

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 2004-2005

27 JUIN 2005

Projet de loi-programme

Procédure d'évocation

AMENDEMENTS

N° 1 DE M. STEVERLYNCK

Art. 41

Remplacer l'article 342, § 3, proposé, par la disposition suivante :

« § 3. Lorsque le contribuable n'établit pas qu'il a été empêché, par de justes motifs, de remettre une déclaration ou d'éliminer les vices de forme dont serait entachée sa déclaration, au plus tard le jour de l'envoi de la notification d'imposition d'office, le Roi détermine le minimum des bénéfices ou profits qui est imposable dans le chef des entreprises ou des titulaires d'une profession libérale, et ce dans le respect des conditions énoncées au § 1^{er}, alinéa 1^{er}. Les minima ne peuvent pas être appliqués lorsque des bases forfaitaires sont arrêtées pour l'exercice d'imposition conformément au § 1^{er}, alinéa 2. »

Justification

L'article 342 du CIR 92 attribue au fisc une série de moyens de preuve à utiliser lorsqu'aucun élément probant n'est disponible pour établir une cotisation. L'article 41 de la loi-programme ajoute

Voir:

Documents du Sénat :

3-1254 - 2004/2005 :

N° 1 : Projet de loi-programme.

BELGISCHE SENAAAT

ZITTING 2004-2005

27 JUNI 2005

Ontwerp van programmawet

Evocatieprocedure

AMENDEMENTEN

Nr. 1 VAN DE HEER STEVERLYNCK

Art. 41

Het voorgestelde artikel 342, § 3, vervangen als volgt :

« § 3. Wanneer de belastingplichtige geen wettige redenen aantoont die hem beletten een aangifte in te dienen of de vormgebreken waarmede de aangifte is aangetast te verhelpen uiterlijk de dag voor de verzending van de kennisgeving van aanslag van ambtswege, bepaalt de Koning, met inachtneming van de in § 1, eerste lid, vermelde voorwaarden, het minimum van de winst of baten dat belastbaar is ten name van de ondernemingen of vrije beroepen. De minima kunnen niet toegepast worden indien forfaitaire grondslagen voor het aanslagjaar worden vastgesteld overeenkomstig § 1, tweede lid. »

Verantwoording

In artikel 342 WIB 1992 worden een aantal bewijsmiddelen toegekend aan de fiscus wanneer er geen bewijskrachtige gegevens beschikbaar zijn om een aanslag te vestigen. Artikel 41 van

Zie:

Stukken van de Senaat :

3-1254 - 2004/2005 :

Nr. 1 : Ontwerp van programmawet.

à cette liste un nouveau moyen de preuve, qui s'applique à toute entreprise et à tout titulaire d'une profession libérale, et qui prévoit une base imposable minimum en cas d'absence de déclaration ou de remise tardive de celle-ci.

Le nouveau moyen de preuve s'inscrit dans le cadre de la procédure de taxation d'office. Tout contribuable a l'obligation de rentrer une déclaration fiscale. S'il néglige de le faire, l'administration a le droit de procéder à une taxation d'office, qu'elle a toutefois l'obligation de motiver. Le contribuable a en revanche le droit de prouver le montant exact de ses revenus imposables.

En pratique, les tribunaux annulent régulièrement des taxations d'office pour cause d'arbitraire. Bien que du point de vue juridique, la procédure de taxation d'office ait pour effet de renverser la charge de la preuve en ce qui concerne le revenu imposable, la taxation d'office doit être motivée et s'appuyer sur des éléments objectifs permettant de déterminer le revenu du contribuable. Pour l'administration, la collecte de ces éléments est une opération très fastidieuse, voire souvent même impossible. Il y a donc en fait un déséquilibre entre, d'une part, l'obligation de motivation incombant au fisc et, d'autre part, le droit qu'a le contribuable de fournir la preuve contraire. Il pourrait dès lors se justifier de renforcer la position de l'administration en insérant une disposition légale prévoyant l'application de minima imposables lorsque l'administration ne peut pas se baser sur une déclaration fiscale.

Si le nouveau moyen de preuve retire à l'administration l'obligation de motiver la taxation d'office, il est essentiel que ce nouveau moyen de preuve soit proportionné à l'objectif à atteindre et qu'il ne soit pas porté atteinte aux droits des contribuables plus que nécessaire pour atteindre cet objectif.

