrokken worden.

Overeenkomstig artikel 5, §4, van de Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten zijn de gewesten *"bevoegd voor de vaststelling van de administratieve procedureregels met betrekking tot de in artikel 3 bedoelde belastingen met ingang van het begrotingsjaar vanaf hetwelk zij de dienst van de belastingen verzekeren."*

Hieruit volgt dat het gewest vanaf dat begrotingsjaar exclusief bevoegd wordt voor de betwistingen zelfs met inbegrip van de nog hangende fiscale geschillen. De federale overheid verliest dus in dat geval ook volledig de bevoegdheid met betrekking tot de toepassing van het Regentsbesluit.

Tenslotte wordt nog opgemerkt dat artikel 9 van het Regentsbesluit van 18 maart 1831 met ingang van 1 januari 2015 werd opgeheven voor wat betreft de administratieve geldboetes of de belastingverhogingen opgelegd in toepassing van titel 3, hoofdstuk 18, van de Vlaamse Codex Fiscaliteit van 13 december 2013.

2.1.3 Specifieke procedures

De nieuw opgerichte Cel administratieve sancties (CAS) is krachtens artikel 5, inleidende zin, W 29 maart 2018 niet bevoegd om te beslissen over de verzoeken om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes die het voorwerp uitmaken van specifieke wetsbepalingen, zoals:

2.1.3.1 Onbeperkt uitstel van de invordering

Het onbeperkt uitstel van de invordering wordt voor wat de inkomstenbelastingen betreft geregeld door artikel 413bis e.v. WIB 92.

In uitzonderlijke gevallen en onder bepaalde voorwaarden kan de directeur van het Regionaal Invorderingscentrum beslissen om een deel van de schulden te laten vallen. Dat is het "onbeperkt uitstel van invordering".

Om onbeperkt uitstel te krijgen, moet het om een privépersoon gaan die:

- geen collectieve schuldenregeling heeft
- niet in een faillissementsprocedure zit
- niet in een gerechtelijke reorganisatie zit.

Het verzoek om onbeperkt uitstel is enkel geldig voor de personenbelasting, de belasting van niet-inwoners/natuurlijke personen (inclusief verhogingen, boetes en nalatigheidsinteressen) en btw (belasting, interesten en boetes) op voorwaarde dat die belastingen niet betwist worden of niet het gevolg zijn van fiscale fraude.

Zolang de sanctie beoogd is door de procedure “onbeperkt uitstel van invordering” kan een verzoek om eventuele kwijtschelding of vermindering van die sanctie niet door de CAS in overweging worden genomen.

Dergelijk verzoek zal dan ook onontvankelijk worden verklaard.

Indien het voordeel van het onbeperkt uitstel niet wordt verleend of wordt ingetrokken, kan evenwel opnieuw een verzoek om kwijtschelding of vermindering van de aanvankelijk in het verzoek of voorstel tot onbeperkt uitstel van de invordering opgenomen belastingverhogingen en administratieve boetes bij de CAS worden ingediend.

2.1.3.2 De collectieve schuldenregeling

Ten behoeve van personen die een reeks van schulden hebben gemaakt en de gevolgen ervan niet meer de baas kunnen, wordt door de W 5 juli 1998 betreffende de collectieve schuldenregeling en de mogelijkheid van verkoop uit de hand van de in beslag genomen onroerende goederen, in het vijfde deel van het Gerechtelijk Wetboek een nieuwe titel IV ingevoegd met als opschrift “Collectieve schuldenregeling”.

Deze wetgeving is niet van toepassing op handelaars.

De collectieve schuldenregeling heeft als doel de financiële toestand van de schuldenaar te herstellen, met name hem in staat te stellen in de mate van het mogelijke zijn schulden te betalen en tegelijkertijd te waarborgen dat hij zelf en zijn gezin een menswaardig leven kunnen leiden.

Vanaf het ogenblik van indiening van een verzoekschrift bij de arbeidsrechtbank en zolang de procedure van collectieve schuldenregeling loopt, kan een verzoek om eventuele kwijtschelding of vermindering van een sanctie opgenomen in die procedure niet door de CAS in overweging worden genomen.

Dergelijk verzoek zal dan ook onontvankelijk worden verklaard.

Een nieuw verzoekschrift zal bij de CAS kunnen ingediend worden ingeval:

- het verzoek tot het bekomen van een collectieve schuldenregeling niet voldoet aan de toelaatbaarheidsvoorwaarden
- van verwerping van de schuldenregeling
- van herroeping van de schuldenregeling
- van beëindiging van de schuldenregeling.

Nieuw gevestigde belastingverhogingen en administratieve boetes (belastbaar feit/tijdperk heeft plaats op of na de dag dat de gevolgen van de beschikking van toelaatbaarheid tot de procedure van collectieve schuldbemiddeling intreden) vallen buiten de samenloop. Voor

dergelijke sancties kan dus wel een verzoek om kwijtschelding of vermindering bij de CAS worden ingediend.

2.1.3.3 De gerechtelijke reorganisatie

Een procedure van gerechtelijke reorganisatie is een insolventieprocedure van toepassing op alle rechtspersonen of natuurlijke personen-ondernemers, met inbegrip van de verenigingen en de stichtingen. De procedure is opgenomen in het boek XX "Insolventie van ondernemingen" van het Wetboek van economisch recht, ingevoegd door de wet van 11 augustus 2017 houdende invoeging van het Boek XX "Insolventie van ondernemingen", in het Wetboek van economisch recht, en houdende invoeging van de definities eigen aan Boek XX en van de rechtshandhabingsbepalingen eigen aan Boek XX in het Boek I van het Wetboek van economisch recht.

Het gaat om een procedure door een minnelijk akkoord, door een collectief akkoord of door overdracht onder gerechtelijk gezag met het oog op de volledige of gedeeltelijke redding van de onderneming, wanneer haar financiële problemen niet al te omvangrijk zijn.

In het kader van boek XX "Insolventie van ondernemingen" van het Wetboek van economisch recht kan worden besloten dat de leveranciersschulden over meerdere jaren zullen terugbetaald worden. Daarnaast bestaat de mogelijkheid dat tevens de schulden aan de overheid (o.a. btw, bedrijfsvoorheffing, sociale bijdragen, vennootschapsbelasting, ...) over meerdere jaren terugbetaald worden.

Zolang de sanctie opgenomen is in een procedure van gerechtelijke reorganisatie kan een verzoek om eventuele kwijtschelding of vermindering van de belastingverhoging of administratieve boete niet door de CAS in overweging worden genomen.

Dergelijk verzoek zal dan ook onontvankelijk worden verklaard.

Indien de procedure van gerechtelijke reorganisatie wordt afgesloten, kan alsnog een gratieverzoek bij de CAS worden ingediend.

Belastingschulden waarvan het belastbare feit zich situeert na het vonnis dat de procedure van gerechtelijke reorganisatie opent, zijn geen schulden in de opschorting en worden bijgevolg niet getroffen door de procedure van de gerechtelijke reorganisatie. Voor belastingverhogingen en administratieve boetes gevestigd na datum van voormeld vonnis kan dus steeds een gratieverzoek worden ingediend.

2.1.3.4 Het faillissement

Net als de gerechtelijke reorganisatie is de faillissementsprocedure een procedure die kadert binnen de insolventieprocedures voorzien in boek XX "Insolventie van ondernemingen" van het Wetboek van economisch recht.

De faillissementsprocedure beoogt evenwel de vereffening van de onderneming, wanneer er geen hoop op redding meer is. De faillietverklaring gebeurt door de ondernemingsrechtbank hetzij op aangifte van de onderneming, hetzij op dagvaarding, bijvoorbeeld door de AAI als schuldeiser.

De faillissementsprocedure strekt ertoe het vermogen van de schuldenaar onder de bevoegdheid van een curator te plaatsen die belast is het vermogen van de gefailleerde te

beheren en te vereffenen en de opbrengst ervan te verdelen onder de schuldeisers (Boek XX, Titel VI, Hoofdstuk 1, art. Art. XX.98, Wetboek van economisch recht).

Het genaderecht is niet van toepassing op belastingverhogingen en administratieve boetes gevestigd ten name van een belastingschuldige waarvoor de faillissementsprocedure werd geopend.

2.1.3.5 Ontbinding en vereffening van vennootschappen, verenigingen en stichtingen

De ontbinding en vereffening van vennootschappen, verenigingen en stichtingen wordt geregeld door Deel 1, Boek 1, Titel 8, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Een ontbonden vennootschap houdt op te bestaan. Alvorens evenwel tot de ontbinding over te gaan, zal de vennootschap haar vermogen moeten vereffenen. Daarbij worden de activa te gelde gemaakt met oog op de aanzuivering van de passiva. De vereffening kan niet-deficitair zijn of deficitair.

De CAS zal in het licht van de feitelijke omstandigheden eigen aan elk geval onderzoeken of een het verlenen van een kwijtschelding of vermindering van een administratieve sanctie opportuun is.

