

Le nouveau Code du recouvrement : premières considérations générales¹

Mark Delanote

Professeur UGent / Avocat-associé Bloom Law

Le nouveau Code du recouvrement a été publié au Moniteur Belge du 30 avril 2019 (*Loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales*). Il s'agit d'une première étape frappante dans l'harmonisation et la (re)codification de la procédure fiscale. De nombreuses taxes (fédérales) seront soumises aux mêmes règles de recouvrement à partir de l'année prochaine. L'occasion sera mise à profit afin de rendre plus strictes différentes règles. Dans de nombreux cas, cela permettra aux autorités fiscales de recouvrer plus facilement les impôts. Bien que la loi s'inscrive dans une tendance qui dure depuis des années, elle suscite quelques réserves sur certains points. D'un autre côté, certaines dispositions sont assouplies. Par ailleurs, certaines innovations attirent également l'attention. Par exemple, une attention spécifique est accordée au statut du codébiteur (notamment à l'égard du droit de réclamation explicite de celui-ci). Le CIR 92 est également en cours de modification. À d'autres égards, cependant, le nouveau Code est une occasion manquée.

1. La loi introduisant le "Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales" (ci-après : la loi) est divisée en 5 titres et contient au total 139 articles. Le deuxième chapitre (contenant uniquement l'article 2) crée l'ensemble du nouveau Code du recouvrement. Les autres chapitres sont principalement consacrés aux dispositions nécessaires de modification et de suppression (chapitre 3) et à l'entrée en vigueur et aux dispositions transitoires (chapitres 4 et 5).

Comme indiqué plus haut, l'article 2 est donc l'article crucial, puisque, sur la base de cet article, l'ensemble du Code du recouvrement est inséré dans notre ordre juridique. Le Code lui-même contient 96 articles et cinq titres ("dispositions générales", "recouvrement amiable", "recouvrement forcé", "les pouvoirs d'investigation, les moyens de preuve et le secret professionnel des fonctionnaires chargés du recouvrement" et "sanctions"). La structure générale du Code sera expliquée plus en détail ci-dessous et sera présentée visuellement au moyen d'une table des matières.

2. Cette toute nouvelle loi doit sa genèse à une proposition de loi qui a récemment été déposée au parlement (*Doc. parl.*, Chambre 2018-19, n° 54-3625), toutefois celle-ci reprend quasi identiquement le contenu d'un projet de loi antérieur qui, en raison de l'agitation politique de la fin de l'année 2018, n'a pas vu le jour. L'avis émis à l'époque par le Conseil d'État a donc été ajouté en annexe au rapport de la Commission sur la récente proposition de loi.

La loi entrera en vigueur le 1er janvier 2020, même si certaines dispositions transitoires sont jugées nécessaires (principalement pour garantir la validité des titres déjà délivrés).

3. Dans les lignes qui suivent, nous donnerons une certaine interprétation du Code du recouvrement et quelques premières considérations générales. A cet égard, nous discuterons, bien entendu, des objectifs généraux du législateur. Ensuite, nous examinerons brièvement le champ d'application (large) du Code (points 10-13). Le lecteur pourra conclure avec nous que le législateur a choisi, comme politique générale, de renforcer autant que possible l'arsenal du recouvrement. Ce phénomène, assez courant dans les réformes des procédures fiscales, est souvent qualifié comme étant un "nivellement par le haut" (points 14-18). Par la suite, nous prêterons également attention à un certain nombre de concepts clés qui se retrouvent dans la réglementation, notamment la catégorie distincte des

¹ L'original de cette contribution est paru en Néerlandais dans *Fiscale Actualiteit* 2019, n° 16. L'auteur tient à remercier Erdem Yüksel (Avocat, Bloom Law) pour son travail de traduction.

"codébiteurs" (points 19-23). Enfin, nous discuterons brièvement de la structure du Code du recouvrement (points 22-28).

