

Évolutions majeures du recouvrement fiscal ces 20 dernières années

Regard contemporain sur l'exception fiscale
du droit de l'exécution

Nathalie PIROTTE
Juge fiscal



Plan de l'exposé

- I. Nouvelle Administration générale de la perception et du recouvrement au sein du SPF Finances
- II. Nouveau titre exécutoire en matière de TVA (Loi du 26 novembre 2018 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'automatisation du titre exécutoire en matière de taxe sur la valeur ajoutée, M.B. 4 décembre 2018)
- III. Nouveau concept de « codébiteur » - la solidarité fiscale (article 393 § 2 CIR 1992 et article 85 § 6 CTVA (loi du 27 avril 2007 et loi du 26 novembre 2018)
- IV. Poursuites fiscales simplifiées
 - la saisie-arrêt simplifiée des comptes tiers -articles 164 et 165 de l'AR CIR 1992
 - la compensation fiscale transversale (article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004, modifié par l'article 194 de la loi du 22 décembre 2008, modifié par l'article 34 de la loi du 25 décembre 2016, modifié par l'article 156 de la loi du 25 décembre 2017, chapitre 3- Centralisation des paiements de certaines dettes fiscales et non fiscales)
- V. Effet suspensif de plein droit d'une contestation de l'impôt – articles 409 à 411 CIR 1992 et article 89 alinéa 2 CTVA et prohibition en matière fiscale de l'exécution provisoire – articles 300 § 2 et 377 CIR 1992



I. Nouvelle Administration générale de la perception et du recouvrement au sein du SPF Finances

1. Historique, description et attribution
2. Sévères critiques du Médiateur fédéral dans un rapport transmis à la Chambre en janvier 2019 sur :
 - les stratégies de recouvrement du SPF Finances et la politique des poursuites de l'AGPR en matière de plans de paiement
 - sur les abus de poursuites par l'AGPR
 - le coût des poursuites par voie d'huissier et
 - les problèmes d'accessibilité de ses services.

II. Titre exécutoire

- ▶ En IR: rien n'a changé – toujours le rôle
- ▶ Délai minimal d'attente de 3 mois et 13 jours entre l'envoi de l'AER et les premières voies d'exécution (loi du 25 décembre 2017)

Nouveau titre exécutoire en matière de TVA- article 85 CTVA

- ▶ Loi du 26 novembre 2018 modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en ce qui concerne l'automatisation du titre exécutoire en matière de taxe sur la valeur ajoutée, M.B. 4 décembre 2018
- ▶ Délai minimal d'attente de 1 mois et 3 jours entre la sommation préalable et les premières voies d'exécution

Problématique des plans de paiement

- ▶ **Analyse sociologique - étude néerlandophone opérant la distinction entre 4 types de débiteurs :**
 1. Le débiteur qui veut payer et peut payer
 2. Le débiteur qui veut payer mais ne peut pas payer
 3. Le débiteur qui ne veut pas payer mais peut payer
 4. Le débiteur qui ne veut pas payer et ne peut pas payer

- ▶ **Intransigeance de la Cour de cassation qui refuse l'application de l'article 1244 CC en matière d'impôts**
- Cass., 22 février 2019 (F.17.0071.N/1)
- ▶ **Evolution des mentalités en matière de délais de grâce**
 - recommandations du médiateur fédéral, Cour des comptes
 - loi du 5 juillet 1998 sur le règlement collectif de dettes
 - régime de l'excusabilité en matière de faillite
 - loi du 31 janvier 2009 sur la continuité des entreprises qui permettent la remise des dettes fiscales par le juge judiciaire
- ▶ **Résistance des juges d'instances ; civ., Liège, 1er mars 2017 et civ., Bruges, 3 avril 2018**

Cinq procédures en faveur du contribuables en difficultés financières

- ▶ plans de paiement
- ▶ exonération des intérêts de retard- articles 417 CIR 1992 et 84 bis CTVA
- ▶ règlement administratif de dettes au sein des Team recouvrement
- ▶ surséance indéfinie au recouvrement articles 413 bis à octies CIR 1992 et 84 quinquies à undecies CTVA
- ▶ règlement collectif de dettes

III. Destinataires du recouvrement

► **Extension de la force exécutoire du rôle et du registre de perception et de recouvrement**

article 393 § 2 CIR 1992 (loi du 27 avril 2007) et article 85 § 6 CTVA (loi du 26 novembre 2018)

► **Nouveau concept de « codébiteur fiscal »** - la solidarité fiscale - Abandon du principe de personnalité des poursuites fiscales

Liste légale des 1/3 solidairement tenus au paiement de la dette d'autrui

1. L'héritier – article 133 AR CIR 1992
2. La société absorbante
3. Le conjoint séparé de fait – articles 126 § 2 in fine et 393 bis CIR 1992
4. Le nouveau propriétaire d'un bien immeuble (pour le recouvrement du précompte immobilier- articles 395 et 396 CIR 1992
5. L'associé ou membre d'une société civile ou association sans personnalité juridique – article 399 CIR 1992
6. Les commettants contractant avec un entrepreneur non enregistré – articles 400 à 408 CIR 1992