2.1.3.6 Una via-wetgeving

Artikel 5, in fine, W 29 maart 2018 stelt uitdrukkelijk:

“voor zover die belastingverhogingen en administratieve boetes niet zijn opgelegd ingevolge inbreuken die via de administratieve weg zijn geregeld in het kader van het overleg, ingevoerd door de wet van 20 september 2012 tot instelling van het “una via”-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes.”.

In dergelijk geval maakten de dossiers immers reeds het voorwerp uit van een overleg tussen het parket en de fiscus. Indien het dossier strafrechtelijk wordt behandeld, kan enkel de rechter eventueel de penale boete opgelegd aan de rechtzoekende verminderen en, indien het dossier door de administratie wordt behandeld, onzegt artikel 5, in fine, W 29 maart 2018 elke bevoegdheid aan het College van de FBD om ter zake te beslissen.

Volledigheidshalve wordt het volgende opgemerkt.

Het arrest nr. 61/2014 van 3 april 2014 van het Grondwettelijk Hof (BS 02.06 2014) heeft de artikelen 3, 4 en 14 van voormelde wet van 20 september 2012 vernietigd.

In haar arrest van 15 november 2016 in de zaak A en B tegen Noorwegen nuanceert het EHRM op een ingrijpende manier de betekenis van dit “bis” – element i.v.m. de vraag wanneer er één dan wel twee procedures zijn.

De Grote Kamer van het Europees Hof van Justitie heeft op 20 maart 2018 in vier Italiaanse zaken eveneens uitspraak gedaan over de draagwijdte van het beginsel “non bis in idem”.

Het Hof van Cassatie zit intussen ook op dezelfde lijn (Cass. 21 september 2017, F.15 0081.N).

Hoofdstuk 2 van de wet van 5 mei 2019 houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek, beoogt het *una via*-principe aan te passen aan de nieuwe rechtspraak van het EHRM en van het Europees Hof van Justitie inzake het *non bis in idem*-beginsel. Daartoe wordt artikel 29 vervangen en wordt een nieuw artikel 29*bis* in het Wetboek van Strafvordering ingevoegd (BS 24.05.2019). Hierdoor komen de betrokken bepalingen van KB 20 september 2012 te vervallen.

Bij een eerstvolgend wetgevend initiatief zal artikel 5 W 29 maart 2018 met voormelde wetswijzigingen in overeenstemming worden gebracht.

2.1.3.7 Andere strafrechtelijke sancties

Naar analogie met de *una via*-wetgeving kan geen kwijtschelding worden verleend voor strafrechtelijke sancties vermeld in boek III, Titel IV, van het Wetboek diverse rechten en taksen.

Evenmin kan een kwijtschelding worden verleend voor boetes en belastingverhogingen opgelegd door de strafrechter.

2.2 Definitief karakter van de sanctie

2.2.1 Inkomstenbelastingen

Op het vlak van de inkomstenbelastingen worden de sancties opgelegd krachtens:

- voor wat betreft de belastingverhogingen:
 - artikel 444 WIB 92
 - de artikelen 225 tot 229 KB/WIB 92
- voor wat betreft de administratieve boetes:
 - artikel 445 WIB 92
 - artikel 229/1 tot 229/5 KB/WIB 92.

De beslissing om een sanctie toe te passen hangt in eerste instantie af van de taxatieagent van het bevoegde team beheer of team controle AAFisc.

Overeenkomstig artikel 366 WIB 92 kan de belastingplichtige bezwaar indienen tegen de verhogingen en de boetes gevestigd te zijnen name, bij de adviseur-generaal van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen.

In dat bezwaarschrift kan de belastingplichtige grieven opwerpen tegen de wettelijkheid en de rang van de overtreding en bijgevolg tegen het tarief van de toegepaste verhoging of de opportuniteit en het bedrag van de boete.

De beslissing van de adviseur-generaal of de door hem gedelegeerde ambtenaar die uitspraak doet over dit bezwaar, kan het voorwerp uitmaken van een beroep bij de rechtbank en erna bij het hof van beroep en zelfs het Hof van Cassatie.

Het onderzoek van het verzoek om kwijtschelding of vermindering van de gevestigde belastingverhogingen en administratieve boetes kan slechts worden aangevat ten aanzien van definitief geworden belastingverhogingen en administratieve boetes, dat wil zeggen:

- nadat de bezwaartermijn verstreken is, ofwel
- nadat de termijn voor het gerechtelijk beroep verstreken is na een beslissing van de adviseur-generaal of de door hem gedelegeerde ambtenaar, ofwel
- nadat een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg, een arrest van het hof van beroep, of een arrest van het Hof van Cassatie in kracht van gewijsde is gegaan.

2.2.2 Met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen

De met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen zijn:

- de verkeersbelasting op de autovoertuigen;
- de belasting op de spelen en de weddenschappen;
- de belasting op de automatische ontspanningstoestellen;
- de belasting en de aanvullende belasting op de werknemersparticipatie in het kapitaal van de vennootschap en op de winstpremie voor de werknemers.

Verschillende van deze belastingen vallen reeds onder de bevoegdheid van de Gewesten. Zodra een Gewest de dienst van de belasting zelf verzekert, is het College van de FBD onbevoegd om te beslissen over de kwijtschelding van boetes opgelegd door dat Gewest (zie punt 2.1.2).

Artikel 2 WIGB bepaalt:

“Voor zover hiervan door de bepalingen betreffende de in artikel 1 genoemde belastingen niet wordt afgeweken, zijn de artikelen 298, 300 tot 302, 304, 307, 323, 327, 335 tot 338, 340, 354 tot 359, 366 tot 379, 413, 414, 418, 419, en 470/1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 van toepassing op die belastingen.

(...)

De overtredingen van de bepalingen van dit Wetboek en van de besluiten tot uitvoering ervan worden gestraft met dezelfde straffen als gesteld zijn in de artikelen 445, 449 tot 453 en 455 tot 459 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, met inachtneming van de voorwaarden in die artikelen bepaald, behalve in zover daarin wordt verwezen naar bepalingen die geen toepassing vinden inzake met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

(...).”

Hieruit volgt dat de hiervoor vermelde bepalingen van toepassing op de in de inkomstenbelastingen gevestigde administratieve boetes, mutatis mutandis van toepassing zijn op de boetes gevestigd in de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen (voor zover deze nog onder de federale bevoegdheid vallen).

2.2.3 Diverse rechten en taksen

De in het WDRT opgenomen rechten en taksen zijn:

- de rechten op geschriften (Boek I)
- de taks op de beursverrichtingen en de reporten (Boek II, Titel I)
- de taks op de effectenrekeningen (Boek II, Titel II)

- de taks op de aflevering van effecten aan toonder (Boek II, Titel III)
- de taks op de effecten aan toonder (Boek II, Titel IV)
- de jaarlijkse taks op de verzekeringsverrichtingen (Boek II, Titel V)
- de jaarlijkse taks op de winstdeelnemingen (Boek II, Titel VI)
- de taks op het lange termijnsparen (Boek II, Titel VIII)
- de belasting voor aanplakking (Boek II, Titel IX)
- de jaarlijkse taks op de kredietinstellingen (Boek II, Titel XI)
- de jaarlijkse taks op de collectieve beleggingsinstellingen (Boek II, Titel XII)
- de jaarlijkse taks op de verzekeringsondernemingen (Boek II, Titel XIII).

Overeenkomstig artikel 20 WDRT kon de Minister van Financiën of zijn afgevaardigde, de overtreders van de wettelijke verplichtingen inzake de rechten op geschriften, geheel of gedeeltelijk van de opgelegde sancties ontheffen. Deze bepaling wordt opgeheven bij artikel 4 W 29 maart 2018.

Met betrekking tot de administratieve sancties opgelegd overeenkomstig de bepalingen van voormeld Wetboek bestaat er geen georganiseerde administratieve beroepsprocedure. Op basis van een informeel administratief beroep kan belastingplichtige een bezwaarschrift indienen bij de bevoegde fiscale administratie die uitspraak zal doen over de boete die op basis van zijn fiscale situatie aan de belastingplichtige werd opgelegd.

De indiening van een verzoekschrift bij de CAS om kwijtschelding of vermindering is in dit geval niet verbonden aan een vervaltermijn, maar kan slechts gebeuren nadat de Adviseur-generaal dienstchef van het betrokken Centrum Particulieren, KMO of Grote Ondernemingen beslist heeft over de vraag tot vermindering van deze boete.

Om door de CAS in aanmerking te worden genomen voor verder onderzoek, mogen de administratieve geldboetes waarvan de kwijtschelding of de vermindering wordt gevraagd bijgevolg niet (meer) betwist zijn en aldus niet (langer) het voorwerp uitmaken van enig administratief (zelfs informeel) of rechterlijk beroep.