Objectifs généraux

Harmonisation de la procédure fiscale

4. Le Code du recouvrement met déjà partiellement en œuvre la volonté *d'harmoniser les procédures fiscales* (en temps utile), conformément aux différentes exigences politiques en la matière. [Voir les recommandations 70 et 72 de la commission spéciale "Fraude fiscale internationale/Panama Papers", *Doc. parl.*, Chambre 2017-18, n° 54-2749/1, p. 53 ; déclaration gouvernementale du 14 octobre 2014, *Doc. parl.*, Chambre 2014-15, n° 54-20/1, p. 99]. Il a même été annoncé que le nouveau Code est la première étape vers un Code fédéral des impôts complet, qui devrait coordonner et unifier la législation fiscale fédérale (*Doc. parl.*, 3625/1, 4). Toutefois, pour l'instant, la codification se limite au recouvrement.

5. Le recouvrement correspond à la phase de la procédure commençant au moment où la dette fiscale figure dans un "titre".

En ce qui concerne les taxes qui ne sont pas recouvrées par voie de rôle (par exemple la TVA), une législation a été adoptée, comme préparation nécessaire au Code du recouvrement, en vertu de laquelle les créances fiscales seront désormais reprises dans un "registre de perception et de recouvrement" généré automatiquement (et ne seront donc plus recouvrées au moyen d'un titre exécutoire - pour la TVA : loi du 26 novembre 2018, *Fisc. Act.* 2018, 42/1).

Un mouvement similaire a également été initié pour les créances non fiscales, qui seront également couvertes par le Code du recouvrement (voir ci-dessous).

6. La décision d'harmoniser uniquement la phase de recouvrement conduit bien entendu à une situation assez particulière : les créances fiscales, qui sont encore établies de manière très diverses pour le moment, seront toujours traitées de la même manière à partir du moment où elles auront été inscrites dans un "titre".

La question se pose donc de savoir s'il n'aurait pas été préférable d'harmoniser autant que possible la procédure d'établissement de l'impôt qui précède le recouvrement de celui-ci. Certes, il est vrai que l'inscription dans le registre de perception et de recouvrement est en grande partie similaire à l'enrôlement. Cependant, la détermination de la dette (avec la réclamation qui y est associée) se fera encore d'une manière très différente.

Cela se reflète également très clairement dans le Code du recouvrement, par exemple concernant les délais de prescription. Il apparaît maintenant qu'il convient de faire une distinction entre le délai de prescription en tant que "période de vérification" et le délai de prescription en vue d'un recouvrement effectif. La question se pose de savoir s'il n'aurait pas été préférable que le législateur aille dans la direction opposée, d'abord en alignant la "procédure de détermination" (avec, par exemple, une distinction claire entre le délai d'imposition et le délai de prescription) et ensuite seulement en harmonisant la procédure de recouvrement.

7. En outre, l'harmonisation (dans le domaine du recouvrement lui-même) n'est que partielle. Toutes les dispositions relatives au recouvrement n'ont pas été incluses dans le Code du recouvrement.

Les règles de perception "pure" ou "spontanée" – c'est-à-dire sans qu'il y ait d'intervention de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement pour contraindre le redevable à payer et qui concernent principalement les créances fiscales - restent inscrites dans les différents codes fiscaux existants (voir *Doc. parl.* , Chambre 54-3635/1, 11).

Il s'agit notamment de "la perception spontanée sur la base d'une déclaration en matière de précompte mobilier, de précompte professionnel, de TVA ou divers impôts, la perception de l'impôt sur le revenu et du précompte immobilier dans les délais légaux de paiement, etc." En outre, l'exposé des motifs fait référence aux "délais de paiement, au point de départ et de calcul des intérêts de retard autres que ceux visés par le Code du recouvrement, aux moyens de paiement et à l'imputation des paiements dans le cadre de la perception "pure" ou "spontanée".

