

Chambre des représentants

Kamer van volksvertegenwoordigers

Question Parlementaire

Parlementaire Vraag

Document : 53 2011201205554

Session / zitting :

20112012 (SO)

20112012 (GZ)

Dépôt / Geregistreerd : 19/12/2011

Auteur : MATHOT Alain

Départements interrogés Bevraagde departementen	N° de question Vraagnummer	Fin délai Einde termijn
2 V.E.M. en M. Financiën en Duurzame Ontwikkeling V.P.M. et M. Finances et Développement durable	51	17/01/2012

#### **Annulation et dégrèvement (QE 546).**

Le tribunal civil de Namur a rendu le 9 février 2011, un jugement défavorable à l'administration fiscale sur un dossier de fraude.

L'administration avait dressé, en 1998, la rectification et l'enrôlement de sommes importantes dans le chef d'un contribuable. Cet enrôlement avait été contesté par le contribuable au motif qu'il se fondait sur des présomptions humaines.

Entre-temps, en 2003, l'administration a reçu des éléments nouveaux et plus probants encore quant à ce dossier, qui confirmaient parfaitement le bien-fondé des présomptions appuyant la rectification. Ces éléments ont été communiqués à l'administration en marge d'un dossier répressif relatif au contribuable dont l'inculpation n'a cependant finalement pas été prononcée.

Sur cette base, de manière à mettre fin aux débats sur la légalité de la rectification établie, et dans la mesure où elle disposait désormais de meilleurs moyens de preuve, l'administration a décidé de procéder à l'annulation de la première rectification et de la réitérer sur base de l'article 355 CIR 1992.

Pour rappel, cet article prévoit en effet que "lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription, l'administration peut, même si le délai fixé pour l'établissement de la cotisation est alors écoulé, établir à charge du même redevable, une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition, dans les trois mois de la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours en justice."

Le tribunal civil de Namur a été saisi du dossier et de la contestation de cet usage de l'article 355 CIR 1992. Les demandeurs faisaient état de ce qu'il y a lieu d'opérer une distinction entre

l'annulation d'un enrôlement (qui se fonde sur des éléments de vice de forme) et le dégrèvement d'un enrôlement (qui se fonde sur des éléments viciés au fond).

Le litige portant ici sur la détermination de l'assiette de l'impôt, c'est-à-dire selon le tribunal, sur une question de fond, le tribunal s'est rangé à la l'avis des demandeurs étayé par une certaine doctrine, prétendant que l'article 355 est applicable dans le cas d'une annulation, mais non d'un dégrèvement.

Ces distinctions entre dégrèvement et annulation ne sont pas neuves et font régulièrement surface dans des dossiers fiscaux.

Le Commentaire administratif ne semble pas convenir de cette distinction, qui précise en son n° 42 sur l'article 355: "La procédure de taxation a été instituée pour permettre au contribuable de faire valoir ses droits lors de l'établissement de ses impôts; il doit constamment être mis dans la possibilité d'exercer tous ses moyens de défense. Comme il est signalé plus haut, l'article 355, CIR 1992, n'y porte pas atteinte; il permet simplement d'établir à nouveau des impositions dues en fait et en équité, mais qui sont dégrévées en raison de l'inobservation de l'une ou l'autre formalité légale de procédure; lors du règlement de la nouvelle imposition, il importe de rendre au contribuable tout son droit de défense."

1. Dans le cadre du dossier en question, un recours a-t-il été envisagé?
2. Des modifications vont-elles être apportées au Commentaire administratif de manière à repréciser ces questions d'interprétation juridique purement doctrinaires et à nuancer celles-ci?
3. En ce qui concerne cette distinction entre dégrèvement et annulation, quand bien même il faudrait s'accorder sur le fait qu'elle doit être prise en considération, jugez-vous normal que dès lors que le recours à de nouveaux moyens de preuve a permis d'étayer ni plus ni moins que ce qui avait été déjà précisément démontré auparavant, l'on prive cependant l'administration de la possibilité d'en user?

---

### **Nietigverklaring en ontheffing (SV 546).**

De burgerlijke rechtbank te Namen heeft op 9 februari 2011 in een fraudedossier een voor de belastingadministratie ongunstige uitspraak gedaan.