DEEL II : BEHANDELING VAN DE VERZOEKSCRIFTEN

De W 29 maart 2018 voorziet niet in een overgangsmaatregel voor de verzoekschriften ingediend op basis van artikel 9 van het Regentsbesluit van 18 maart 1831 vóór de inwerkingtreding van W 29 maart 2018 op 1 januari 2019, hetzij rechtstreeks bij de Minister van Financiën, hetzij bij de Centrale Diensten AAFisc.

Op het moment van de inwerkingtreding van voormelde wet, waren er 637 gratieverzoeken hangende. Teneinde de rechtszekerheid van de indieners van die gratieverzoeken niet in het gedrang te brengen en in het kader van de algemene dienstverlening aan de burgers en de ondernemingen, heeft de CAS alle betrokkenen aangeschreven om hen op de hoogte te brengen van de gewijzigde wettelijke en reglementaire bepalingen en om hen de mogelijkheid te bieden hun dossier verder door de CAS te laten behandelen. Een groot deel van de verzoekers (353 of 55,42%) is daar op ingegaan.

De procedure voor de behandeling van een gratieverzoek wordt verduidelijkt in de artikelen 1 tot 3 KB 21 december 2018.

Het verzoekschrift om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen of administratieve boetes moet schriftelijk (per brief of bij voorkeur per e-mail), worden ingediend bij de CAS. Dit kan door de belastingschuldige zelf, zijn mandataris of zijn boekhouder, maar ook door ieder ander persoon die tot de betaling van de administratieve sanctie kan worden aangesproken.

Kunnen eveneens een gratieverzoek indienen, de personen die wettelijk gehouden zijn tot een hoofdelijke betaling van de belastingschuld van de belastingschuldige: de rechthebbenden in het kader van een nalatenschap, de beherende vennoten in een gewone commanditaire vennootschap of in een commanditaire vennootschap op aandelen en de vennoten van een coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid of van een vennootschap onder firma.

Zijn daarentegen niet betrokken, de bestuurders die veroordeeld zijn door de ondernemingsrechtbank tot hoofdelijke betaling van de bedrijfsvoorheffing omdat deze hoofdelijke aansprakelijkheid zich beperkt tot de hoofdsom (de belasting) en niet tot de belastingverhogingen, noch tot de boetes.

Het verzoekschrift dient gemotiveerd te zijn met de persoonlijke of financiële situatie van de betrokken belastingplichtige.

Zolang het College van de FBD geen uitspraak heeft gedaan over het door de belastingschuldige ingediende verzoekschrift, kan het verzoekschrift worden aangevuld.

Voor alle verzoekschriften wordt door het secretariaat van de CAS een dossier aangemaakt. De Voorzitter van de FBD zal een medewerker van de CAS aanduiden die zal instaan voor het onderzoek en de verdere afhandeling van het verzoekschrift.

De dossiers worden onderverdeeld in twee categorieën; CAS-dossiers en diversen.

Zoals hiervoor vermeld heeft de CAS alle betrokkenen die vóór 1 januari 2019 een verzoekschrift om kwijtschelding of vermindering hadden ingediend bij de Minister van Financiën of bij de Algemene Administratie van de Fiscaliteit, aangeschreven. De dossiers waarvoor geen reactie werd ontvangen, werden als diversen gerangschikt.

Desgevallend zal deze medewerker bij de indiener van het verzoekschrift bijkomende inlichtingen en/of bewijsstukken opvragen over de bijzondere motieven die het genadeverzoek onderbouwen.

Afhankelijk van de situatie en teneinde zich een grondig en totaalbeeld te kunnen vormen van het in behandeling zijnde verzoekschrift, kan de medewerker van de CAS beroep doen op de kennis van de medewerkers van de FOD Financiën (taxatieagent, geschilambtenaar, ontvanger, ...) die nauw betrokken zijn of waren bij het dossier. Die kennis kan immers noodzakelijk zijn bij de behandeling van het voorliggende verzoekschrift, bijvoorbeeld bij het nagaan van bepaalde verzachtende omstandigheden, zoals het nakomen van de fiscale verplichtingen door de belastingschuldige, voor bepaalde dossiers met een fraudeaspect, voor de behandeling van dossiers die slaan op verschillende belastingen (bijvoorbeeld btw en inkomstenbelastingen), of dossiers die een gezamenlijke inzet vergen van verschillende diensten (bijvoorbeeld invordering en taxatie).

Dossiers waarvoor de CAS geen antwoord krijgt op een vraag om inlichtingen verstuurd aan de verzoeker, dossiers waarbij verzoeker verzaakt aan zijn verzoek om kwijtschelding van de administratieve sanctie, worden ook als diversen gerangschikt.

Samenwerkingsprotocol van 18 maart 2019

Op 18 maart 2019 werd een samenwerkingsprotocol tot organisatie van de relaties inzake de verzoekschriften om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes tussen de FBD en de algemene administraties van de FOD Financiën, ondertekend.

Het betreft inzonderheid volgende algemene administraties:

- De Algemene Administratie van de Fiscaliteit
- De Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie
- De Algemene Administratie van de Inning en de Invordering.

In uitvoering van dat protocol duiden de administrateurs-generaal binnen hun centrale diensten, en ieder voor de algemene administratie waarvoor hij verantwoordelijk is, een contactpunt aan dat instaat voor de relaties met de CAS.

In het kader van de samenwerking tussen de FBD en voormelde algemene administraties, bezorgt de CAS een elektronische kopie van elke beslissing die door het College van de FBD wordt genomen aan het bevoegde contactpunt.

De beslissingen die de kwijtschelding of de vermindering van belastingverhogingen of administratieve boetes regelen, worden door de CAS overgemaakt aan het contactpunt van de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering.

Ontvangstbewijs

Artikel 2 KB 21 december 2018 bepaalt dat de verzoekschriften om kwijtschelding of vermindering van administratieve sancties het voorwerp uitmaken van een ontvangstbewijs uitgereikt aan de aanvrager binnen een termijn van vijftien werkdagen te rekenen vanaf de datum van ontvangst van het verzoekschrift.

Het ontvangstbewijs zal doorgaans enkel verstuurd worden indien het verzoekschrift ontvankelijk is en door de CAS zal worden onderzocht. De contactgegevens van de voor het

verzoekschrift verantwoordelijke medewerker worden in de ontvangstmelding worden meegedeeld.

Onontvankelijkheid

Het verzoekschrift is onontvankelijk indien het handelt over materies waarvoor de CAS in principe wel bevoegd is, maar waarvoor de procedure niet gerespecteerd is, bijvoorbeeld in geval van administratieve sancties die nog niet definitief zijn gevestigd.

De verzoeker zal op de hoogte worden gebracht van de reden van de onontvankelijkheid en zal worden geïnformeerd over de eventueel te ondernemen stappen om alsnog een gevolg te geven aan zijn in het verzoekschrift gestelde vragen.

Ontheven van bevoegdheid

In sommige gevallen moet de CAS vaststellen dat de ze ontheven is van bevoegdheid, waardoor het verzoekschrift niet ten gronde kan worden onderzocht. Dit is onder meer zo indien het verzoekschrift handelt over:

- vrijstelling van nalatigheidsinteressen
- kwijtschelding van de belasting
- boetes gevestigd in het kader van de btw-wetgeving
- boetes gevestigd in het kader van de wetgeving op de registratie-, hypotheek- en griffierechten
- boetes gevestigd in het kader van de wetgeving op de successierechten
- boetes opgelegd door de Gewesten, provincies, lokale of andere overheidsinstellingen
- strafrechtelijke sancties
- niet-fiscale sancties
- ...

In die gevallen zal het secretariaat van de CAS aan de verzoeker een beslissing van onontvankelijkheid sturen. Daarbij zal aan de verzoekende partij uitgelegd worden waarom zijn verzoekschrift onontvankelijk is en zal alle nodige informatie verstrekt worden die verzoeker moet toelaten om verdere stappen te ondernemen om zijn verzoek tot een goed einde te brengen.

In geval van gemengde verzoekschriften om kwijtschelding of vermindering van administratieve sancties (bv. inkomstenbelastingen en btw) zal het secretariaat van de CAS het verzoekschrift tezelfdertijd doorsturen naar de bevoegde diensten van de AAFisc.

Motivering van het verzoekschrift

Overeenkomstig artikel 1 KB 21 december 2018 moet het gemotiveerde verzoekschrift om kwijtschelding of vermindering van een administratieve sanctie schriftelijk bij de CAS worden ingediend.

De verzoeker zal in zijn gratieverzoek zijn persoonlijke en financiële situatie die hem niet of niet meer toelaat om de toegepaste fiscale sanctie te betalen, motiveren op basis van argumenten van sociale, familiale, financiële, economische of humanitaire aard, evenals op basis van zijn goede trouw.

De argumenten die door de belastingplichtige naar voren zijn gebracht, zullen het voorwerp uitmaken van een grondig onderzoek uitgevoerd door de CAS.

Recht om gehoord te worden

Zolang er geen beslissing is genomen, kan de aanvrager, op eigen initiatief of op initiatief van een medewerker van de CAS worden gehoord.