Abstraction faite de la distinction (plutôt artificielle) entre "perception" et "recouvrement", il subsiste également certaines dispositions dans des réglementations distinctes, telles que - ce qui n'est pas sans importance - la compensation fiscale (dont la portée est encore plus large que celle du Code du recouvrement ; voir aussi *Fisc. Act.* 2017, 40/13) et les dispositions en matière de remboursement de l'AR TVA n° 4 (en particulier l'article 8, paragraphe 1).

Système performant de recouvrement des créances fiscales

8. Un autre objectif de cette codification était de mettre en place - comme promis dans la déclaration du gouvernement (Chambre 20/1, p. 105) - un système performant de recouvrement des créances fiscales (et non fiscales) afin d'augmenter le taux de recouvrement.

A cette fin, l'Administration générale de la perception et du recouvrement a été désignée comme *shared service center*. Ceci est présenté comme une justification importante pour "harmoniser et rationaliser les différentes catégories de créances dont elle est responsable" (*Doc. parl.* n° 54-3625/1, 4). Le processus d'harmonisation avait déjà été entamé par une modification en profondeur de la loi domaniale du 22 décembre 1949 par les lois-programmes du 1er juillet 2016 et du 25 décembre 2017 (voir *Fisc. Act.* 2017, 40/13 et 2018, 5/11), ainsi que sur la base des différentes lois qui ont développé l'enregistrement automatique des dettes (qui étaient auparavant recouvrées par voie de contrainte dans le registre de perception et de recouvrement).

9. Le législateur souligne ainsi que son intention n'était pas de faire du Code du recouvrement un système fermé. Il est donc expressément stipulé que le Code du recouvrement ne fait pas obstacle à « l'application des dispositions prévues par les lois fiscales, par les dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales ou par le droit commun compatibles avec celles du présent Code, et notamment au droit pour l'Etat de demander la réparation du dommage pouvant consister dans le non-paiement des créances fiscales et non fiscales par la constitution de partie civile et par l'action en responsabilité » (art. 1, al. 3 du Code du recouvrement). En d'autres termes, le Code du recouvrement ne peut être considéré que comme "complémentaire" (*Doc. parl.*, 54-3635/1, 10) : ainsi aucune disposition ne doit être comprise dans le sens où elle pourraient faire obstacle à des possibilités de recouvrement plus larges (ou à des mesures correctrices).

Créances fiscales et non fiscales

10. Le Code du recouvrement s'applique (en principe) à toutes les créances fiscales et non fiscales dont le recouvrement est confié à l'Administration de la perception et du recouvrement. Le champ d'application est donc très large, ce qui correspond à l'évolution voulue de longue date vers un recouvrement centralisé.

11. En ce qui concerne les dettes fiscales (à moins que le " service " de celles-ci n'ait été repris par les Régions), sont visées les impôts sur le revenu, les différents précomptes, la TVA, les taxes assimilées aux impôts sur le revenu, les impôts divers et le droit de mise rôle (art. 2, § 1, 7°, du Code de recouvrement).

Tous les "accessoires" sont également expressément couverts par le Code du recouvrement (p. ex. intérêts de retard, sanctions administratives et frais de poursuite).

12. En ce qui concerne les créances non fiscales, un large arsenal de créances est visé. Il suffit que l'Administration de la perception et du recouvrement rende ses " services " disponibles pour une telle créance. En ce sens, il est également prévu, par exemple, que les dettes communautaires ou régionales soient recouvrées par le SPF Finances.

Néanmoins, certaines créances non fiscales sont explicitement exclues du champ d'application des règles uniformes de recouvrement. Dans l'exposé des motifs, cela est justifié par la "particularité de ces matières", par exemple pour « des règles de prescription (délais, causes d'interruption et de suspension) des créances non fiscales instaurées par le présent Code, qui ne peuvent trouver à s'appliquer au sommes dues à l'État en matière répressive, dont la prescription est essentiellement régie par le Code pénal » ou encore « de la surséance indéfinie au recouvrement qui, compte tenu de la nature de ces créances, ne peut concerner ni les sommes dues à l'État en matière répressive, ni les créances alimentaires (*Doc. parl.*, 54-3625/1, 9).