In 1998 had de administratie in het dossier van een belastingplichtige de aangifte voor een aanzienlijk bedrag gewijzigd, en de som ingekohierd. Die inkohiering werd door de belastingplichtige betwist, omdat ze volgens hem gebaseerd was op menselijke vermoedens.

In 2003 werd de administratie met betrekking tot dat dossier in het bezit gesteld van nieuwe, nóg bewijskrachtigere informatie, die de gegrondheid van de vermoedens waarop de wijziging van de aangifte berustte, volledig bevestigde. Die gegevens werden aan de administratie meegedeeld in het kader van een straf dossier tegen de belastingplichtige, die uiteindelijk niet in staat van beschuldiging werd gesteld.

In de hoop een einde te maken aan de discussie over de wettigheid van de wijziging van de aangifte, en daar ze intussen over solidere bewijsmiddelen beschikte, besloot de administratie om de eerste wijziging nietig te verklaren en een nieuwe op te stellen op grond van artikel 355 van het WIB 1992.

In dat artikel wordt immers bepaald dat wanneer een aanslag nietig verklaard is omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de verjaring, de administratie, zelfs wanneer de voor het vestigen van de aanslag gestelde

termijn reeds is verlopen, ten name van dezelfde belastingschuldige, op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan, een nieuwe aanslag kan vestigen binnen drie maanden vanaf de datum waarop de beslissing van de directeur van de belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar niet meer voor de rechter kan worden gebracht.

Dit dossier en de betwisting van voornoemde interpretatie van artikel 355 van het WIB 1992 werden bij de burgerlijke rechtbank te Namen aanhangig gemaakt. De eisers stelden dat er een onderscheid moet worden gemaakt tussen de nietigverklaring van een inkohiering (gebaseerd op vormfouten) en de ontheffing van de desbetreffende belasting (gebaseerd op inhoudelijke fouten).

Omdat het geschil hier gaat over de bepaling van de belastinggrondslag, wat volgens de rechtbank een inhoudelijke kwestie is, heeft dat rechtscollege de zienswijze van de eisers gevolgd, die berust op een bepaalde rechtsleer, en waarbij gesteld wordt dat artikel 355 van toepassing is in geval van een vernietiging, niet van een ontheffing.

Dat onderscheid tussen ontheffing en nietigverklaring is niet nieuw en duikt regelmatig op in fiscale dossiers.

In de administratieve commentaar wordt dat onderscheid blijkbaar niet gemaakt. In nummer 355/42 wordt het volgende bepaald: "De aanslagprocedure werd ingevoerd om de belastingplichtige in staat te stellen zijn rechten bij de vestiging van zijn belastingen te doen gelden; hem moet steeds de gelegenheid worden gegeven om al zijn verweermiddelen uit te oefenen. Zoals hierboven is gezegd, doet art. 355, WIB 92, hier geen afbreuk aan; het maakt enkel een nieuwe vestiging mogelijk van de in feite en billijkerwijze verschuldigde aanslagen, maar die worden ontlast wegens het niet-naleven van de ene of andere wettelijke procedurevormen; bij de regeling van de nieuwe aanslag, moet aan de belastingplichtige volledig recht van verweer worden toegestaan".

1. Werd er in het kader van dit dossier overwogen om in beroep te gaan?
2. Zal de administratieve commentaar worden aangepast om die louter rechtskundige juridische interpretatieproblemen op te helderen en te nuanceren?
3. Wat het onderscheid tussen nietigverklaring en ontheffing betreft, zou men het erover eens moeten raken of daar al dan niet rekening mee moet worden gehouden. Vindt u het echter normaal dat men de administratie de mogelijkheid ontnemt om gebruik te maken van voornoemde nieuwe bewijsmiddelen, die alleen maar bevestigen wat eerder reeds bewezen werd?

## REPONSE

1. La question de l'honorable Membre réfère à deux jugements rendus en date du 9 février 2011 par le Tribunal de Première Instance de Namur.

L'administration a, dans les deux cas, interjeté appel du jugement.

2. L'article 355, CIR 92, applicable pour les exercices d'imposition en cause était rédigé comme suit:  
"Lorsqu'une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription, l'administration peut, même si le délai fixé pour l'établissement de la cotisation est alors écoulé, établir à charge du même redevable, une nouvelle cotisation en raison de tout ou partie des mêmes éléments d'imposition et ce, soit dans les trois mois de la date à laquelle la décision du directeur des contributions ou du fonctionnaire délégué par lui n'est plus susceptible de recours visé aux articles 377 à 385, soit dans les six mois de la date à laquelle la décision judiciaire n'est plus susceptible des recours visés aux articles 387 à 391."