Het verzoek om een hoorzitting kan zowel schriftelijk als mondeling worden ingediend. De belastingschuldige of zijn mandataris/boekhouder krijgt de mogelijkheid om, enerzijds, de motivering van zijn verzoekschrift toe te lichten aan de medewerker van de CAS die belast is met het onderzoek ervan en, anderzijds, het verzoekschrift desgevallend uit te breiden.

De hoorzitting kan ook gehouden worden op initiatief van de medewerker van de CAS indien deze van oordeel is dat dit nuttig kan zijn voor de afhandeling van het verzoekschrift.

De hoorzitting wordt bijgewoond door minstens één Collegelid van de FBD. Na afloop wordt de verzoeker verzocht om een document te ondertekenen waarbij hij bevestigt dat hij werd gehoord.

Onderzoek van het verzoekschrift

De verzoekschriften om kwijtschelding of vermindering van fiscale sancties die bij de CAS worden ingediend, zijn genadeverzoeken. De aangeduide medewerker van de CAS zal het verzoekschrift grondig onderzoeken, inzonderheid op het vlak van de uitzonderlijke motieven die de inwilliging ervan rechtvaardigen.

Deze gratieverzoeken zijn immers geenszins een tweede geschillenronde waarbij de belastingplichtige kan vragen om de administratieve sanctie die hij heeft opgelopen opnieuw te onderzoeken onder het motief dat zijn fiscale situatie onjuist beoordeeld werd door de administratieve overheid tijdens het onderzoek van het bezwaarschrift of door de rechter in de gerechtelijke procedure.

Bij de controle van de sanctie opgelegd door de administratie ingevolge overtredingen inzake de fiscale reglementering, heeft de rechter de mogelijkheid om de werkelijkheid van de sanctie na te gaan en eveneens te beoordelen of de sanctie met de wettelijke voorschriften overeenstemt, en inzonderheid of zij niet indruist tegen de specifieke wettelijke bepalingen of tegen algemene rechtsbeginselen, en of zij niet in strijd is met de zorgvuldigheidsplicht van het bestuur.

Bijgevolg wordt in het kader van het gratieverzoek de vraag of de fiscale sanctie terecht of onterecht werd toegepast niet meer behandeld, daar deze vraag reeds definitief in een eerder stadium is beslecht, of dit had moeten zijn, ter gelegenheid van een administratief of gerechtelijk beroep.

De belastingplichtige zal los van elk fiscaal geschil zijn persoonlijke of financiële toestand die hem niet of niet meer toelaat om de toegepaste fiscale sanctie te betalen, moeten uiteenzetten. De CAS zal geen uitspraak doen over de wettigheid van de opgelegde sanctie. Die staat niet meer ter discussie aangezien de sanctie definitief is geworden.

De beslissing van de CAS die uitspraak zal doen over een gratieverzoek wijzigt dan ook niet de beslissing waarbij de belastingplichtige een fiscale sanctie heeft opgelopen; zij verleent eenvoudigweg om billijkheidsredenen (humanitaire, sociale, financiële, ...) een gehele of gedeeltelijke ontheffing van de uitvoering van een aan de belastingplichtige opgelegde geldelijke sanctie. De fiscale sanctie, namelijk de belastingverhoging of de administratieve boete, blijft weliswaar op zich bestaan, maar de uitvoering ervan wordt niet meer door de fiscale administratie voortgezet.

De motivering van de gratiebeslissing zal gebaseerd zijn op een onderzoek van de persoonlijke en financiële situatie van de schuldenaar van de administratieve sanctie, gestoeld op argumenten van sociale, financiële, economische of humanitaire aard, evenals op zijn goede trouw, zowel op het vlak van de taxatieprocedure als op het vlak van de invorderingsprocedure.

Ook in geval ondernemingen beroep willen doen op het genaderecht, zal het in iedere geval moeten gaan om ondernemingen die zich ingevolge buitengewone omstandigheden in financiële moeilijkheden bevinden. Er wordt geen onderscheid gemaakt naar de aard van de onderneming, noch naar de plaats van vestiging; de maatregel geldt, net als artikel 9 van het Regentsbesluit van 18 maart 1831, zowel voor binnenlandse als voor buitenlandse ondernemingen.

De CAS stelt vast dat bepaalde motieven herhaaldelijk terugkomen. De belangrijkste worden hierna aangehaald:

1. De boekhouder ligt aan de basis van de opgelopen sanctie

Het is nog steeds de regel dat de belastingplichtige die een beroep doet op een derde (boekhouder, accountant, fiscaal raadgever, ...) om zijn rekeningen bij te houden en zijn aangiften in te vullen, aansprakelijk blijft tegenover de Schatkist voor de vergissingen of nalatigheden begaan door die lasthebber in de uitoefening van zijn mandaat. Daaruit volgt dat de FOD Financiën niet aansprakelijk kan worden gesteld voor het feit dat het (vorige) boekhoudkantoor de opdracht die de belastingplichtige hem had toevertrouwd, niet heeft uitgevoerd, en dat de FOD Financiën daarvan dus niet de gevolgen kan dragen m.b.t. de eisbaarheid van de belasting en bijkomende vorderingen. Het is uiteindelijk de belastingplichtige die hiervan de gevolgen zal moeten dragen.

De CAS zal dan ook geen rekening houden met het argument dat de onenigheden met het (vorige) boekhoudkantoor mede aan de basis liggen van het laattijdig of niet indienen van de belastingaangifte.

Vaak blijkt trouwens dat de belastingplichtige het boekhoudkantoor niet aansprakelijk heeft gesteld of hen beroepsfouten ten laste heeft gelegd.

2. Aangehaalde liquiditeitsproblemen

De verzoeker voert aan dat de vennootschap in liquiditeitsproblemen is gekomen door de opgelegde fiscale sancties. Uit de verzamelde gegevens blijkt echter dat de vennootschap financieel gezond is.

3. Verzoek tot wijziging van de belastbare basis of tot kwijtschelding/vermindering van de eigenlijke belasting

Op de vraag om de belastbare basis te wijzigen kan niet ingegaan worden aangezien overeenkomstig artikel 5 W 29 maart 2018 de CAS enkel bevoegd is om beslissingen te nemen over verzoeken om kwijtschelding of vermindering van belastingverhogingen en administratieve boetes.

De CAS is dus niet bevoegd om de belastbare basis en dus de belastingschuld op zich, te verminderen. Belastingen kunnen noch door de Koning, noch door de Minister van Financiën, noch door de CAS geheel of gedeeltelijk worden kwijtgescholden. Ingevolge artikel 172 van de Grondwet kan immers geen vrijstelling of vermindering van belasting worden ingevoerd dan door een wet en mogen inzake belastingen geen voorrechten worden verleend. De belastbare grondslag kan dus niet aangepast worden.

4. *Administratieve boetes inzake bedrijfsvoorheffing*

De werkgever moet op de bezoldigingen die hij aan werknemers en bedrijfsleiders betaalt of toekent, overeenkomstig de ter zake geldende wettelijke en reglementaire bepalingen, steeds bedrijfsvoorheffing inhouden en deze tijdig doorstorten aan de administratie. De administratie stelde echter vast dat bepaalde schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing de wettelijke betalingstermijn niet respecteerden en de inkohiering van een aanslag in de bedrijfsvoorheffing afwachtten, alvorens het verschuldigde bedrag te voldoen.

Naar aanleiding van deze vaststelling werd door de administratie beslist om bij een laattijdige betaling van de bedrijfsvoorheffing niet alleen nalatigheidsinteressen aan te rekenen, maar ook een administratieve geldboete toe te passen om op deze manier de werkgevers te ontraden de bedrijfsvoorheffing die wordt ingehouden op de bezoldigingen van het personeel, stelselmatig te laat aan de Schatkist af te dragen.

Deze administratieve geldboete is gelijk aan 10% van de niet spontaan betaalde som met een minimum van 50 EUR en een maximum van 1.250 EUR. Voor een eerste overtreding zal geen administratieve boete worden toegepast (art. 445 WIB 92).

Van zodra een zelfstandig ondernemer personeel tewerkstelt, weet hij dat dit bepaalde verplichtingen met zich meebrengt en dat, wanneer niet wordt voldaan aan deze verplichtingen, er sancties zullen opgelegd worden door de bevoegde instanties.

Wanneer het bovendien niet gaat om een éénmalige overtreding, maar om meerdere overtredingen, vormt het herhaaldelijk karakter een verzwarende omstandigheid.

Elke toegeving inzake uitstel van betaling van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing zonder aanrekening van boeten zou een onrechtvaardigheid veroorzaken ten aanzien van belastingplichtigen die wel hun verplichtingen nakomen.

Aangezien de bedrijfsvoorheffing, een voorheffing is die de werkgever/vennootschap dient in te houden op de uitbetaalde of toegekende bezoldigingen kunnen deze voorheffingen nooit geacht worden deel uit te maken van de financiële middelen van de zaak.