13. D'autre part, certaines créances non mentionnées sont probablement couvertes indirectement par le Code du recouvrement. L'exposé des motifs cite l'exemple de la taxe de vérification des instruments de mesure (art. VIII, 54 du Code de droit économique). Cette disposition renvoie aux réclamations, recouvrements, poursuites et privilèges en matière de contributions (directes) au profit de l'État (54-3625/1, 9). D'autres autorités ont également recouru fréquemment à ces "références croisées", de sorte qu'avec le temps, de nombreuses autres créances pourraient être soumises aux règles du Code du recouvrement.

Nivellement par le haut

14. La combinaison des deux principaux objectifs du Code du recouvrement (harmonisation et performance) conduit inévitablement à un renforcement de l'arsenal de recouvrement, mais aussi à une extension du champ d'application de certains régimes favorables, tels que la surséance indéfinie au recouvrement qui peut désormais être demandée pour toutes les créances fiscales et non fiscales.

15. Mais cela n'enlève rien au fait que certaines garanties en faveur du receveur (de par leur nature) conservent effectivement un champ d'application limité (par exemple, la responsabilité solidaire des administrateurs pour les dettes impayées de TVA ou de précompte professionnel ou la responsabilité spéciale en cas de cession d'actions de sociétés de liquidités, voir respectivement articles 51 et 52 du code de recouvrement).

D'autres garanties sont quant à elles annulées. Il s'agit notamment de la possibilité d'exiger des garanties réelles ou des cautions personnelles (jusqu'à présent réglementées par les articles 420-421 du code CIR 92 et 88*bis-ter* CTVA). De même, l'article 399 du CIR 92 (l'enrôlement concernant les sociétés civiles sans personnalité juridique) sera supprimé et ne sera pas inclus dans le Code du recouvrement.

16. L'harmonisation a mené également (probablement involontairement) à une limitation de l'efficacité de certaines mesures. En effet, l'harmonisation permet désormais d'éviter l'application cumulative d'un certain nombre de garanties en ce qui concerne diverses créances.

Ce problème s'est posé en particulier pour l'application de l'article 442*bis* du CIR 92 (et de dispositions similaires en matière de TVA), où le plafond de responsabilité (le prix payé) s'appliquait de manière cumulative (pour chaque nouvelle taxe). On y a donc remédié. Il convient de noter que le problème de l'application cumulative n'est résolu que dans la mesure où la dette est couverte par le Code du recouvrement. Le problème du cumul avec des dispositions similaires concernant l'ONSS et l'INASTI, les prélèvements régionaux, etc. n'est donc pas résolu et reste, à notre avis, un talon d'Achille constitutionnel.

17. Mais à part les cas susmentionnés, il est question avant tout d'un " nivellement par le haut ". Ce qui soulève également des questions juridiques.

Par exemple, on peut se demander si un " alignement " des créances fiscales et non fiscales pourrait satisfaire le principe d'égalité. Le fait qu'il existe désormais toutes sortes de prérogatives (y compris des responsabilités spéciales, mais aussi des pouvoirs d'investigation étendus) en ce qui concerne les créances non fiscales, crée d'éventuelles zones de tension constitutionnelles.

En effet, au regard du principe d'égalité, il faut toujours tenir compte de la nature de la créance et de la finalité spécifique pour laquelle une garantie spéciale de recouvrement a été constituée. Cette question, qui n'a pas échappé au Conseil d'État (3625/2, 19-20), est susceptible de donner lieu à des recours devant la Cour constitutionnelle.