L'article 355, CIR 92 donne à l'administration la possibilité d'établir une nouvelle cotisation lorsque une imposition a été annulée pour n'avoir pas été établie conformément à une règle légale autre qu'une règle relative à la prescription.

Pour l'application de l'article 355, CIR 92, l'utilisation du terme "annulation" ou "dégrèvement" dans le dispositif de la décision du directeur des contributions directes ou du fonctionnaire délégué par lui est d'une importance secondaire.

En effet, ni les termes de l'article 355, CIR 92, ni les travaux préparatoires, ne permettent de distinguer entre le cas où la cotisation originaire a été entièrement annulée et celui où elle ne l'a été que partiellement suite à une réduction de la base imposable et à concurrence de cette réduction.

Même un dégrèvement sur base de certains éléments peut être assimilé à une annulation (Cass., 6 février 1962, Pas., 1962, I, p. 644; Cass., 28 septembre 1965, Pas., 1966, I, p. 138).

Plus récemment, la Cour de Cassation a décidé que l'article 260, CIR 64 (article 355, CIR 92), trouve également application dans le cas où le directeur des contributions a décidé de dégrever intégralement la cotisation contestée parce qu'elle n'a pas été établie conformément à la règle légale fixée à l'article 251, CIR 64 (article 346, CIR 92), de sorte que l'arrêt qui décide que le dégrèvement accordé n'équivaut pas à une annulation viole l'article 260, CIR 64 (article 355, CIR 92) (Cass., 16 juin 2000, non publié).

Par conséquent, l'emploi du terme "dégrèvement" ou "annulation" dans le dispositif de la décision doit donc être apprécié au regard des motifs sous-jacents qui ont amené ce dispositif. L'emploi pur et simple du terme "dégrèvement en lieu et place du terme "annulation" n'hypothèque pas en soi la possibilité pour l'administration de faire application de l'art. 355, CIR 92.

Le numéro 355/42 du commentaire administratif suit l'enseignement tiré de la jurisprudence de la Cour de Cassation. Il n'est pas dans les intentions de l'administration d'y apporter, pour le moment une quelconque nuance.

3. En premier lieu, il faut souligner que l'établissement d'une cotisation de remplacement par application de l'article 355, CIR 92, constitue une obligation pour l'administration, dès que les conditions prévues sont remplies. L'administration ne peut, en effet, renoncer à la perception d'un impôt (Cass., 4 décembre 1987, Pas., 1988, p. 413; Cass., 5 septembre 1967, SA Textielfabrieken Maes Zonen, Pas., 1968, I, p. 22).

La possibilité pour l'administration de recourir à de nouveaux moyens de preuve lors de l'établissement d'une cotisation de remplacement fait l'objet des numéros 355/13 et 355/26 du commentaire administratif.

L'administration s'appuie notamment sur un arrêt de la Cour de Cassation du 11 avril 1973 selon lequel "bien qu'une cotisation nouvelle ou subsidiaire ne puisse être légalement établie que si, au moment de l'établissement de la cotisation originaire, le délai ordinaire ou extraordinaire d'imposition, selon le cas, n'était pas écoulé, il n'est toutefois pas requis que les moyens de preuve invoqués par l'administration, ou bien aient déjà existé, ou bien aient déjà été portés à la connaissance de l'administration, ou bien aient pu déjà être utilisés légalement, lors de l'établissement des cotisations originaires." (Cass., 11 avril 1973, Pas., 1973, I, p. 776).

**Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances et du Développement durable, chargé de la Fonction publique**

**Steven VANACKERE**

## ANTWOORD

1. De vraag van het geachte Lid verwijst naar twee vonnissen geveld door de Rechtbank van Eerste Aanleg te Namen op datum van 9 februari 2011.

De administratie heeft in de twee gevallen hoger beroep ingesteld.