Les effets du texte de l'article 41 de la loi-programme sont toutefois disproportionnés pour les contribuables qui ont opté pour le régime forfaitaire et pour ceux qui ont rentré leur déclaration tardivement.

Les contribuables soumis au régime forfaitaire ne tiennent, par définition, pas d'écritures comptables probantes étant donné que leurs revenus imposables sont déterminés par application des bases forfaitaires convenues entre l'administration et les groupements professionnels concernés. Lorsque ces contribuables sont taxés d'office, le fisc a le choix, d'après la disposition en projet, entre la base imposable minimum arrêtée par le Roi ou les bases forfaitaires d'imposition. Comme les contribuables soumis au régime forfaitaire ne tiennent, par définition, pas de comptabilité probante (sans quoi ils ne pourraient pas être soumis au forfait), ils ne seront jamais en mesure de faire la preuve de leur revenu réel, étant donné qu'ils considèrent, à juste titre d'ailleurs, qu'ils sont soumis au forfait. Il est dès lors tout à fait proportionné de prévoir que lorsque des bases forfaitaires ont été arrêtées pour l'exercice d'imposition concerné, ce moyen de preuve est celui qu'il y a lieu d'utiliser. Lorsque les forfaits sont basés sur les achats du contribuable, le fisc peut se baser sur le listing annuel des clients assujettis à la TVA. Pour les contribuables qui exercent leur activité dans le secteur de l'agriculture ou de l'horticulture, le fisc peut se baser sur la superficie cultivée ou sur le nombre de têtes de bétail présentes.

C'est pourquoi l'amendement prévoit une hiérarchie entre les moyens de preuve à utiliser. La base imposable forfaitaire minimum ne peut être appliquée que dans la mesure où aucune base forfaitaire n'a été arrêtée en application de l'article 342, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR92.

Le fisc peut appliquer les bases imposables minima comme moyen de preuve non seulement aux contribuables qui ne rentrent pas de déclaration fiscale, mais aussi à ceux qui la rentrent tardivement. En ce sens, l'article 41 de la loi-programme va donc plus loin que la proposition déposée à la Chambre par M. Van der

de programmawet voegt een nieuw bewijsmiddel hieraan toe ten aanzien van alle ondernemingen en de beoefenaars van een vrij beroep. Het nieuwe bewijsmiddel voorziet in een minimum belastbare grondslag wanneer geen aangifte of laattijdig een aangifte wordt ingediend.

Het nieuwe bewijsmiddel kadert binnen de procedure van aanslag van ambtswege. De belastingplichtige heeft de plicht een belastingaangifte in te dienen. Wanneer hij dit nalaat heeft de administratie het recht een ambtshalve aanslag te vestigen. Zij heeft evenwel de plicht de ambtshalve aanslag te motiveren. Daartegenover staat het recht van de belastingplichtige het juiste bedrag van zijn belastbare inkomsten te bewijzen.

In praktijk vernietigen de rechtbanken regelmatig ambtshalve aanslagen omdat zij gevestigd zijn wegens willekeur. Alhoewel in rechte de bewijslast met betrekking tot het belastbaar inkomen omkeert in geval van een ambtshalve aanslag, dient de ambtshalve aanslag op zich gemotiveerd te zijn en te steunen op objectieve gegevens waaruit het inkomen van de belastingplichtige blijkt. Het verzamelen van deze gegevens is voor de administratie erg tijdrovend en in vele gevallen onmogelijk. Feitelijk bestaat er dus geen evenwicht tussen enerzijds de motivatieplicht van de fiscus en het recht op het tegenbewijs in hoofde van de belastingplichtige. Het is dan ook te verantwoorden de positie van de administratie te versterken door wettelijk te voorzien in belastbare minima wanneer de administratie niet kan steunen op een belastingaangifte.

Wanneer het nieuwe bewijsmiddel de plicht ontnemt aan de administratie de ambtshalve aanslag te motiveren, is het essentieel dat het nieuwe bewijsmiddel in verhouding staat tot het nagestreefde doel en dat niet meer afbreuk wordt gedaan aan de rechten van de belastingplichtigen dan nodig om dit doel te bereiken.