18. Le " nivellement par le haut " signifie également que certaines garanties de recouvrement qui étaient auparavant limitées, en principe, aux dettes fiscales, s'appliqueront désormais intégralement, non seulement aux dettes fiscales elles-mêmes, mais aussi aux accessoires (intérêts de retard, sanctions administratives et frais de poursuite).

Ici aussi, la question se pose de savoir si, à la lumière du principe d'égalité, cela est toujours raisonnablement justifiable. Alors que l'on peut accepter que les créances (fiscales) en principal bénéficient d'une certaine priorité (par exemple sur la base du privilège général ou de l'hypothèque légale), la question se pose de savoir comment une telle priorité peut être octroyée aux " accessoires " tels que les frais de poursuite ou les sanctions administratives. Notons que le législateur a récemment - dans un contexte différent - considéré que les accessoires ne pouvaient pas avoir la même " priorité " que les dettes en principal (voir art. 58 livre XX du CDE ["Les prélèvements, cotisations ou dettes en principal fiscaux ou sociaux, sont considérés pour l'application de cet article comme se rapportant à des prestations effectuées par le cocontractant. Les accessoires des prélèvements, cotisations ou dettes fiscaux ou sociaux, pendant la procédure de réorganisation, ne sont pas considérés comme des dettes de masse dans une faillite ou liquidation subséquente."]).

Débiteurs et codébiteurs

19. Dans le Code du recouvrement, une distinction claire a été établie entre « débiteurs » et « codébiteurs ».

La notion de « débiteur » comprend i) la personne au nom de laquelle le titre est établi ou contre laquelle la condamnation est prononcée et ii) le débiteur effectif visé à l'article 11, paragraphe 2 (c'est-

à-dire le propriétaire effectif à la charge duquel le recouvrement du précompte immobilier peut être poursuivi - actuellement art. 395 et 396 CIR 92) (art. 2, § 1, 5°, du Code du recouvrement).

Le "codébiteur", en revanche, est la personne qui n'est pas mentionnée dans le titre mais qui est tenue de payer la créance fiscale et non fiscale (art. 2, § 1, 6°, du Code du recouvrement).

L'intention apparente était d'assimiler autant que possible ces deux catégories (qui ne sont pas toujours "égales" sur tous les fronts).

20. Le fait qu'une certaine attention soit accordée aux "codébiteurs" est une très bonne chose. Le Code du recouvrement est donc novateur à cet égard. Il était grand temps que le droit de réclamation des "codébiteurs" (également explicité par la Cour constitutionnelle) soit inscrit dans la législation². Les règles relatives aux réclamations sont maintenant clairement définies. En effet, pendant longtemps, on n'a pas su dans quel délai le "tiers" pouvait introduire une réclamation. Ce problème est maintenant résolu (de manière logique) dans le projet, en liant le délai de réclamation à la sommation de paiement adressée au codébiteur³. Le droit de réclamation du codébiteur lui-même (ainsi que le droit de demander un dégrèvement d'office) a été également explicitement inscrit dans le CIR 92 (art. 37 et suivants du Code).

Les codébiteurs se voient désormais explicitement accorder un certain nombre d'autres droits, tels que la possibilité de faire appel à la conciliation (article 43 de la loi et article 71 du Code du recouvrement) et le droit de demander une surséance indéfinie au recouvrement (article 63 du code du recouvrement).