Het niet doorstorten van deze voorheffingen getuigt niet van burgerzin en fiscaal onberispelijk gedrag.

5. *Toepassing van belastingverhogingen op inkomsten vermeld op bepaalde individuele fiches*

De nieuwe berekeningswijze voor het vaststellen van de belastingverhogingen, ingevoerd door de programmawet van 27.12.2012, heeft ertoe geleid dat, ingevolge de toepassing van dergelijke belastingverhogingen, een aanzienlijk bedrag moest worden betaald.

In zijn jaarverslag 2016 stelt de federale Ombudsman (blz. 99 e.v.) dat de Algemene Administratie van de Fiscaliteit zich bewust was van de gevolgen van de nieuwe berekeningswijze en, met ingang van aanslagjaar 2013, de toepassing van de uitvoeringsmodaliteiten van de belastingverhogingen in zekere mate versoepeld heeft.

“Zo wordt er geen enkele belastingverhoging meer opgelegd aan belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de inhouding van de bedrijfsvoorheffing en alsnog een laattijdige aangifte hebben ingediend na ontvangst van een herinneringsbrief, of die

binnen de termijn volledig en juist geantwoord hebben op de kennisgeving van aanslag van ambtswege.

(...)

Volgend op de tussenkomst van zowel de federale Ombudsman als de Fiscale Bemiddelingsdienst, heeft de fiscale administratie instructies(1) uitgevaardigd om vanaf aanslagjaar 2015 geen belastingverhogingen meer op te leggen aan belastingplichtigen waarvan de niet aangegeven of ontbrekende inkomsten werden vermeld op fiscale fiches(2). Deze belastingplichtigen kunnen nog steeds een administratieve boete opgelegd krijgen op basis van artikel 445 WIB 92.

(...)

Met een instructie van 15 maart 2017(3) werd de tolerantie van toepassing vanaf aanslagjaar 2015 uitgebreid tot de aanslagjaren 2013 en 2014.

(1) Instructie AAFisc nr. 27/2015 (nr. Cl.701.974) van 30 juli 2015

(2) in overeenstemming met artikel 57, 2°, WIB 92

(3) Instructie AAFisc nr. 2017/1/18 van 15 maart 2017 ”.

Bij de behandeling van de verzoekschriften in het kader van de toepassing van artikel 9 van het Regentsbesluit van 18 maart 1831 met betrekking tot de belastingverhogingen voor de aanslagjaren 2013, 2014 en 2015, diende voormelde tolerantie bovendien in acht genomen te worden en diende de nodige soepelheid gehanteerd te worden.

Gelet op de beginselen van rechtszekerheid, gewekt vertrouwen en behoorlijk bestuur houdt ook de CAS rekening met de voormelde tolerantie bij het nemen van een beslissing.

6. Repetitief karakter van de overtredingen/gebrek aan medewerking

Het herhaaldelijk karakter van de overtredingen en het gebrek aan medewerking zijn verzwarende omstandigheden, zeker wanneer zelfs na het indienen van het verzoekschrift tot kwijschelding van de belastingverhogingen en administratieve boetes, wordt nagelaten om de aangifte (tijdig) in te dienen.

Er ontstaat aldus een onoverzienbare schuldenlast omdat nauwelijks medewerking wordt verleend of enige goede wil wordt getoond. Er wordt bijvoorbeeld niet gereageerd op de briefwisseling van de administratie, zoals herinneringsbrieven, boeteberichten of op kennisgevingen van aanslag van ambtswege.

7. De zaakvoerder heeft te weinig tijd om zijn fiscale verplichtingen na te komen

Dat de zaakvoerder een druk bezet man is en veel op zakenreis gaat en daarenboven slordig is met zijn administratie zijn geen redenen die het laattijdig indienen van de aangiften in de vennootschapsbelasting door de vennootschap, verantwoorden.

Het is steeds de verantwoordelijkheid van de zaakvoerder om zijn vennootschap op een zodanige manier te leiden dat er kan voldaan worden aan al de verplichtingen die voortvloeien uit het houden van een vennootschap. Een zaakvoerder weet, van zodra een vennootschap wordt opgericht, dat dit bepaalde verplichtingen met zich zal meebrengen. De zaakvoerder weet ook of zou mogen verondersteld zijn te weten dat wanneer niet wordt voldaan aan deze verplichtingen er sancties zullen opgelegd worden door de bevoegde instanties.

De zaakvoerder van de vennootschap dient de zaken op te volgen en, indien nodig, de gepaste maatregelen te treffen. De zaakvoerder werd door de briefwisseling van de administratie, zoals herinneringsbrieven, boeteberichten en kennisgevingen van aanslag van ambtswege, herhaaldelijk ingelicht over de tekortkomingen. Hij had dus meerdere malen de mogelijkheid om zich te verdedigen.

8. *Familiale en financiële omstandigheden*

Bepaalde familiale omstandigheden die vaak terugkomen zijn de zorg als alleenstaande ouder voor minderjarige kinderen, de zorg voor zieke gezinsleden, ouders, enz. gepaard gaande met het blijven instaan voor de aflossing van de schulden.

Wanneer de CAS aan de hand van voorgelegde bewijsstukken de preciaire situatie van de verzoeker kan vaststellen en verzoeker bovendien nog blijkt geeft van goede trouw bv. door:

- het stipt naleven van het afbetalingsplan
- zijn fiscale verplichtingen correct na te leven,

zijn dit verzachtende omstandigheden die mee in overweging genomen worden bij de beoordeling van het gratieverzoek.

9. *Aanslag geheime commissielonen*

De bijzondere aanslag “geheime commissielonen” is in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 opgenomen onder deel I, Titel III (Vennootschapsbelasting), Hoofdstuk III (Berekening van de belasting), Afdeling II (Afzonderlijke aanslagen). Het gaat hier dus niet over een administratieve sanctie, maar wel over het vestigen van een belasting (zie eventueel Jaarverslag FBD 2016, deel 5, punt D, blz. 262 en 263).

De CAS is echter niet bevoegd om de belastbare basis en dus de belastingschuld op zich, te verminderen. Belastingen kunnen noch door de Koning, noch door de Minister van Financiën, noch door de CAS geheel of gedeeltelijk worden kwijtgescholden. Ingevolge artikel 172 van de Grondwet kan immers geen vrijstelling of vermindering van belasting worden ingevoerd dan door een wet en mogen inzake belastingen geen voorrechten worden verleend.

Intern verslag en beslissing

Om zich een grondig en totaalbeeld te kunnen vormen van het te behandelen dossier, zal de medewerker van de CAS de feitelijke omstandigheden van elk dossier onderzoeken.

Onder meer volgende elementen zullen worden onderzocht:

- de oorsprong van de gevestigde belastingverhogingen en boetes
- de houding van verzoeker ten opzichte van de administratie, inzonderheid AAFisc, AABBI, en AAIL, en dit zowel voor als na het indienen van het gratieverzoek
- het repetitief karakter van de overtredingen
- het vermogen van verzoeker
- de jaarrekening
- enz.

De CAS zal de resultaten van het onderzoek opnemen in een intern verslag waarbij een voorstel van beslissing wordt geformuleerd.

Bij het formuleren van het voorstel van beslissing zal de CAS steeds zoeken naar een win-winoplossing. Zo kan een beslissing verbonden zijn aan bepaalde voorwaarden, zoals het voldoen van de hoofdsom van de belasting, alvorens over te gaan tot een kwijtschelding of vermindering van de administratieve sancties. De vermindering kan bestaan uit een door de CAS vastgestelde verlaging van het toegepast percentage of uit de kwijtschelding van een bepaald bedrag.

In het kader van een gratieverzoek op het vlak van de inkomstenbelastingen, is de CAS geenszins gebonden door de bedragen of percentages vermeld in de artikelen 225 tot 229/5 KB/WIB 92.

De beslissing van de CAS heeft geen retroactieve werking. Zij laat de straf bestaan waarvan de gevolgen, die door de beslissing niet daadwerkelijk zijn vernietigd, blijven gelden.

Dit houdt in dat de nalatigheidsinteressen, rekening houdende met het bepaalde in artikel 415 WIB 92, tot de datum waarop de kwijtschelding is verleend, moeten berekend worden op het bedrag van de gevestigde hoofdsom en van de oorspronkelijk toegepaste belastingverhogingen, of eventueel op het gedeelte van de hoofdsom of de belastingverhogingen die na de wettelijke bezwaar- of beroepsprocedures is behouden (zie 415/14 en 15 Com.IB 92).

Vanaf de datum van de beslissing van de CAS houdende gehele of gedeeltelijke kwijtschelding van de belastingverhogingen, kan op de kwijtgescholden belastingverhogingen geen nalatigheidsinterest meer worden gevorderd.

De beslissing

Het intern verslag en het voorstel van beslissing worden aan het College van de FBD voorgelegd. Indien er binnen het College geen unanimiteit bestaat over het door de medewerker van de CAS geformuleerde voorstel van beslissing, zal een definitieve beslissing genomen worden door een meerderheid van het quorum van de leden van het College waarbij, ingeval van pariteit van stemmen, de stem van de Voorzitter van het College doorslaggevend zal zijn.