De gevolgen ten aanzien van de belastingplichtige van de tekst van artikel 41 van de programmawet zijn evenwel onevenredig ten aanzien van de forfaitaire belastingplichtigen en diegenen die te laat een aangifte indienen.

Forfaitaire belastingplichtigen voeren per definitie geen bewijskrachtige boekhouding. Het bedrag van hun belastbare inkomsten wordt immers bepaald volgens de forfaitaire grondslagen zoals overeengekomen tussen de administratie en de betrokken beroepsgroeperingen. Wanneer zij ambtshalve aangeslagen worden, heeft de fiscus volgens de ontworpen bepaling de keuze tussen de minimum belastbare grondslag zoals door de Koning bepaald en de forfaitaire grondslagen van aanslag. Doordat de forfaitaire belastingplichtigen per definitie geen bewijskrachtige boekhouding voeren (anders kunnen zij niet aan het forfait worden onderworpen), kunnen zij nooit aantonen welk hun werkelijk inkomen is. Zij gaan er immers terecht vanuit dat zij aan het forfait zouden worden onderworpen. Het is dan ook niet meer dan evenredig wettelijk te bepalen dat indien er forfaitaire grondslagen voor het aanslagjaar worden vastgesteld dat dit bewijsmiddel moet gehanteerd worden. Wanneer de forfaits gebaseerd zijn op de aankopen van de belastingplichtige, kan de fiscus steunen op de jaarlijkse opgave afnemers BTW-belastingplichtigen. Voor de belastingplichtigen die werkzaam zijn in de land- of tuinbouw, kan de fiscus zich baseren op de betaalde oppervlakte of de aanwezige dieren.

Het amendement voorziet dan ook in een hiërarchie tussen de aan te wenden bewijsmiddelen. De forfaitaire minimum belastbare grondslag kan enkel toegepast worden in de mate er geen forfaitaire grondslag werd vastgesteld overeenkomstig artikel 342, § 1, tweede lid, WIB 1992.

Het bewijsmiddel van de minimum belastbare grondslagen kan de fiscus niet alleen toepassen op de belastingplichtigen die geen belastingaangifte indienen, maar ook op diegene die laattijdig zijn. Artikel 41 van de programmawet gaat dan ook verder dan wat de heer Van der Maelen en mevrouwen Anne-Marie Baeke en

Maelen et Mmes Anne-Marie Baeke et Annemie Roppe (doc. 51-1300/001). Cette proposition ne vise que la catégorie des contribuables qui ne rentrent pas de déclaration, même après avoir reçu une mise en demeure de le faire. Dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, le fisc disposerait avec le nouveau moyen de preuve d'une arme efficace et rapide face à un contribuable récalcitrant (doc. 51-1300/011, p. 8). Mais si le contribuable a été empêché de remettre sa déclaration dans les délais par de justes motifs, le nouveau moyen de preuve est disproportionné. La tardiveté ne peut pas être sanctionnée de la même manière que la mauvaise volonté, surtout pas lorsqu'elle est due à de justes motifs. Dans ce cas, le fisc doit se fonder sur la déclaration et non pas sur les bases imposables minima.

Le contribuable ne doit cependant pas tout attendre des « justes motifs ». Si cette notion est certes plus vaste que celle de « force majeure », la jurisprudence montre que les justes motifs n'excusent pas la négligence, pas même celle du mandataire.

La force majeure ne peut résulter que d'un événement indépendant de la volonté humaine que celle-ci ne peut prévoir ni conjurer et est inconciliable avec une négligence ou un défaut de précaution (Cass., 25 juin 1956, *Buls, Pas.* 1956, I, 1176; Mons, 25 septembre 1992, Pardaens; Liège, 27 février 1991, Petry).

Le contribuable ne peut pas invoquer la force majeure lorsque sa comptabilité a été saisie par la justice (Liège, 10 juin 1987, *FJF*, 1987, 299). La cour d'appel de Mons en a jugé autrement (Mons, 26 juin 1998, *FJF*, 569).