7. Le coauteur ou complice d'une infraction fiscale- article 458 CIR 1992- article 73 sexies CTVA
8. Le cessionnaire d'un fonds de commerce, d'une universalité ou d'une branche d'activité- articles 442 bis § 2 CIR 1992 et article 93 undecies CTVA
9. Le cessionnaire détenteur d'actions de la société cédée- article 442 ter CIR 1992
10. L'administrateur de sociétés en cas de faute de gestion consistant dans le non-paiement répété du précompte professionnel ou de la TVA- article 442quater CIR 1992 et article 93 undecies CTVA
11. L'associé d'une société en nom collectif - article 204 du Cosoc et articles 422 ssCSA
12. L'associé d'une société coopérative à responsabilité limitée ou illimitée – article 352 Cosoc

IV. Poursuites fiscales simplifiées

► la saisie-arrêt simplifiée des comptes tiers

- articles 164 et 165 de l'AR CIR 1992 et lois du 22 novembre 2013, modifiant la loi ventôse d'organisation du notariat
- loi du 21 décembre 2013 introduisant un article 446quater dans le Code judiciaire pour les avocats
- loi du 7 février 2014 introduisant les articles 522/1 et 522/2 dans le Code judiciaire pour les huissiers de justice

La compensation fiscale transversale

► Avant le 1er janvier 2005 :

- Pas de compensation possible entre impôts de nature différente
- Seulement mécanismes de l'imputation -article 166 AR CIR 1992 et de la retenue de soldes créditeurs TVA -article 8.1. AR n° 4 TVA

Quatre modifications légales successives, de 2004 à 2017

1^{ère} loi : à partir du 1^{er} janvier 2015 : article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004

- Compensation possible entre **impôts** de nature différente **au sein du SPF Finances**
- Contestation = obstacle à l'affectation
- Extension en cas de concours

« Toute somme à restituer ou à payer à un redevable dans le cadre de l'application des dispositions légales en matière d'impôts sur les revenus et de taxes y assimilées, de taxe sur la valeur ajoutée ou en vertu des règles de droit civil relatives à la répétition de l'indu, peut être affectée sans formalités par le fonctionnaire compétent, au paiement des précomptes, des impôts sur les revenus, des taxes y assimilées, de la taxe sur la valeur ajoutée, en principal, additionnel et accroissements, des amendes administratives ou fiscales, des intérêts et des frais dus par ce redevable, lorsque ces derniers ne sont pas ou plus contestés.

Le présent article reste applicable en cas de saisie, de cession, de situation de concours ou de procédure d'insolvabilité ».

Modification par l'article 194 de la loi du 22 décembre 2008

- Compensation possible entre impôts et toutes sommes, mêmes non fiscales mais dont le recouvrement est assuré par **le SPF Finances**
- Contestation = obstacle à l'affectation
- Extension en cas de concours

« Toute somme à restituer ou à payer à une personne, soit dans le cadre de l'application des lois d'impôts qui relèvent de la compétence du service public fédéral finances ou pour lesquelles la perception et le recouvrement sont assurés par ce service public fédéral, soit en vertu des dispositions du droit civil relatives à la répétition de l'indu, peut être affectée sans formalités et au choix du fonctionnaire compétent, au paiement des sommes dues par cette personne en application des lois d'impôts concernées ou au règlement de créances fiscales ou non-fiscales dont la perception et le recouvrement sont assurés par le service public fédéral finances par ou en vertu d'une disposition ayant force de loi. Cette affectation est limitée à la partie non contestée des créances à l'égard de cette personne.

L'alinéa précédent reste applicable en cas de saisie, de cession, de situation de concours ou de procédure d'insolvabilité ».

Extension à l'extrême par l'article 34 de la loi du 25 décembre 2016

- Compensation possible entre impôts et toutes sommes, mêmes non fiscales dont le recouvrement est assuré par le SPF Finances **et l'ONSS**, en ce compris **les indemnités de procédure**
- Contestation = obstacle à l'affectation
- Extension en cas de concours

« Toute somme à restituer ou à payer à une personne par le service public fédéral finances ou par l'Office national de sécurité sociale, peut être affectée sans formalités et au choix du fonctionnaire compétent, au paiement des sommes dues par cette personne dont la perception et le recouvrement sont assurés par le service public fédéral finances ou par l'Office national de sécurité sociale, par ou en vertu d'une disposition ayant force de loi.

L'affectation sans formalités visée à l'alinéa 1^{er} concerne toute somme, quelle qu'en soit la nature, à restituer ou à payer:

1° soit dans le cadre de l'application des lois d'impôts qui relèvent de la compétence du service public fédéral finances, ou des lois, d'impôts ou non, pour lesquelles la perception et le recouvrement sont assurés par ce service public fédéral;

2° soit dans le cadre de l'application des lois de sécurité sociale qui relèvent de la compétence de l'Office national de sécurité sociale ou pour lesquelles la perception et le recouvrement sont assurés par cette Institution;

3° soit en vertu des dispositions du droit civil relatives à l'indu;

4° soit en vertu d'une décision judiciaire exécutoire rendue dans le cadre des actions en justice liées directement ou indirectement à l'application des lois précitées.

L'affectation est limitée à la partie non contestée des créances à l'égard de cette personne.

Le présent article reste applicable en cas de saisie, de cession, de situation de concours ou de procédure d'insolvabilité ».

Point d'orgue des modifications légales en matière de compensation article 156 de la loi du 25 décembre 2017

(voir circulaire 2019/C/4 concernant l'extension du champ d'application de l'article 334 de la loi-programme du 27 décembre 2004)

- Extension finale du champ d'application de l'article 334 à toute somme à restituer ou à payer à une personne en dehors du secteur du SPF Finances et de l'ONSS par un **autre Service public fédéral ou organisme d'Etat**
- Extension **en cas de contestation et** de concours : l'affectation sans formalités peut être appliquée pour des créances contestées

« Toute somme à restituer ou à payer à une personne par le service public fédéral finances, par l'Office national de sécurité sociale ou par un autre Service public fédéral ou organisme d'Etat, peut être affectée sans formalités et au choix du fonctionnaire compétent, sans préjudice de l'application du paragraphe 6, au paiement des sommes dues par cette personne dont la perception et le recouvrement sont assurés par le service public fédéral finances ou par l'Office national de sécurité sociale, par ou en vertu d'une disposition ayant force de loi.

§2. L'affectation sans formalités visée à l'alinéa 1^{er} concerne toute somme, quelle qu'en soit la nature, à restituer ou à payer:

1° soit dans le cadre de l'application des lois d'impôts qui relèvent de la compétence du service public fédéral finances, ou des lois, d'impôts ou non, pour lesquelles la perception et le recouvrement sont assurés par ce service public fédéral;

2° soit dans le cadre de l'application des lois de sécurité sociale qui relèvent de la compétence de l'Office national de sécurité sociale ou pour lesquelles la perception et le recouvrement sont assurés par cette Institution;

3° soit dans le cadre de l'application des lois qui relèvent de la compétence d'un autre Service public fédéral ou organisme d'Etat ;

4° soit en vertu des dispositions du droit civil relatives à l'indu;

5° soit en vertu d'une décision judiciaire exécutoire rendue dans le cadre des actions en justice liées directement ou indirectement à l'application des lois précitées.

§3. Par dérogation au § 2, sont toutefois exclues de l'affectation sans formalités visée au § 1^{er} les sommes à restituer ou à payer :

1° soit en application d'un contrat par un SPF ou un organisme d'Etat

2° soit en application du statut des agents des SPF ou des organismes d'Etat

3° soit qui ont une nature équivalente aux sommes visées aux articles 1409, 1409bis et 1410 du Code judiciaire.

§4. L'affectation est limitée à la partie non contestée des créances à l'égard de cette personne.

§5. Le présent article reste applicable en cas de saisie, de cession, de situation de concours ou de procédure d'insolvabilité.

§6. L'ordre d'affectation est fixé par les services ou organismes concernée dans une convention d'adhésion, sans égard aux privilèges attachés aux créances dont la perception et le recouvrement sont assurés par le Service public fédéral finances ou par l'Office nationale de sécurité sociale ».

Instauration d'un compte financier « Perception et Recouvrement » ou Bilan fiscal ou « compte Citoyen »

Article 152 de la loi-Programme du 25 décembre 2017, chapitre 3- Centralisation des paiements de certaines dettes fiscales et non fiscales ;

La centralisation de la perception de certains impôts, amendes, rétributions etc. est réglée par le chapitre 3 de la loi-programme du 25 décembre 2017 :

« CHAPITRE 3. - Centralisation des paiements de certaines dettes fiscales et non fiscales

Section 1re. - Des paiements sur le compte financier "Perception et Recouvrement" de l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales

Art. 152. § 1er. Par dérogation aux règles d'imputation prévues par les codes fiscaux et leurs arrêtés d'exécution, lorsqu'une personne est redevable de différentes dettes fiscales et non fiscales dont le paiement doit être effectué sur le compte financier "Perception et Recouvrement" de l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales, cette personne peut indiquer ce qu'elle entend apurer soit lors de chaque paiement qu'elle effectue par l'intermédiaire de la plate-forme électronique mise à sa disposition par le Service public fédéral Finances, soit lorsqu'elle le demande préalablement à son paiement auprès du service désigné à cette fin par le Roi ».

V. Corrections à suggérer à l'article 377 CIR 1992

► Effet suspensif de plein droit d'une contestation de l'impôt

articles 409 à 411 CIR 1992 et article 89 alinéa 2 CTVA

► Prohibition en matière fiscale de l'exécution provisoire

articles 300 § 2 et 377 CIR 1992

► Article 377 CIR 1992 et article 92bis CTVA

« Les délais d'opposition, d'appel et de cassation, ainsi que l'opposition, l'appel et le pourvoi en cassation sont suspensifs de l'exécution de la décision de justice »

Oubli du législateur de 1999 d'inclure l'action en justice visée à l'article 1385 *decies* du Code judiciaire et le délai de trois mois depuis la notification de la décision relative au recours administratif visé à l'article 1385 *undecies* du Code judiciaire

Fin