De definitieve uitspraak over de argumenten die door de aanvrager ter staving van zijn verzoekschrift werden geformuleerd wordt opgenomen in een gemotiveerde beslissing. De aanvrager wordt binnen een termijn van vijftien werkdagen te rekenen vanaf de datum van de beslissing bij ter post aangetekende zending van deze beslissing in kennis gesteld.

De beslissingen waarin het bedrag van de belastingverhoging of van de administratieve boete is vastgesteld dat door het College van de FBD wordt kwijtgescholden, worden door de CAS voor uitvoering overgemaakt aan het contactpunt van de AAll.

Een afschrift van de genomen en geanonimiseerde beslissingen zal samen met het jaarverslag van de FBD aan de Minister van Financiën worden voorgelegd.

Staatssteun (art. 107, lid 1, VWEU)

Met het oog op administratieve vereenvoudiging, zowel voor de Lidstaat als voor de diensten van de Commissie – die haar middelen moet kunnen richten op gevallen van steunverlening die van werkelijk belang zijn op communautair niveau – en in het belang van het “Midden- en Kleinbedrijf” heeft de Commissie, in 1992 een zogenaamde de-minimisregel ingevoerd waarbij een steunniveau in een absoluut bedrag wordt vastgesteld.

Het KB 21 december 2018 valt onder de toepassing van de de-minimissteun zoals vervat in Verordening (EU) 1407/2013 van de Europese Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun en de eventuele latere wijzigingen van deze verordening.

Dit houdt in dat het totale bedrag van de de-minimissteun die is verleend aan één onderneming, niet hoger mag zijn van 200.000 EUR over een periode van drie jaar. Dit plafond is van toepassing ongeacht de vorm van de steun en ongeacht het daarmee beoogde doel.

Het College van de FBD zal er dus moeten over waken dat voormeld bedrag van 200.000 EUR niet wordt overschreden gedurende eenzelfde periode van drie jaar, het jaar van de beslissing tot kwijtschelding inbegrepen, ongeacht de jaren waarin de boetes en belastingverhogingen gevestigd werden.

Verhaal

De W 29 maart 2018 voorziet niet in een georganiseerd beroep.

Krachtens artikel 14, §1, eerste lid, 1°, Gec.W RvS heeft de vernietigingsbevoegdheid van de Raad van State een algemeen karakter in die zin dat ze mede geldt voor alle eenzijdige bestuurshandelingen van de onderscheiden administratieve overheden, behalve indien de wet voorzien heeft in een bijzonder beroep voor een ander rechtscollege.

Tegen de beslissingen genomen door het College van de FBD kan steeds een juridictioneel beroep ingediend worden bij de Raad van State bij toepassing van artikel 14, §1, Gec.W RvS. Dit beroep dient te worden ingediend binnen een termijn van zestig kalenderdagen te rekenen vanaf de derde werkdag die volgt op de aangetekende verzending van de beslissing (waarbij de derde werkdag inbegrepen is in deze termijn).

Jaarverslag

Het jaarverslag en een afschrift van de genomen en geanonimiseerde beslissingen worden ten laatste op 30 juni van het jaar dat volgt op datgene waarop het verslag slaat door de Minister van Financiën aan de Kamer van volksvertegenwoordigers bezorgd. Op die manier wordt de nodige transparantie gewaarborgd.

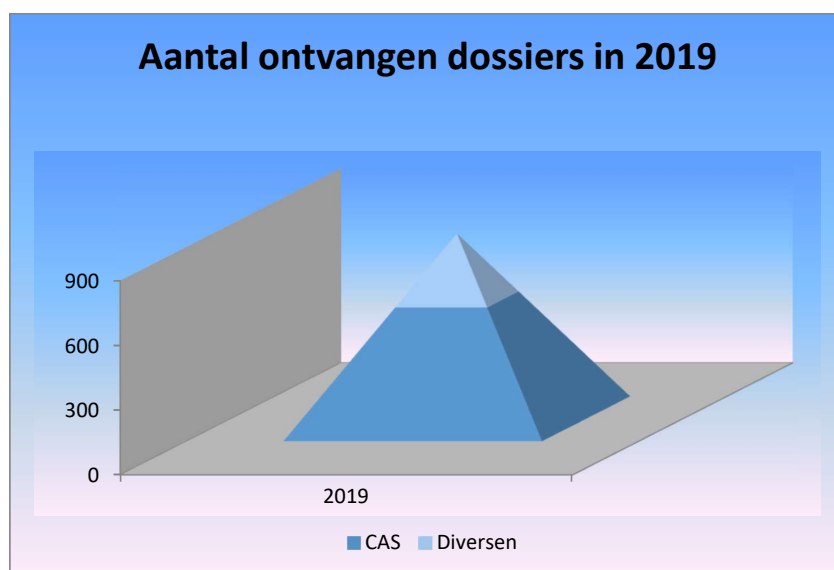
Een afschrift van voormeld jaarverslag zal, samen met een geanonimiseerde kopie van voormelde beslissingen, bovendien ook aan het Rekenhof worden overgemaakt. Het Rekenhof kan te allen tijde de hem toegestane wettelijke controlemachtigingen uitvoeren. Op deze manier wordt ook het grondwettelijk gewaarborgd fiscaal gelijkheidsbeginsel, neergelegd in artikel 172 van de Grondwet, gerespecteerd.

Enkel het verslag wordt openbaar gemaakt door de Kamer van volksvertegenwoordigers. De kopieën van de beslissingen maken geen deel uit van die openbaarmaking.

DEEL III : STATISTIEKEN

1. ALGEMEEN

1.1. Nieuwe dossiers



In 2019 creëerde de CAS 859 dossiers.

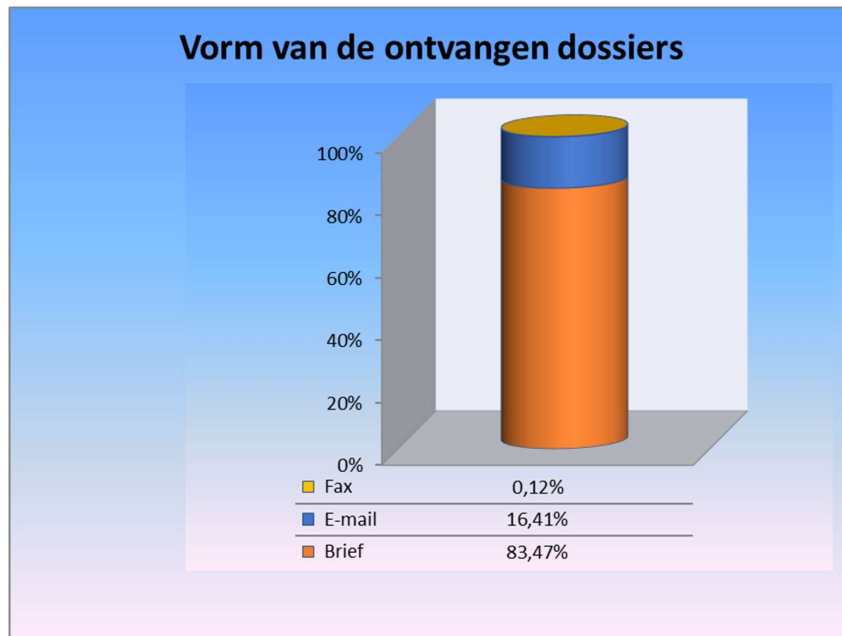
Daarvan werden er 553 aangemerkt als CAS-dossiers (effectieve verzoekschriften om kwijtschelding of vermindering van administratieve sancties).

306 dossiers werden geregistreerd als diversen. Dit is meer dan 35% van de aangemaakte dossiers.

Zoals vermeld bij het begin van deel II werden de dossiers waarvoor de CAS geen reactie heeft ontvangen op haar vraag om akkoord tot overname van de verzoekschriften gericht aan de Minister van Financiën of de AAFisc, als diversen gerangschikt. Voor 2019 betrof het hier 284 dossiers.

Dit verklaart het hoge percentage diversen ten opzichte van het totaal aantal gecreëerde dossiers.