Le fait qu'un contribuable ait dû assigner son comptable en justice pour récupérer sa comptabilité et que ce dernier ait omis d'introduire une réclamation dans les délais n'est pas constitutif d'un cas de force majeure allongeant le délai de réclamation (Anvers, 17 novembre 1992, *Bull. Bel.*, 1995, 2802; *FJF*, 1993, 355; Anvers, 20 janvier 1992, *Bull. Bel.*, 1995, 62; Gand, 25 juin 1991, *Bull. Bel.*, 1992, 3401; Anvers, 9 avril 1990, *Bull. Bel.*, 705, 1206; Bruxelles, 14 juin 1988, *Bull. Bel.*, 1989, 132; Bruxelles, 13 mai 1986, NV Agecobel, *Bull. Bel.*, n° 658, 379). L'absence de décision judiciaire ne constitue pas un cas de force majeure (Gand, 12 septembre 1996, *Div. Act.*, 1998, 28, note Beernaert, J.; *EJ*, 1998, 86, note Poppe, G.). N'est-il pas plus qu'équitable de permettre en pareil cas au contribuable d'invoquer cette situation comme justes motifs ?

Le mauvais fonctionnement des services de la poste est parfois invoqué comme relevant de la force majeure. Tel est le cas lorsqu'il s'avère que le contribuable a expédié un document par lettre recommandée quatre jours avant l'expiration du délai, mais qu'en raison du mauvais fonctionnement des services de la poste, le document en question n'est parvenu à l'administration compétente qu'après l'expiration du délai (Trib. Bruges, 25 novembre 2002, *FJF*, 2003, 6e fascicule, 598). La perte d'un envoi recommandé entre deux bureaux de poste est un cas de force majeure (Anvers, 31 mars 1998, *FJF*, 1998, 570). Un éventuel retard de la poste ne constitue pas un cas de force majeure lorsqu'il s'avère que le contribuable n'a posté son document que la veille de la date d'expiration du délai (Liège, 28 février 1984, *Bull. Bel.*, 1985, 632).

La maladie grave ou l'absence prolongée du contribuable sont des justes motifs pouvant être admis pour justifier le dépôt tardif de documents (Com.IR92, art. 316/12, Bruxelles, 20 juin 1989, *Bull. Bel.*, 1992, 1379). Une maladie grave n'est pas un cas de force majeure (Gand, 28 novembre 1989, *FJF*, 1990, 271), sauf si l'intéressé est dans un état de déséquilibre psychique (Bruxelles, 9 juin 1992, *FJF*, 1993, 35) ou s'il en résulte une invalidité à 100 % ou une incapacité de travail permanente (Liège, 5 juin 1985, *FJF*, 1986, 97 et Liège, 17 septembre 1997, *FJF*, 1997, 604, note). Si l'hospitalisation du conjoint ne constitue pas un cas de force majeure (Anvers, 18 avril 1989, *Bull. Bel.*, 1990, 1977), elle participe par contre incontestablement de l'accomplissement d'une

Annemie Roppe met hun in de Kamer ingediende wetsvoorstel (Doc 51-1300/001) beogen. Het voorstel richt zich uitsluitend tot de categorie van belastingplichtigen die geen aangifte indienen, zelfs na aanmaning. In de strijd tegen de fiscale fraude is het nieuwe bewijsmiddel voor de fiscus, geconfronteerd met een onwillige belastingplichtige, een krachtdadig en tijdsefficiënt wapen (DOC 51 1300/001, p. 8). Wanneer de belastingplichtige evenwel om wettige redenen verhinderd was zijn aangifte tijdig in te dienen, is het nieuwe bewijsmiddel onevenredig. Laattijdigheid kan niet op dezelfde wijze gesanctioneerd worden als onwil, zeker niet wanneer de laattijdigheid te wijten is aan wettige redenen. In dat geval dient de fiscus de aangifte als vertrekpunt te nemen en niet de minimum belastbare grondslagen.

Van de wettige redenen kan de belastingplichtige niet alles verwachten. Het begrip wettige redenen is ruimer dan overmacht. Maar de rechtspraak toont aan dat de wettige redenen de slordigheid niet vergoelijken, ook niet die van zijn gemandateerde.

Overmacht kan slechts voortvloeien uit een gebeurtenis die onafhankelijk is van de menselijke wil en welke die wil niet heeft kunnen voorzien noch afwenden. Zij is onverenigbaar met een nalatigheid of met een gebrek aan voorzorg (Cass., 25 juni 1956, *Buls, Pas.* 1956, I, 1176; Bergen, 25 september 1992, Pardaens; Luik, 27 februari 1991, Petry).