2. Artikel 355, WIB 92, van toepassing voor de desbetreffende aanslagjaren, luidde als volgt:

"Wanneer een aanslag nietig verklaard is omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel, met uitzondering van een regel betreffende de prescriptie, kan de administratie, zelfs wanneer de voor het vestigen van de aanslag gestelde termijn reeds verlopen is, ten name van dezelfde belastingschuldige, op grond van dezelfde belastingelementen of op een gedeelte ervan, een nieuwe aanslag vestigen, zulks hetzij binnen drie maanden van de datum van waarop de beslissing van de directeur der belastingen of van de door hem gedelegeerde ambtenaar niet meer vatbaar is voor een voorziening als bedoeld bij de artikelen 377 tot 385, hetzij binnen zes maanden van de datum waarop de rechterlijke beslissing niet meer vatbaar is voor de voorzieningen als bedoeld bij de artikelen 387 tot 391."

Artikel 355, WIB 92, geeft de administratie de mogelijkheid een nieuwe aanslag te vestigen wanneer een aanslag nietig werd verklaard omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig een wettelijke regel met uitzondering van een regel betreffende de prescriptie.

Voor de toepassing van artikel 355, WIB 92, is het gebruik van de term "vernietiging" of "ontheffing" in het beschikkend gedeelte van de beslissing van de directeur der directe belastingen of de door hem gedelegeerde ambtenaar van ondergeschikt belang.

Inderdaad, noch de bewoordingen van art. 355, WIB 92, noch de voorbereidende werkzaamheden veroorloven een onderscheid te maken tussen het geval waarin de oorspronkelijke aanslag geheel en het geval waarin hij slechts gedeeltelijk nietig werd verklaard ingevolge een vermindering van de belastbare grondslag en tot beloop van die vermindering.

Zelfs een ontheffing op grond van bepaalde elementen kan met een nietigverklaring worden gelijkgesteld (Cass., 6 februari 1962, Pas., 1962, I, blz. 644; Cass., 28 september 1965, Pas., 1966, I, blz. 138).

Meer recent heeft het Hof van Cassatie beslist dat artikel 260, WIB 64 (artikel 355, WIB 92), ook toepassing vindt in geval de directeur der belastingen beslist heeft de bestreden aanslag integraal te ontheffen omdat hij niet werd gevestigd overeenkomstig de wettelijke regel neergelegd in artikel 251, WIB 64 (artikel 346, WIB 92) zodat het arrest dat beslist dat de verleende ontheffing niet gelijkstaat met de nietigverklaring, artikel 260, WIB 64 (artikel 355, WIB 92) schendt (Cass., 16 juni 2000, niet gepubliceerd).

Bijgevolg dient het gebruik van de term "ontheffing" of "vernietiging" in het beschikkend gedeelte van de beslissing getoetst te worden aan de onderliggende motieven die het beschikkend gedeelte schragen. Het louter gebruik van de term "ontheffing" in de plaats van de term "vernietiging" hypothekeert op zich niet de mogelijkheid voor de administratie tot toepassing van artikel 355, WIB 92.

Het nummer 355/42 van de administratieve commentaar volgt de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Het ligt niet in de bedoeling van de administratie hier momenteel enige verandering in te brengen.

3. In de eerste plaats dient te worden benadrukt dat de vestiging van een vervangende aanslag bij toepassing van art. 355, WIB 92, een verplichting is voor de administratie, zodra de gestelde voorwaarden vervuld zijn. De administratie kan inderdaad niet afzien van de invordering van een belasting (Cass., 4 december 1987, Pas., 1988, blz. 413; Cass., 5 september 1967, NV Textielfabrieken Maes Zonen, Pas., 1968, I, blz. 22).

De mogelijkheid voor de administratie om bij het vestigen van een vervangende aanslag gebruik te maken van nieuwe bewijsmiddelen vormt het onderwerp van de nrs. 355/13 en 355/26 van de administratieve commentaar.

De administratie steunt met name op een arrest van het Hof van Cassatie van 11 april 1973 waarin wordt bepaald "hoewel een nieuwe of vervangende aanslag slechts wettelijk kan worden gevestigd dan dat op het moment van de vestiging van de oorspronkelijke aanslag, de gewone of buitengewone aanslagtermijn, naargelang het geval, nog niet was verstreken, is het evenwel niet vereist dat de door de administratie aangewende bewijsmiddelen, ofwel reeds bestonden, ofwel reeds ter kennis gebracht werden van de administratie of reeds wettelijk konden gebezigd worden bij de vestiging van de oorspronkelijke aanslagen." (Cass., 11 april 1973, Pas., 1973, I, blz. 776).

**Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën en Duurzame Ontwikkeling, belast met Ambtenarenzaken**

**Steven VANACKERE**