1.2. Wijze van indiening



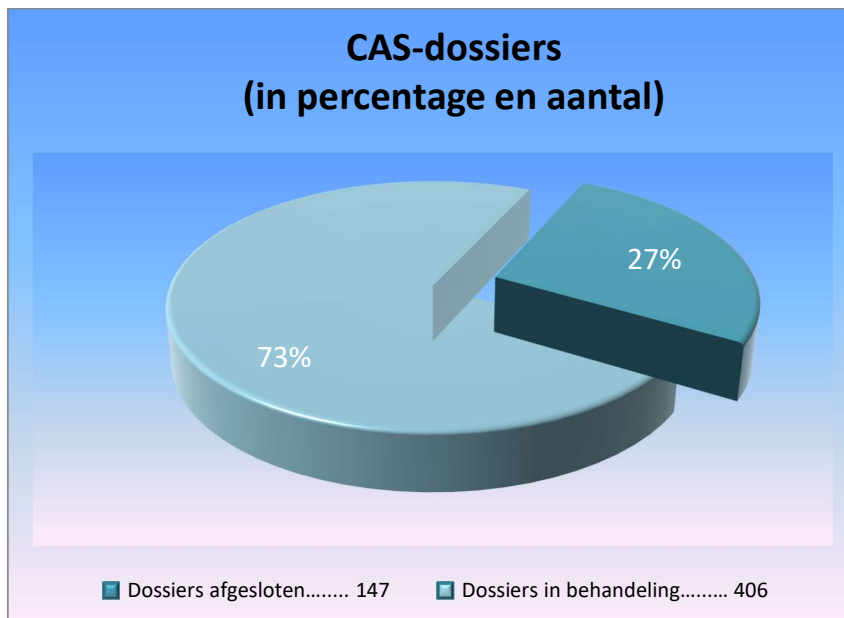
Zoals vermeld bij het begin van deel II voorziet de W 29 maart 2018 niet in een overgangsmaatregel voor de verzoekschriften ingediend op basis van artikel 9 van het Regentsbesluit van 18 maart 1831 vóór de inwerkingtreding van W 29 maart 2018 op 1 januari 2019, hetzij rechtstreeks bij de Minister van Financiën, hetzij bij de Centrale Diensten AAFisc.

Deze verzoekschriften werden steeds per brief ingediend en werden bij de overname door de CAS dus ook als dusdanig geregistreerd.

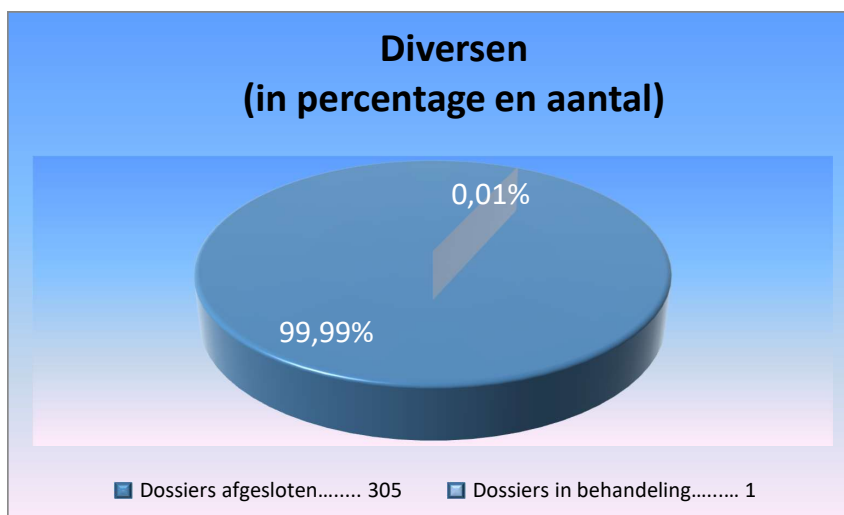
Het gaat om 637 dossiers; dit verklaart het hoge aantal per brief ingediende verzoekschriften.

1.3. Afgesloten dossiers

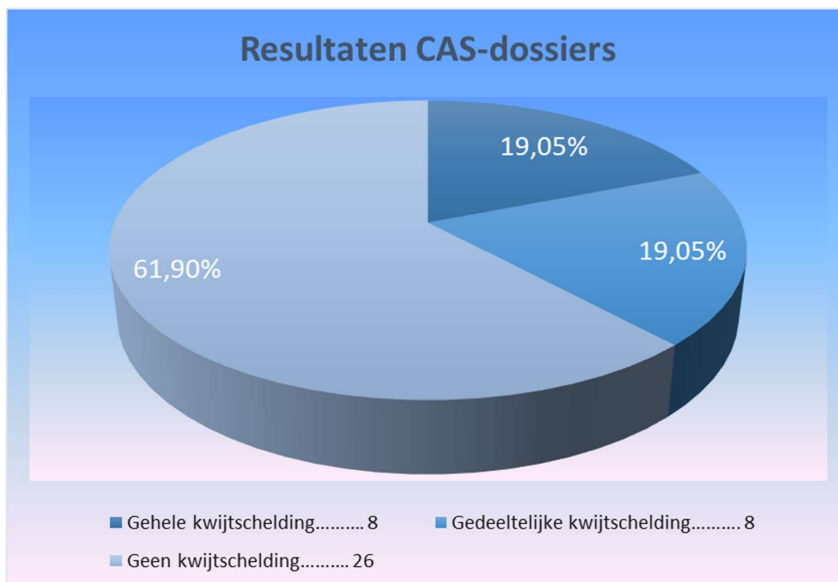
1.3.1. Verzoekschriften



1.3.2. Diversen



1.3.3. Resultaten



1.3.4. Uitsplitsing naar gelang van de aard van de beslissing

Uitsplitsing van de afgesloten CAS-dossiers							
Type van beslissing		Aantal afgesloten dossiers					Reden
		147					
		Ontvankelijke aanvragen 42 (28,57 %)		Onontvankelijke en onbevoegd 101 (68,71 %) et 4 (2,72 %)			
		Nederlands	Frans	Nederlands	Frans		
Gehele kwijtschelding	19,05%	6	2	0	1	0,95%	Niet-fiscaal administratieve sanctie
				1	0	0,95%	Andere (geregionaliseerde materie, enz)
Gedeeltelijke kwijtschelding	19,05%	8	0	0	2	1,91%	BTW-boete
				12	31	40,95%	Sanctie in Procedure van gerechtelijke reorganisatie / faillissement
Geen kwijtschelding	61,90%	24	2	3	6	8,57%	Sanctie in Collectieve schuldenregeling
				1	4	4,76%	Sanctie in Onbeperkt uitstel van invordering
				18	19	35,24%	Sanctie heeft geen definitief karakter (voortijdig)
				3	2	4,76%	Geen toegepaste sanctie (afwezigheid van onderwerp)
				2	0	1,91%	Sanctie opgelegd op basis van het Una Via-principe

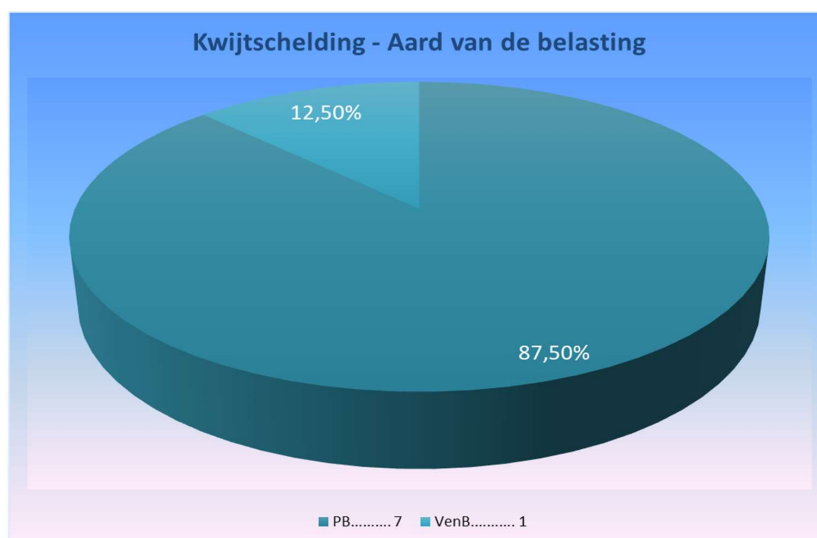
1.3.5. Gehele kwijtschelding – Aantal beslissingen uitgesplitst per provincie

Aantal beslissingen gehele kwijtschelding verleend per provincie							
	Oost-Vlaanderen	Antwerpen	Henegouwen	Limburg	Namen	Luxemburg	TOTAAL
NL	2	2	0	2	0	0	6
FR	0	0	1	0	0,25	0,75	2
TOTAAL							8

1.3.6. Gehele kwijtschelding - Bedrag uitgesplitst per gemeente van aanslag

Bedrag van de gehele kwijtschelding verleend per gemeente van aanslag							
	Oost-Vlaanderen	Antwerpen	Henegouwen	Limburg	Namen	Luxemburg	TOTAAL
MAARKEDAL	656,72	0	0	0	0	0	656,72
MOL	0	125,00	0	0	0	0	125,00
MONS	0	0	1.875,00	0	0	0	1.875,00
SINT-TRUIDEN	0	0	0	12.591,53	0	0	12.591,53
BERINGEN	0	0	0	875,00	0	0	875,00
ANTWERPEN	0	1.798,38	0	0	0	0	1.798,38
DEINZE	217,40	0	0	0	0	0	217,40
GESVES	0	0	0	0	625,00	0	625,00
FLORENVILLE	0	0	0	0	0	383,43	383,43
TOTAAL							19.147,46