Ce dernier point soulève toutefois d'autres questions. Par exemple, certaines dettes ne sont pas soumises à la mesure favorable de la surséance indéfinie (notamment les dettes qui ont été établies à la suite de l'établissement d'une fraude fiscale). La question se pose de savoir si cette condition peut être comprise comme étant "subjective" (c'est-à-dire du point de vue de la partie qui demande la surséance indéfinie, ce qui est pertinent dans l'hypothèse où le codébiteur n'est coupable d'aucune fraude, mais est néanmoins obligé de payer la dette en question sur la base d'une disposition ou l'autre). En outre, il n'est pas clair si une surséance indéfinie peut être demandée tant qu'un autre (co)débiteur solvable court toujours. Et la question est aussi de savoir quelle est la conséquence de l'octroi d'une surséance indéfinie. Après tout, dans l'hypothèse où une telle surséance indéfinie serait qualifiée de "remise", ce qui, à notre avis, est de toute façon le cas, cela signifierait que la dette disparaîtrait définitivement du système juridique. Dès lors, une surséance indéfinie accordée à un (co)débiteur malheureux pourrait donc également bénéficier à un autre (co)débiteur (encore solvable)....

21. De plus, la description des "codébiteurs" peut, à notre avis, être problématique.

La catégorie des "codébiteurs" comprend en réalité - comme cela a également été expliqué dans l'exposé des motifs- des personnes très diverses, qui sont désormais toutes placées dans la même catégorie. Il ne nous semble pas évident de mettre toutes ces personnes dans la même catégorie sur le plan du recouvrement et donc de les mettre sur un pied d'égalité avec le « débiteur ».

Cela conduit à tout le moins à un alourdissement considérable de la situation juridique de la plupart des personnes susmentionnées. Par exemple, l'administration fiscale a accepté jusqu'à présent (et à juste titre) que diverses de garanties de recouvrement ne s'appliquent pas aux tiers responsables (par exemple, circulaire du 28 avril 1999 : le responsable solidaire au sens de l'article 442bis CIR 92 n'est

² *Doc. parl.*, n° 54-3265/1, 111-112 ; voir aussi *Fisc. Act.*, 2004, 35/2 et 2009, 24/3, 30/12.

³ article 13, § 2, alinéa 3, du Code du recouvrement.

pas un contribuable au sens de l'article 425 (hypothèque légale)). En outre, les héritiers peuvent être traités comme des débiteurs d'une dette dans la succession, mais pas en tant que contribuables, avec pour conséquence (entre autres) qu'aucune hypothèque légale ne peut être inscrite sur les biens personnels de l'ayant droit (sans préjudice de la possibilité d'inscription sur les biens susceptibles de tomber dans la succession). Dans tous ces cas, le receveur pourra désormais venir frapper à la porte de ces personnes.

Structure générale du Code du recouvrement

22. Le Code du recouvrement est divisé en cinq titres principaux.

23. Le **premier titre** qui contient les "dispositions générales", est subdivisé en 4 chapitres.

Dans ce titre général (outre la description du champ d'application et la liste d'une série de définitions), est abordé le rôle du "receveur et de la représentation de l'Etat belge" (dispositions tirées des articles 154-156 de la loi-programme du 29 mars 2012).

Dans le dernier chapitre, les titres exécutoires et leur force exécutoire sont expliqués. D'une manière générale, il est indiqué que les titres exécutoires sont opposables non seulement à ceux qui y sont explicitement mentionnés, mais aussi aux "codébiteurs". Cette disposition générale s'inspire clairement de l'actuel article 393, § 2, du CIR 92 (qui prévoit une obligation générale d'exécution).

En outre, un certain nombre de dispositions qui ne s'appliquent qu'aux impôts sur le revenu, aux précomptes et aux taxes assimilées aux impôts sur le revenu sont également incluses ici. Il s'agit d'une paraphrase des articles 393, § 1 (qui décrit plus en détail dans quelle mesure une créance solidaire peut être recouvrée auprès de chacun des débiteurs), 393*bis* et 394 (sur les droits de recours spéciaux des époux et cohabitants légaux) et 395 et 396 CIR 92 (sur la possibilité de poursuivre l'enrôlement contre le débiteur effectif).

24. Le **deuxième titre** traite ensuite du "recouvrement amiable", dans lequel, d'une part, la sommation de paiement et le paiement lui-même ont été régulés.

Il est frappant de constater à quel point le rôle de la "sommation de paiement" (inscrit jusqu'à présent à l'art. 298 du CIR 92) est revalorisé. L'obligation générale d'envoyer une sommation de paiement s'applique désormais, non seulement à l'égard des débiteurs (art. 13, § 1, du Code du recouvrement), mais aussi à l'égard des codébiteurs (art. 13, § 2, du Code du recouvrement). Cette sommation de paiement déclenche également immédiatement le délai de réclamation pour le codébiteur (voir ci-dessus).

25. Dans le **troisième titre** (qui est également le plus complet), est abordé le « recouvrement forcé ».

Le premier chapitre examine les « poursuites » (y compris la saisie-arrêt simplifiée à des fins fiscales).

Le deuxième chapitre régit le délai de prescription (avec indication des délais de prescription et des dispositions relatives à l'interruption et à la suspension). Ces provisions découlent clairement des dispositions afférentes aux impôts sur les revenus. Le législateur a également choisi systématiquement de faire débiter le délai de prescription dès que la dette est reprise dans un titre (ce qui conduit, par exemple, à un raccourcissement du délai de prescription en matière d'impôt sur le revenu).

Il est clair qu'il s'agit du délai de prescription de la dette matérialisée dans le titre (et donc du délai dans lequel le gouvernement doit utiliser le titre). Ce délai doit donc être distingué du délai dont dispose le gouvernement pour déterminer la dette (le "délai de vérification", qui - selon la créance

sous-jacente - est un délai de prescription ou un délai d'imposition). Cette distinction est connue, par exemple, pour les impôts sur le revenu, mais pour d'autres impôts, comme la TVA, elle implique une véritable révolution. Dorénavant, il y aura un premier " délai de prescription " au cours duquel la dette devra être déterminée (le délai de vérification). Dès que la dette sera reprise dans un titre, un deuxième délai de prescription commencera à courir (le délai pour l'exécution du titre).

Le troisième chapitre traite des droits et privilèges du Trésor (notamment les privilèges et hypothèques, les obligations de notification notariales, les responsabilités lors de l'établissement des certificats ou des actes d'hérédité, les garanties spéciales lors du transfert d'une entreprise ou d'actions de sociétés de liquidités, etc.)

Hormis quelques ajustements mineurs (principalement une extension du champ d'application ; voir ci-dessus), ces garanties de recouvrement n'ont pas vraiment été adaptées en substance. En d'autres termes, il s'agit d'une occasion manquée au vu des critiques (ne serait-ce que pour des raisons d'équité) qui peuvent être adressées à nombre de ces dispositions (voir aussi, par exemple, les critiques du Conseil d'État concernant la garantie applicable à la cession des actions des sociétés de liquidités, et C.C., 22 mars 2018, n° 36/2018 – *Doc. parl.*, Chambre, 34-3625/2, 38).

Le quatrième chapitre est entièrement consacré au sort des dettes contestées.

Le cinquième chapitre traite de la surséance indéfinie au recouvrement. Outre le fait que cette faveur est désormais explicitement accordée aux codébiteurs (voir ci-dessus), une nouveauté majeure est qu'il est désormais possible de faire appel de la décision de la commission d'appel devant le tribunal de première instance (chambre fiscale) (art. 66 du Code de recouvrement ; 3625/1, 83-84). Toutefois, il est probable que le tribunal ne puisse procéder qu'à un simple contrôle de légalité dans ces affaires.

Le sixième chapitre reprend la possibilité de demander une "exonération" des intérêts de retard.

Le septième chapitre est consacré à la conciliation en lien avec les questions de recouvrement.

Enfin, le huitième chapitre renvoie aux dispositions relatives à l'assistance (mutuelle) transfrontalière en matière de recouvrement.

26. Le **quatrième titre** aborde (en deux chapitres) les pouvoirs d'investigation, les moyens de preuve et le secret professionnel des fonctionnaires chargés du recouvrement. Ces articles reprennent l'arsenal bien connu des dispositions du CIR 92, étant entendu qu'elles ont été réécrites " au profit du receveur ", alors que jusqu'à présent une disposition de renvoi avait été utilisée dans laquelle il était généralement indiqué que les pouvoirs d'investigation accordés au fonctionnaire taxateur pouvaient également être exercés par le receveur (et ce avec quelques exceptions), compte tenu du but de la mission (par exemple, les articles 63*bis* du CTVA et 319*bis* du CIR 92 qui ont naturellement été abrogés - articles 3 et 32 de la Loi).

27. Enfin, le **cinquième titre** énumère les sanctions (qui sont réparties entre les amendes administratives d'une part et les sanctions pénales et particulières d'autre part) que l'on risque si l'on enfreint les dispositions du Code du recouvrement.

28. La structure du Code est donc la suivante :

TITRE 1er. Dispositions générales

CHAPITRE 1er. - Champ d'application (art. 1)

CHAPITRE 2. - Définitions, modalités et conditions d'envoi et de notification des documents (art. 2)

CHAPITRE 3. - Du receveur et de la représentation de l'Etat belge (art. 3-5)

CHAPITRE 4. - Des titres exécutoires et de leur force exécutoire (art. 6-12)

Section 1re. - Dispositions générales

Section 2. - Dispositions particulières aux impôts sur les revenus, précomptes et taxes assimilées aux impôts sur les revenus

TITRE 2. - Du recouvrement amiable

CHAPITRE 1er. - De la sommation de payer (art. 13-14)

CHAPITRE 2. - Des paiements (art. 15-18)

TITRE 3. - Du recouvrement forcé

CHAPITRE 1er. - Des poursuites (art. 19-22)

CHAPITRE 2. - De la prescription (art. 23-25)

Section 1re. - Des délais de prescription

Section 2. - De l'interruption et de la suspension de la prescription

CHAPITRE 3. - Des droits et privilèges du Trésor (art 26-59)

Section 1re. - Des garanties à fournir par certains redevables de la taxe sur les jeux et paris

Section 2. - Du privilège et de l'hypothèque légale

Section 3. - De la responsabilité et des obligations de certains officiers ministériels, fonctionnaires publics et autres personnes

Sous-section 1re. - De la responsabilité et des obligations en matière d'établissement des actes ayant pour objet l'aliénation ou l'affectation hypothécaire d'un bien susceptible d'hypothèque

Sous-section 2. - De la responsabilité et des obligations en matière d'établissement d'un acte ou d'un certificat d'hérédité visés à l'article 1240bis du Code civil

Sous-section 3. - Des autres responsabilités et des obligations

Section 4. - De la responsabilité solidaire pour les dettes fiscales et non fiscales dues par un entrepreneur ou sous-traitant

CHAPITRE 4. - Des créances fiscales et non fiscales contestées (art. 60-62)

Section 1re. - Dispositions générales

Section 2. - De la créance d'impôts sur les revenus, de précomptes et de taxes assimilées aux impôts sur les revenus liquide et certaine

CHAPITRE 5. - De la surséance indéfinie au recouvrement (art. 63-69)

CHAPITRE 6. - De l'exonération des intérêts de retard (art. 70)

CHAPITRE 7. - De la conciliation fiscale et non fiscale (art. 71)

CHAPITRE 8. - De l'assistance mutuelle (art. 72-73)

TITRE 4. - Des pouvoirs d'investigation, des moyens de preuve et du secret professionnel des fonctionnaires chargés du recouvrement

CHAPITRE 1er. - Des pouvoirs d'investigation et des moyens de preuve (art. 74-82)

CHAPITRE 2. - Du secret professionnel (art. 83)

TITRE 5. - Des sanctions

CHAPITRE 1er. - Des amendes administratives (art. 84)

CHAPITRE 2. - Des sanctions pénales et particulières (art. 85-96)