De belastingplichtige kan zich niet beroepen op overmacht wanneer zijn boekhouding door het gerecht is in beslag genomen (Luik, 10 juni 1987, *FJF*, 1987, 299) Het hof van beroep te Bergen oordeelde anders (Bergen, 26 juni 1998, *FJF*, 569).

Zo is het feit dat een belastingplichtige zijn boekhouder heeft moeten dagvaarden om de boekhouding terug te krijgen en dat deze laatste nagelaten heeft om tijdig een bezwaarschrift in te dienen, geen geval van overmacht dat de bezwaartermijn verlengt (Antwerpen, 17 november 1992, *Bull. Bel.*, 1995, 2802; *FJF*, 1993, 355; Antwerpen, 20 januari 1992, *Bull. Bel.*, 1995, 62; Gent, 25 juni 1991, *Bull. Bel.*, 1992, 3401; Antwerpen, 9 april 1990, *Bull. Bel.*, 705, 1206; Brussel, 14 juni 1988, *Bull. Bel.*, 1989, 132; Brussel, 13 mei 1986, NV Agecobel, *Bull. Bel.*, nr. 658, 379). Het uitblijven van een rechterlijke beslissing maakt geen overmacht uit (Gent, 12 september 1996, *Div. Act.*, 1998, 28, noot Beernaert, J.; *EJ*, 1998, 86, noot Poppe, G.). Is het niet meer dan billijk dat in dergelijk geval de belastingplichtige deze situatie als wettige redenen kan invoeren ?

De slechte werking van de postdiensten wordt soms als overmacht aangemerkt. Dit is het geval wanneer blijkt dat de belastingplichtige 4 dagen voor het verstrijken van de termijn, het document aangetekend verstuurd heeft, maar dat het door de slechte werking van de postdiensten pas na het verstrijken van de termijn aan de bevoegde administratie werd bezorgd (Rb. Brugge 25 november 2002, *FJF*, 2003, afl. 6, 598). Het verloren gaan van de aangetekende zending tussen twee postkantoren is een geval van overmacht (Antwerpen, 31 maart 1998, *FJF*, 1998, 570). Een eventuele vertraging van de post maakt geen overmacht uit wanneer blijkt dat de belastingplichtige slechts de dag voor het verstrijken van de termijn zijn document langs de post heeft verzonden (Luik, 28 februari 1984, *Bull. Bel.*, 1985, 632).

De ernstige ziekte of langdurige afwezigheid van de belastingplichtige zijn wettige redenen voor de laattijdige overlegging van documenten (Com.IB92 art. 316/12, Brussel, 20 juni 1989, *Bull. Bel.*, 1992, 1379). Een zware ziekte is geen reden van overmacht (Gent, 28 november 1989, *FJF*, 1990, 271), tenzij men verkeert in een toestand van psychisch onevenwicht (Brussel, 9 juni 1992, *FJF*, 1993, 35) of hierdoor voor 100 % mindervalide of totaal arbeidsongeschikt wordt (Luik, 5 juni 1985, *FJF*, 1986, 97 en Luik, 17 september 1997, *FJF*, 1997, 604, noot). Hospitalisatie van de echtgenote maakt geen overmacht uit (Antwerpen, 18 april 1989, *Bull. Bel.*, 1990, 1977) maar is ongetwijfeld het vervullen van een wettelijke verplichting en dus een wettige reden om

obligation légale et constitue dès lors un juste motif justifiant l'accomplissement tardif d'autres obligations légales. L'on peut difficilement mettre les contribuables gravement malades sur le même pied que les fraudeurs invétérés qui refusent de remettre une déclaration fiscale.

Les justes motifs ont donc beau s'interpréter plus largement que la notion de « force majeure », ils ne constituent manifestement pas un sauf-conduit permettant au contribuable de se dédouaner d'un dépôt tardif.

laattijdig aan andere wettelijke verplichtingen te voldoen. Men kan moeilijk ernstig zieke belastingplichtigen gelijkstellen met doorwinterde fraudeurs die geen belastingaangifte willen indienen.

De wettige redenen mogen dan al ruimer zijn dan het begrip overmacht. Ze zijn duidelijk geen vrijgeleide voor de belastingplichtige om een laattijdige indiening goed te praten.

Jan STEVERLYNCK.