1.3.7. Gehele kwijtschelding - Aard van de kwijtgescholden belasting



1.3.8. Gedeeltelijke kwijtschelding – Aantal beslissingen uitgesplitst per provincie

Aantal beslissingen gedeeltelijke kwijtschelding per provincie						
	Vlaams-Brabant	Limburg	West-Vlaanderen	Antwerpen	Oost-Vlaanderen	TOTAAL
NL	3	1	1	2	1	8
FR	0	0	0	0	0	0
TOTAAL						8

1.3.9. Gedeeltelijke kwijtschelding – Bedrag uitgesplitst per gemeente van aanslag

Bedrag van de gedeeltelijke kwijtschelding verleend per gemeente van aanslag							
	Vlaams-Brabant	Limburg	West-Vlaanderen	Antwerpen	Oost-Vlaanderen	TOTAAL	Aanvankelijk
MERCHTEM	1.375,00	0	0	0	0	1.375,00	2.384,63
HASSELT	0	18.982,54	0	0	0	18.982,54	19.107,54
BRUGGE	0	0	625,00	0	0	625,00	15.248,42
SINT-KATELIJNE-WAVER	0	0	0	233.915,50	0	233.915,50	239.340,50
LEUVEN	3.301,71	0	0	0	0	3.301,71	3.301,71
AALTER	0	0	0	0	36.461,02	36.461,02	37.386,02
ESSEN	0	0	0	1.371,08	0	1.371,08	2.086,65
DILBEEK	16.000,05	0	0	0	0	16.000,05	39.249,61
TOTAL						312.031,90	358.105,08

1.3.10. Gedeeltelijke kwijtschelding – Aard van de kwijtscholden belasting



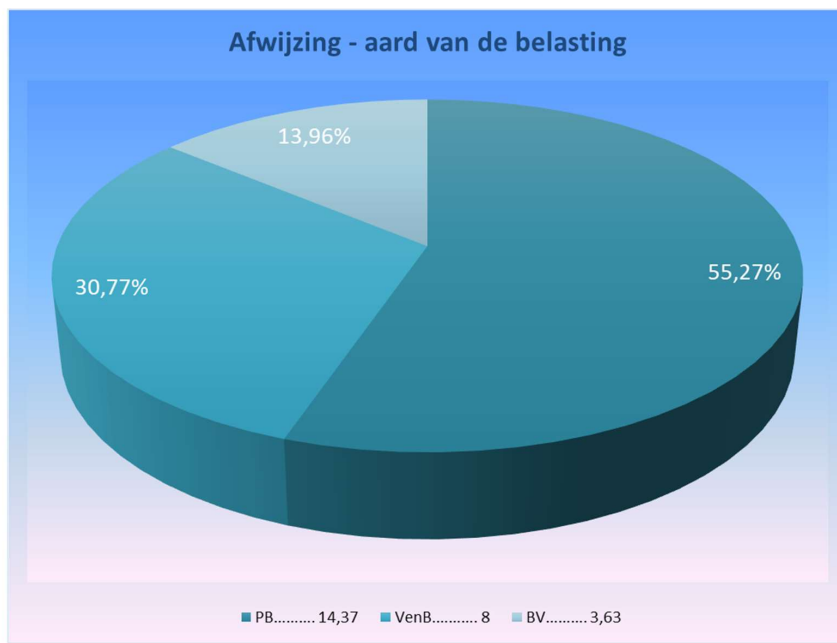
1.3.11. Afwijzing – Aantal beslissingen uitgesplitst per provincie

Aantal afwijzingsbeslissingen per provincie								
	West-Vlaanderen	Antwerpen	Brussels Hoofdstedelijk Gewest	Vlaams-Brabant	Oost-Vlaanderen	Limburg	Luik	TOTAAL
NL	6	7	0,33	7,67	2	1	0	24
FR	0	0	1	0	0	0	1	2
TOTAAL								26

1.3.12. Afwijzing – Bedrag van verzoek uitgesplitst per gemeente van aanslag

Afwijzing - bedrag van het aanvankelijk verzoek per gemeente van aanslag									
	West-Vlaanderen	Antwerpen	Brussels Hoofdstedelijk Gewest	Vlaams-Brabant	Oost-Vlaanderen	Limburg	Luik	TOTAAL	Aanvankelijk
LENDELEDE	209.889,87	0	0	0	0	0	0	209.889,87	209.889,87
ANTWERPEN	0	58.574,17	0	0	0	0	0	58.574,17	58.574,17
IXELLES	0	0	24.288,34	0	0	0	0	24.288,34	24.288,34
WEZEMBEEK-OPPEM	0	0	0	7.347,37	0	0	0	7.347,37	7.347,37
GOOIK	0	0	0	5.335,21	0	0	0	5.335,21	5.335,21
ANDERLECHT	0	0	31.234,86	0	0	0	0	31.234,86	31.234,86
KORTRIJK	101.437,69	0	0	0	0	0	0	101.437,69	101.437,69
ROESELARE	2.042,00	0	0	0	0	0	0	2.042,00	2.042,00
MECHELEN	0	15.594,33	0	0	0	0	0	15.594,33	15.594,33
OVERIJSE	0	0	0	3.301,71	0	0	0	3.301,71	3.301,71
GENT	0	0	0	0	4.461,00	0	0	4.461,00	4.461,00
SINT-GILLIS-WAAS	0	0	0	0	30.334,55	0	0	30.334,55	30.334,55
IEPER	2.582,00	0	0	0	0	0	0	2.582,00	2.582,00
LEUVEN	0	0	0	16.877,61	0	0	0	16.877,61	16.877,61
GLABBEK	0	0	0	1.250,00	0	0	0	1.250,00	1.250,00
NIEUWERKERKEN	0	0	0	0	0	4.029,05	0	4.029,05	4.029,05
LANDEN	0	0	0	1.046,78	0	0	0	1.046,78	1.046,78
ZAVENTEM	0	0	0	660,34	0	0	0	660,34	660,34
MEERHOUT	0	2.622,66	0	0	0	0	0	2.622,66	2.622,66
MALLE	0	553,00	0	0	0	0	0	553,00	553,00
LIÈGE	0	0	0	0	0	0	67.575,47	67.575,47	67.575,47
TOTAL								591.038,01	591.038,01

1.3.13. Afwijzing – Bedrag van verzoek uitgesplitst naar gelang van de aard van de belasting



LIJST VAN DE GEBRUIKTE AFKORTINGEN

AABBI	Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie
AAD&A	Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen
AAFisc	Algemene Administratie van de Fiscaliteit
AAII	Algemene Administratie van de Inning en de Invordering
AAPD	Algemene Administratie Patrimoniumdocumentatie
AOW	Algemene Ouderdomswet (Nederland)
ASR	Administratieve schuldenregeling
AWDA	Algemene wet inzake douane en accijnzen van 18 juli 1977
BFW	Bijzondere wet betreffende financiering van de Gemeenschappen en Gewesten
BIV	belasting op inverkeerstelling
BNI	belasting van niet-inwoners
BNI/Nat.Pers.	belasting van niet-inwoners betreffende natuurlijke personen
BNI/Ven	belasting van niet-inwoners betreffende vennootschappen
BS	Belgisch Staatsblad
btw	belasting over de toegevoegde waarde
Btw-Wetboek	Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde
BV	bedrijfsvoorheffing
bv.	Bijvoorbeeld
BW	Burgerlijk Wetboek
CAS	Cel administratieve sancties
Cass.	Hof van Cassatie
CBN	Commissie voor boekhoudkundige normen
Com.IB 92	commentaar op het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992
cvoha	coöperatieve vennootschap met onbeperkte hoofdelijke aansprakelijkheid
DBV	(van het) dubbelbelastingverdrag

EEZ	Exclusieve Economische Zone
enz.	en zo voort
EUR	Euro
e.v.	en volgende
FBD	Fiscale Bemiddelingsdienst
FOD	Federale Overheidsdienst
Ger. W	Gerechtelijk Wetboek
i.g.v.	in geval van
KB	het koninklijk besluit van ...
KB/WIB 92	het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992
KI	kadastraal inkomen
m.b.t.	met betrekking tot
MB	het ministerieel besluit van
o.a.	onder andere
OCMW	Openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn
o.m.	onder meer
OV	onroerende voorheffing
PB	personenbelasting
PV	parlementaire vraag
PW	(van de) Programmawet van ...
R/C	rekening courant
REA	rechtbank eerste aanleg
RPB	rechtspersonenbelasting
RV	roerende voorheffing
RVA	Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening
VenB	vennootschapsbelasting
VIES	VAT Information Exchange System
vzw	vereniging zonder winstoogmerk

W	(van de) wet van ...
WDRT	Wetboek diverse rechten en taksen
W.Reg.	Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten
W.Succ.	Wetboek der successierechten
W.Ven	Wetboek van Vennootschappen
WIGB	Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen
WIB 92	Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992
WMGI	Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen