

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 2021-2022

3 DÉCEMBRE 2021

Proposition de résolution relative à l'instauration d'un droit à l'erreur dans les contacts avec les administrations publiques

AUDITION

BELGISCHE SENAAAT

ZITTING 201-2022

3 DECEMBER 2021

Voorstel van resolutie met betrekking tot de invoering van het recht op een vergissing in de contacten met de overheidsadministraties

HOORZITTING

Voir:

Documents du Sénat:

7-244 – 2020/2021:

N° 1: Proposition de résolution.

7-244 – 2021/2022:

N° 2: Amendements.

N° 3: Rapport.

N° 4: Texte adopté par la commission.

Ce document n'est pas disponible en version papier.

Zie:

Documenten van de Senaat:

7-244 – 2020/2021:

Nr. 1: Voorstel van resolutie.

7-244 – 2021/2022:

Nr. 2: Amendementen.

Nr. 3: Verslag.

Nr. 4: Tekst aangenomen door de commissie.

Dit stuk is niet beschikbaar op papier.

I. AUDITION

L'audition s'est tenue le 28 juin 2021. Les orateurs étaient les suivants:

- M. Hans D'Hondt, président du comité de direction du service public fédéral (SPF) Finances;
- M. Rolf Ortlep, maître de conférences en droit administratif et directeur de programme des études en droit public, Université d'Amsterdam;
- Mme Patricia Sellière, administratrice des finances publiques, chargée de mission au sein du service de la Sécurité juridique et du Contrôle fiscal de la direction générale des Finances publiques (France).

A. M. Hans D'Hondt, président du comité de direction du service public fédéral (SPF) Finances

M. D'Hondt donnera un aperçu du cadre juridique actuel dans lequel opère l'administration fiscale, puis examinera les options qui pourraient être envisagées dans le cadre de la proposition de résolution.

1) Le caractère d'ordre public de la législation fiscale

Le caractère d'ordre public des dispositions qui touchent aux intérêts essentiels de l'État implique:

- qu'il ne peut y être dérogé par accord entre les parties, et
- que l'administration, le contribuable et les tribunaux sont liés par elles. Ces dispositions doivent donc être interprétées strictement. Cela peut évidemment avoir des conséquences et provoquer des tensions en termes d'équité, par exemple dans l'application des sanctions prévues par la loi à l'encontre des contribuables de bonne foi qui ont commis des erreurs.

Le caractère d'ordre public vient du fait que le droit fiscal est une branche du droit public. Les obligations fiscales dues par le citoyen sont énoncées dans la loi et sont dues de plein droit à l'autorité publique. Elles ne proviennent pas d'une relation contractuelle entre le citoyen et l'autorité publique. Elles ne peuvent donc pas faire l'objet de transactions.

I. HOORZITTING

De hoorzitting vond plaats op 28 juni 2021, met volgende sprekers:

- de heer Hans D'Hondt, voorzitter van het directiecomité van de federale overheidsdienst (FOD) Financiën;
- de heer Rolf Ortlep, universitair hoofddocent bestuursrecht en opleidingsdirecteur publiekrecht, Universiteit van Amsterdam;
- mevrouw Patricia Sellière, administrateur overheidsfinanciën, projectmanager binnen de afdeling rechtszekerheid en belastingcontrole van de directie algemene overheidsfinanciën (Frankrijk).

A. De heer Hans D'Hondt, voorzitter van het directiecomité van de federale overheidsdienst (FOD) Financiën

De heer D'Hondt zal een overzicht geven van het huidige juridische kader waarin de belastingadministratie werkt, vervolgens zal hij de opties onderzoeken die men in het raam van het voorstel van resolutie kan overwegen.

1) De belastingwetgeving raakt de openbare orde

Bepalingen van openbare orde raken de essentiële belangen van de staat, hetgeen impliceert:

- dat er niet van mag worden afgeweken bij overeenkomst tussen partijen, en
- dat de administratie, de belastingplichtige en de rechtbanken erdoor gebonden zijn. Die bepalingen kunnen dus strikt worden geïnterpreteerd. Dat kan uiteraard gevolgen hebben en spanningen veroorzaken in termen van billijkheid, bijvoorbeeld bij het opleggen van de door de wet bepaalde straffen aan belastingplichtigen die te goeder trouw zijn en die vergissingen begaan hebben.

Het fiscaal recht raakt de openbare orde omdat het een tak van het publiek recht is. De fiscale verplichtingen van de burger staan in de wet en zijn van rechtswege aan de overheid verschuldigd. Ze komen niet voort uit een contractuele relatie tussen de burger en de overheid. Er kunnen dus geen schikkingen over getroffen worden.

2) *Les avantages et inconvénients du caractère d'ordre public*

Avantages: le respect du principe constitutionnel d'égalité de traitement des Belges devant la loi est ainsi assuré. Par conséquent, le non-respect des lois fiscales entraîne des sanctions prévues dans le Code d'impôts sur les revenus 1992 (CIR92). Ces sanctions sont prononcées par l'administration sans intervention préalable du juge.

Inconvénients: l'erreur du citoyen est perçue comme un non-respect des lois d'ordre public et peut faire l'objet de sanctions administratives. Dans certains cas, la loi prévoit même une sanction automatique lors du non-respect de certaines dispositions.

Le citoyen peut faire appel de la sanction, mais il est obligé d'entreprendre des démarches administratives (ou judiciaires), qui peuvent être lourdes.

3) *La pratique du SPF Finances*

En pratique, le SPF Finances fait preuve d'une certaine souplesse dans l'application des règles. Cette souplesse est d'ailleurs parfois énoncée explicitement dans la législation.

De manière générale, la législation relative à la section «Appui juridique» et le fonctionnement de celle-ci suivent d'ores et déjà le principe selon lequel il peut exister un droit à l'erreur pour le citoyen ou l'entrepreneur.

Le droit à l'erreur est donc bel et bien déjà ancré dans la manière d'opérer et au sein des différentes administrations. Un citoyen ou une entreprise a plusieurs possibilités de rectifier une erreur.

Par exemple, durant la période d'ouverture de *Tax-on-web*, une série d'actions CRM (*citizen relationship management*) sont disponibles pour le citoyen, dont certaines prévoient la possibilité de rectifier des erreurs ou d'en éviter à l'avenir.

4) *Pratique en matière de fiscalité*

Le CIR92 prévoit déjà le droit de faire une (petite) erreur.

2) *Voordelen en nadelen van het raken aan de openbare orde*

Voordelen: op die manier is de eerbiediging van het grondwettelijk beginsel van de gelijke behandeling van de Belgen verzekerd. Het niet eerbiedigen van de belastingwetten brengt bijgevolg de straffen met zich waarin het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB92) voorziet. Die straffen worden door de administratie uitgesproken, zonder voorafgaand optreden van de rechter.

Nadelen: de vergissing van de burger wordt beschouwd als het niet eerbiedigen van wetten van openbare orde en kan aanleiding geven tot administratieve straffen. In bepaalde gevallen voorziet de wet zelfs in een automatische straf bij het niet eerbiedigen van een aantal bepalingen.

De burger kan beroep aantekenen tegen de straf, maar hij is verplicht administratieve (of gerechtelijke) stappen te zetten die heel zwaar kunnen zijn.

3) *De praktijk van de FOD Financiën*

In de praktijk hanteert de FOD Financiën weliswaar enige souplesse bij de toepassing van de regels. Die souplesse is trouwens soms ook expliciet in de wetgeving ingeschreven.

De wetgeving en de werkwijze van de afdeling «Juridische ondersteuning» beantwoorden doorgaans reeds aan het principe dat er een recht op vergissing in hoofde van de burger of de ondernemer mag of kan bestaan.

Het recht op vergissing is dus wel degelijk al ingebed in de manier van werken binnen de verschillende administraties. Een burger of onderneming heeft verschillende mogelijkheden om een fout recht te zetten.

Zo worden er, tijdens de *Tax-on-web*-periode, ook verschillende *citizen relationship management* (CRM)-acties gericht tot de burger al dan niet met de mogelijkheid om fouten recht te zetten of toekomstige fouten te vermijden.

4) *Praktijk voor wat betreft fiscaliteit*

Het recht om een fout(je) te maken is al voorzien in het WIB92.

a) Correction ou rectification

Le citoyen qui constate qu'il s'est trompé après avoir envoyé sa déclaration fiscale a encore la possibilité de corriger lui-même la déclaration introduite. Si la déclaration a été introduite via *Tax-on-web*, elle peut être corrigée jusqu'à la date limite de dépôt de la déclaration dans *Tax-on-web*. La déclaration ne peut être corrigée qu'une seule fois.

Si le délai de dépôt est expiré, il est par ailleurs possible de demander au bureau de taxation compétent de rectifier des erreurs simples, par exemple en cas d'erreur matérielle (addition incorrecte de deux montants, doublon, erreur de transcription d'un montant, etc.), de double imposition ou de nouveaux éléments qui, pour cause de force majeure, ne peuvent être communiqués que tardivement:

- sur simple demande, le bureau de taxation fera le nécessaire pour rectifier l'erreur au plus vite;
- le citoyen dispose d'un délai de cinq ans, à compter du 1^{er} janvier de l'année d'imposition, pour demander une rectification;
- si la rectification s'avère impossible, le bureau de taxation précisera la raison pour laquelle il ne peut donner suite à la demande et conseillera d'introduire une réclamation.

b) Dégrèvement d'office (procédure «Quick Win»)

Le citoyen ou l'entreprise peut aussi introduire une demande de dégrèvement d'office, lequel est accordé dans les cas suivants:

- surtaxes résultant d'erreurs matérielles, d'une double imposition ou de nouveaux documents ou faits suffisants dont la déclaration tardive est justifiée (cas de force majeure, etc.);
- apport d'éléments nouveaux qui ne peuvent être présentés que tardivement pour cause de force majeure ou nouveaux documents démontrant l'erreur.

Les citoyens peuvent rencontrer notamment les situations suivantes: le quotient conjugal n'a, à tort, pas été appliqué, la quotité de revenu exemptée d'impôt est trop peu élevée (par exemple, parce que l'on n'a pas tenu compte d'enfants à charge ou du handicap d'un enfant à charge) ou la réduction pour pensions et revenus de remplacement n'a, à tort, pas été appliquée. Pour les

a) Correctie of rechtzetting

Nadat een burger zijn belastingaangifte verstuurd heeft en vaststelt dat hij zich vergist heeft, kan hij zelf nog de ingediende aangifte verbeteren. Als de aangifte werd ingediend via *Tax-on-web*, kan deze verbeterd worden tot de uiterste indieningsdatum van de aangifte in *Tax-on-web*. De aangifte kan slechts een keer verbeterd worden.

Indien de aangiftetermijn is verstreken, kan er daarnaast een rechtzetting gevraagd worden voor eenvoudige fouten aan het bevoegde belastingkantoor, zoals bijvoorbeeld in het geval van een materiële vergissing (verkeerd optellen van twee bedragen, dubbel gebruik, fout bij het overschrijven van een bedrag, enz.), een dubbele belasting of in het geval van nieuwe elementen die wegens overmacht pas laattijdig kunnen worden voorgelegd:

- het belastingkantoor zal op eenvoudig verzoek het nodige doen om de vergissing zo snel mogelijk recht te zetten;
- de burger heeft vijf jaar de tijd, te tellen vanaf 1 januari van het aanslagjaar, om een rechtzetting te vragen;
- als een rechtzetting toch niet mogelijk blijkt, zal het belastingkantoor meedelen waarom er geen gevolg kan geven worden aan de aanvraag en aanraden om een bezwaarschrift in te dienen.

b) Ontheffing van ambtswege («Quick Win»-procedure)

De burger of onderneming kan ook een ontheffing van ambtswege indienen. Dit wordt toegestaan in volgende gevallen:

- overbelastingen die voortvloeien uit materiële vergissingen, dubbele belasting of voldoende nieuwe bescheiden of feiten waarvan de laattijdige aangifte gerechtvaardigd is (geval van overmacht, enz.);
- nieuwe elementen die wegens overmacht pas laattijdig kunnen worden voorgelegd of nieuwe stukken die de vergissing aantonen.

Voor burgers kan het bijvoorbeeld gaan over volgende situaties: het huwelijksquotiënt dat ten onrechte niet is toegepast, de belastingvrije som die te laag is (bijvoorbeeld omdat er geen rekening is gehouden met kinderen ten laste of de handicap van een kind ten laste), de vermindering voor pensioenen en vervangingsinkomsten die ten onrechte niet is toegepast. In het geval van

entreprises, il s'agit, par exemple, d'excédents de pré-comptes professionnels ou de paiements anticipés qui n'ont pas été pris en compte, ou de certaines réductions auxquelles l'entreprise a droit mais qui n'ont pas été accordées.

Dans pareille situation, le citoyen ou l'entreprise demande à l'administration de procéder à la rectification. Il n'est pas nécessaire d'introduire une réclamation officielle à cet effet et les nouveaux éléments peuvent être communiqués par téléphone, par courriel ou lors d'une visite au bureau de taxation compétent.

Un citoyen ou une entreprise dispose d'un délai de cinq ans pour demander un «dégrèvement d'office», à compter du 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Cette procédure accélérée «*Quick Win*», qui est propre aux services de l'administration générale de la Fiscalité (AGFisc), permet de corriger une imposition en cas d'erreurs matérielles ou d'anomalies incontestables, c'est-à-dire des erreurs manifestes dans l'imposition commises par le contribuable ou l'administration et communiquées par le contribuable ou constatées par l'administration. Tel n'est pas toujours le cas pour les erreurs de bonne foi.

c) Réclamation – Contentieux administratif

Le contribuable peut introduire une réclamation. Il peut le faire en ligne jusqu'à six mois à compter de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle.

La réclamation doit être motivée, ce qui signifie que le réclamant doit exposer les arguments matériels et juridiques qui étayent la contestation.

Au cours de la procédure de réclamation, un citoyen peut introduire une demande de conciliation auprès du service de Conciliation fiscale, ce qui est de plus en plus fréquent.

Une fois que la décision administrative a été rendue, le contribuable a évidemment encore la possibilité d'entamer une procédure judiciaire.

d) Que faut-il payer dans l'attente de la décision finale?

Dans l'attente de la décision finale, il faut uniquement payer, dans un premier temps, «l'incontestablement dû», c'est-à-dire le montant qui correspond:

ondernemingen gaat het bijvoorbeeld over een overschot aan voorheffingen of voorafbetalingen dat niet werd verrekend of bepaalde verminderingen waarop de onderneming recht heeft en die niet werden toegekend.

De burger of de onderneming vraagt in dergelijke situatie aan de administratie om de situatie recht te zetten op eenvoudig verzoek. Er moet hiertoe geen officieel bezwaar ingediend worden en de nieuwe elementen kunnen per telefoon, per e-mail of tijdens een bezoek gemeld worden aan het bevoegde belastingkantoor.

Voor de aanvraag van een «onthefving van ambtswege» heeft een burger of onderneming vijf jaar de tijd, te tellen vanaf 1 januari van het aanslagjaar.

Deze versnelde procedure, «*Quick Win*», eigen aan de diensten van de algemene administratie van de Fiscaliteit (AAFisc), maakt het mogelijk een aanslag te verbeteren ingeval van materiële vergissingen en onbetwistbare anomalieën. Dat wil zeggen: manifeste fouten in de aanslag begaan door de belastingplichtige of door de administratie en medegedeeld door de belastingsplichtige of vastgesteld door de administratie. Dit is niet altijd het geval bij vergissingen te goeder trouw.

c) Bezwaar – Administratief geschil

De belastingplichtige kan een bezwaarschrift indienen. Dat kan online worden ingediend tot zes maanden na de verzending van het aanslagbiljet.

Het bezwaarschrift moet gemotiveerd zijn: dat betekent dat de feitelijke en juridische argumenten moeten aangegeven worden die de betwisting staven.

Tijdens de bezwaarprocedure kan een burger om bemiddeling vragen bij de Fiscale Bemiddelingsdienst. Dit gebeurt steeds vaker.

Uiteraard beschikt de belastingplichtige nog altijd over een gerechtelijke procedure na de administratieve beslissing.

d) Wat moet er betaald worden in afwachting van een eindbeslissing?

In afwachting van de eindbeslissing moet in eerste instantie alleen het «onbetwist verschuldigde bedrag» betaald worden namelijk dat bedrag dat overeenstemt met ofwel:

- soit à l'impôt dû sur les revenus qui ont été déclarés ou qui ont été majorés par l'administration (après un avis de modification ou une notification d'imposition d'office), sur lequel le contribuable a marqué son accord;
- soit à la dernière imposition qui a été établie au nom du citoyen ou de l'entreprise, lorsque celui-ci ou celle-ci n'a pas introduit de déclaration.

Le fonctionnaire qui traite la réclamation calculera le montant immédiatement dû et en informera le citoyen ou l'entreprise dans les plus brefs délais. Si ce montant («l'incontestablement dû») n'est pas payé, le receveur peut engager des poursuites et prendre toutes les mesures nécessaires pour assurer le recouvrement.

e) Sanctions

- aucune amende administrative ni majoration d'impôt n'est prévue en cas de première infraction;
- pour ce qui est des sanctions, une distinction est également opérée en fonction de l'intention: de bonne foi *versus* intention frauduleuse (*cf. infra*, dispositions concernant l'administration générale de la Perception et du Recouvrement);
- en ce qui concerne la majoration d'impôt, le contrôleur «peut» renoncer à l'application d'une majoration de 10 % en cas de première infraction sans mauvaise foi. Il est légitimement permis de se demander, à cet égard, si le citoyen doit être tributaire de la décision de quelqu'un qui examine son dossier et si un mécanisme d'automatisme ne permettrait pas de mieux respecter le principe d'égalité de traitement du citoyen au regard de la loi...

5) *La pratique en matière de perception et de recouvrement*

Conformément au Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (CRAF), applicable aux créances reprises dans un titre rendu exécutoire à partir du 1^{er} janvier 2020, le recouvrement débute toujours par une phase amiable, laquelle consiste en l'envoi d'une sommation de payer, avant la mise en œuvre d'une première voie d'exécution.

- de belasting verschuldigd op de inkomsten die werden aangegeven of die verhoogd zijn door de administratie (na een bericht van wijziging of een kennisgeving van aanslag van ambtswege), waarvoor hij of zij zich akkoord heeft verklaard;
- de laatste belasting die op naam van de burger of onderneming is gevestigd wanneer hij of zij geen aangifte heeft ingediend.

De ambtenaar die het bezwaar behandelt, zal het onmiddellijk verschuldigde bedrag berekenen en de burger of de onderneming zo snel mogelijk op de hoogte brengen. Als dit bedrag («het onbetwist verschuldigde bedrag») niet betaald wordt, dan kan de ontvanger een vervolging instellen, en alle maatregelen nemen die nodig zijn om de invordering te verzekeren.

e) Sancties

- administratieve boete en of belastingverhogingen zijn niet bestaande bij een eerste overtreding;
- er wordt ook een onderscheid gemaakt in de sancties naargelang de intentie: te goeder trouw *vs.* een frauduleuze intentie (*cf. infra* bij de bepalingen aangaande de algemene administratie Inning en Invordering);
- voor wat betreft de belastingverhoging, «kan» de controleur afzien van de toepassing van een belastingverhoging van 10 % ingeval van de eerste overtreding zonder kwade trouw. Terecht kan in dezen de vraag worden gesteld of men afhankelijk moet zijn van een beslissing van iemand die het dossier onderzoekt, en of het beginsel van gelijke behandeling van de burger ten aanzien van de wet niet beter zou gediend zijn met een automatisme...

5) *Praktijk voor wat betreft inning en invordering*

Overeenkomstig het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (WMGI), dat van toepassing is op schuldvorderingen opgenomen in een uitvoerbaar verklaarde titel vanaf 1 januari 2020, begint de invordering altijd met een minnelijke fase, door de verzending van een aanmaning tot betaling, vooraleer er wordt overgegaan tot het aanwenden van een eerste middel van tenuitvoerlegging.

a) Infractions

Pour toute infraction aux dispositions du CRAF, le conseiller général de l'administration générale de la Perception et du Recouvrement (AGPR) ou son délégué peut appliquer une amende de 50 euros à 1 250 euros:

- pour les infractions résultant de circonstances indépendantes de la volonté du redevable ou du codébitéur, aucune amende administrative n'est infligée;
- pour les infractions qui ne sont pas imputables à la mauvaise foi ou à l'intention d'éluder le paiement des créances fiscales et non fiscales, une amende de 50 euros est infligée à la première infraction. M. D'Hondt se demande à cet égard s'il ne serait pas plus équitable de ne pas appliquer cette amende lorsque la personne concernée est de bonne foi;
- lorsqu'il y a mauvaise foi ou intention d'éluder le paiement, une amende administrative de 1 250 euros est infligée.

b) Procédures judiciaires

En ce qui concerne les procédures judiciaires, la loi prévoit une notification préalable pour les actions en responsabilité intentées contre des administrateurs ou gérants pour non-paiement du précompte professionnel ou de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). Pour les assignations en faillite, les actions en déclaration de débiteur et autres actions en responsabilité, la citation en justice est, en principe, toujours précédée de l'envoi d'une «lettre d'avertissement».

c) Droits de mise au rôle

Pour ce qui est des droits de mise au rôle, que le SPF Finances perçoit pour le compte du SPF Justice, M. D'Hondt se demande, dans le contexte du débat sur la proposition de résolution, si une initiative législative ne serait pas requise pour pouvoir donner suite à la proposition de résolution. En effet, l'avis de paiement des droits de mise au rôle indique qu'une amende administrative est due de plein droit en cas de non-paiement dans le délai prévu, que la personne concernée soit de bonne foi ou non. Une modification de loi est donc requise pour éviter cette amende automatique en cas de non-paiement des droits de mise au rôle.

L'orateur étend cette question à d'autres domaines de la législation (par exemple, les majorations d'impôts)

a) Overtredingen

Voor iedere overtreding van de bepalingen van het WMGI kan de adviseur-generaal algemene administratie Inning en Invordering (AII) of een door hem gemachtigde ambtenaar een geldboete van 50 euro tot 1 250 euro opleggen:

- voor overtredingen ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de wil van de schuldenaar of medeschuldenaar wordt er geen administratieve boete opgelegd;
- voor overtredingen die niet toe te schrijven zijn aan kwade trouw of aan het opzet de betaling van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen te ontduiken, wordt bij een eerste overtreding 50 euro opgelegd. De heer D'Hondt vraagt zich in dezen wel af of het niet billijker zou zijn om deze boete niet te voorzien wanneer iemand te goeder trouw is;
- wanneer er wel sprake is van kwade trouw of opzet, dan wordt een administratieve boete van 1 250 euro opgelegd.

b) Gerechtelijke procedures

Wat betreft de gerechtelijke procedures is wettelijk voorzien in een voorafgaande kennisgeving bij aansprakelijkheidsvorderingen tegen bestuurders of zaakvoerders wegens niet-betaalde bedrijfsvoorheffing of belasting over de toegevoegde waarde (BTW). Bij dagvaardingen in falingsvorderingen inzake schuldenaarsverklaring en andere aansprakelijkheidsvorderingen, wordt in principe eerst een «verwittigingsbrief» verstuurd alvorens te dagvaarden in rechte.

c) Rolrechten

Voor wat betreft de rolrechten, die door de FOD Financiën geïnd worden voor de FOD Justitie, vraagt de heer D'Hondt zich af of er, in de context van het debat omtrent het voorstel van resolutie, daarentegen misschien wel een wetgevend initiatief vereist is om aan het voorstel van resolutie te kunnen beantwoorden. Het betalingsbericht voor de rolrechten vermeldt immers dat een administratieve boete van rechtswege verschuldigd is in geval van niet-betaling binnen de voorziene termijn, ongeacht of iemand al dan niet te goeder trouw is. Om deze automatische boete bij niet-betaling van de rolrechten te vermijden, is er dus een wetswijziging vereist.

Spreeker trekt deze kwestie open naar andere domeinen van de wetgeving (bijvoorbeeld belastingverhogingen),

également concernés par le phénomène des amendes automatiques et qui se situent dans la zone de tension entre, d'une part, l'équité et, d'autre part, l'égalité de traitement entre les contribuables.

6) *Pratique en ce qui concerne les douanes et accises*

La législation belge sur les douanes et accises prévoit d'ores et déjà plusieurs possibilités de ne pas sanctionner des fautes ou des erreurs. Citons en particulier les articles suivants de la loi générale sur les douanes et accises:

- article 135: un représentant en douane qui commet une infraction en exécutant l'ordre de son client *peut* (ce n'est donc pas automatique) obtenir une dispense de sanction;
- article 263: en cas d'erreur, l'administration a la possibilité de proposer une transaction voire de décider d'un classement sans suite en vertu de cet article;
- article 261/2: lorsqu'une infraction est signalée spontanément, l'administration peut décider de ne pas appliquer les peines prévues;
- article 261/3: un opérateur économique agréé (OEA) peut obtenir une dispense de sanction s'il démontre qu'il était de bonne foi lorsqu'il a commis une infraction.

Selon M. D'Hondt, on peut se demander de manière générale si le fait de ne pas infliger une amende à une personne qui a agi de bonne foi doit dépendre d'une décision ou s'il ne vaudrait pas mieux que cette dispense soit automatique. En effet, la procédure actuelle soulève des interrogations au regard du principe d'égalité, dans la mesure où le contribuable est tributaire de l'appréciation de l'agent compétent qui doit réaliser un contrôle d'opportunité.

D'après M. D'Hondt, il faut naturellement tenir compte du fait que l'on peut faire preuve d'une plus grande rigueur dans un contexte professionnel (ce qui est généralement le cas en matière douanière) qu'à l'égard de particuliers non spécialisés.

7) *Service de Conciliation fiscale (SCF)*

Le service de Conciliation fiscale a été créé par la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV). Il est chargé d'examiner les demandes dont il est saisi en

waar het fenomeen van de automatische boetes zich ook voordoet en die zich situeren in het spanningsveld tussen enerzijds de billijkheid en anderzijds de gelijke behandeling van de belastingplichtigen.

6) *Praktijk voor wat betreft douane- en accijnzen*

De Belgische douane- en accijnzen voorziet reeds in verschillende manieren om fouten of vergissingen niet te bestraffen. In het bijzonder kunnen vermeld worden:

- artikel 135: een douanevertegenwoordiger die een overtreding begaat door de opdracht van zijn opdrachtgever uit te voeren, *kan* – dit is dus geen automatisme – vrijgesteld worden van bestraffing;
- artikel 263: ingeval van een vergissing heeft de administratie de mogelijkheid om een minnelijke schikking aan te bieden of kan ze zelfs op basis van dit artikel oordelen om te seponeren;
- artikel 261/2: wanneer een inbreuk spontaan wordt gemeld, kan de administratie oordelen dat de voorziene straffen niet worden toegepast;
- artikel 261/3 uit de algemene wet douane en accijnzen: een geautoriseerde marktdeelnemer (AEO) kan vrijgesteld worden van bestraffing indien hij aantoonde dat hij te goeder trouw was bij het begaan van een overtreding.

De heer D'Hondt maakt de bedenking of men zich in het algemeen de vraag kan stellen of het niet-toepassen van een boete te goeder trouw wel moet afhangen van een beslissing ter zake, en of dit niet beter automatisch zou gebeuren. In de huidige gang van zaken belandt men immers in het spanningsveld van het gelijkheidsbeginsel aangezien de belastingplichtige afhankelijk is van de inschatting door de bevoegde ambtenaar die een opportuniteitstoetsing dient uit te voeren.

Volgens de heer D'Hondt dient uiteraard wel rekening gehouden te worden met het feit dat strikter kan opgetreden worden in een professionele context (zoals meestal in douane-aangelegenheden) dan in het geval met niet-gespecialiseerde particulieren.

7) *De Fiscale Bemiddelingsdienst (FBD)*

De Fiscale Bemiddelingsdienst werd opgericht bij de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV) met als doel om de aan haar voorgelegde aanvragen in

toute objectivité, impartialité et indépendance et dans le respect de la loi, ainsi que de concilier les points de vue du contribuable et du SPF Finances.

La conciliation est possible tant que la procédure se trouve dans la phase administrative.

La loi du 29 mars 2018 visant à élargir les missions et à renforcer le rôle du SCF et l'arrêté d'exécution du 21 décembre 2018 habilite le SCF à:

- statuer sur la remise ou la modération des accroissements d'impôts ou des amendes administratives concernant diverses taxes, les impôts sur les revenus et les taxes assimilées aux impôts sur les revenus, pour autant que ces accroissements d'impôts et amendes administratives ne fassent pas l'objet d'un recours administratif et judiciaire et n'aient pas été infligés à la suite d'infractions qui sont réglées par la voie administrative dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale;
- procéder à une conciliation en cas de conflit portant sur la perception et le recouvrement de créances non fiscales (à l'exception des créances alimentaires).

8) *Quelques points d'attention pour conclure*

De manière générale, la législation et le fonctionnement de l'aide juridique suivent déjà le principe selon lequel il peut exister un droit à l'erreur pour le citoyen ou l'entrepreneur, étant entendu que, la plupart du temps, la décision en la matière doit ou peut être prise de manière explicite et non de façon automatique.

En revanche, une initiative législative serait (peut-être) nécessaire pour empêcher l'amende automatique en cas de non-paiement des droits de mise au rôle.

L'instauration d'un droit à l'erreur dans les contacts avec les administrations publiques pourrait permettre aux citoyens d'échapper à une sanction ou d'éviter de lourdes procédures administratives.

M. D'Hondt énumère plusieurs points à prendre en compte pour instaurer un droit à l'erreur:

- le droit à l'erreur doit respecter le principe d'égalité de traitement des Belges devant la loi;

alle objectiviteit, onpartijdigheid en onafhankelijkheid en met inachtneming van de wet te onderzoeken en om de standpunten van de belastingplichtige en de FOD Financiën met elkaar te verzoenen.

De bemiddeling is mogelijk zolang de procedure in de administratieve fase zit.

De wet van 29 maart 2018 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de FBD en het uitvoeringsbesluit van 21 december 2018 verlenen aan de FBD de bevoegdheid om:

- te beslissen over de kwijtschelding of de vermindering van belastingverhogingen of administratieve boetes op het vlak van de diverse taksen, inkomstenbelastingen en met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen. Deze belastingverhogingen en administratieve boetes mogen niet het voorwerp zijn van een administratief of rechterlijk beroep. Deze sancties mogen ook niet administratief zijn opgelegd ingevolge inbreuken in het kader van de strijd tegen fiscale fraude;
- te bemiddelen in betwistingen aangaande de inning en de invordering van de niet-fiscale schuldvorderingen (met uitsluiting van alimentatievorderingen).

8) *Aandachtspunten ter conclusie*

De wetgeving en de werkwijze die gehanteerd worden bij juridische ondersteuning beantwoorden doorgaans reeds aan het principe dat er een recht op vergissing in hoofde van de burger of ondernemer mag bestaan met dien verstande dat de beslissing meestal expliciet moet of kan worden genomen en dat het geen automatisme is.

Voor wat betreft het domein van de rolrechten daarentegen, is er (misschien) wel een wetgevend initiatief nodig om de automatische boete bij niet-betaling van de rolrechten te vermijden.

In het geval dat een recht om fouten te maken bij de contacten met de overheid zou worden ingevoerd, zou dit ertoe kunnen leiden dat burgers een sanctie kunnen ontlopen of zware administratieve procedures kunnen vermijden.

De heer D'Hondt vermeldt volgende aandachtspunten bij de invoering van een recht om fouten te maken:

- het recht op een vergissing moet het beginsel eerbiedigen van de gelijke behandeling van de Belgen voor de wet;

- les notions d’erreur ou d’omission de bonne foi doivent être clairement explicitées;
 - une réflexion doit être menée quant à la charge de la preuve de l’erreur ou l’omission de bonne foi;
 - la question est aussi de savoir s’il ne serait pas opportun de faire une distinction entre les particuliers et les professionnels (par exemple en matière de douanes), étant donné que l’appréciation de la bonne foi varie en fonction du groupe cible;
 - l’extension du droit à l’erreur aura aussi une incidence sur le contrôle fiscal. Il n’y aura aucune différence «en principe» pour l’Inspection spéciale des impôts (ISI), laquelle fait face généralement à des contribuables qui commettent des infractions à la loi fiscale de manière intentionnelle. Toutefois, la question est de savoir si ce droit doit être étendu aux professionnels (comptables, fiscalistes, etc.) qui introduisent les déclarations fiscales pour leurs clients;
 - le droit à l’erreur pourrait éventuellement être assorti d’une sanction plus lourde en cas d’abus, en particulier lorsqu’il s’avère *a posteriori* que le contribuable n’était pas de bonne foi;
 - en ce qui concerne le principe d’égalité, il serait plus efficace de rendre le droit à l’erreur automatique, au lieu qu’il dépende de l’appréciation d’un gestionnaire de dossier.
- de begrippen vergissing of vergetelheid te goeder trouw moeten duidelijk worden bepaald;
 - er moet worden nagedacht over de bewijslast van de vergissing of de vergetelheid te goeder trouw;
 - vraag is ook of het niet aangewezen is om een onderscheid te maken tussen de particulier en de professioneel (bijvoorbeeld in het geval de douane materie), waar de beoordeling van de goede trouw dan wel varieert naargelang de doelgroep;
 - het verder uitbreiden van het recht op vergissing zal ook een impact hebben op de fiscale controle. Voor de Bijzondere Belastinginspectie (BBI) zal dit «in principe» geen verschil maken, omdat ze meestal geconfronteerd worden met belastingplichtigen die opzettelijk inbreuken plegen op de belastingwet. De vraag stelt zich wel of dat recht moet worden doorgetrokken naar professionelen (boekhouders, fiscalisten, enz.) die de fiscale aangiften voor hun cliënten indienen;
 - aan het recht om zich te vergissen zou misschien wel een zwaardere sanctie gekoppeld kunnen worden als er sprake is van misbruik: meer bepaald als achteraf blijkt dat de belastingplichtige niet te goeder trouw was;
 - op vlak van het gelijkheidsbeginsel zou het doeltreffender kunnen om van het recht op vergissing een automatisme te maken in plaats van afhankelijk te zijn van de afweging van een dossierbeheerder.

B. M. Rolf Ortlep, maître de conférences en droit administratif et directeur de programme des études en droit public, Université d’Amsterdam

M. Ortlep déclare que la loi sur le droit à l’erreur est un concept français qui n’est nullement à l’ordre du jour aux Pays-Bas.

La loi française a certes été discutée de manière sommaire aux Pays-Bas. À l’époque, le Conseil d’État néerlandais a évoqué le concept dans un rapport annuel et le gouvernement néerlandais s’en est ensuite servi comme base de travail. L’avocat de l’État a lui aussi étudié l’utilité de ce concept et il est aujourd’hui communément admis que l’introduction d’un droit à l’erreur des citoyens n’est pas jugée opportune aux Pays-Bas.

Selon M. Ortlep, cette conclusion a une explication culturelle. Les Pays-Bas ne connaissent pas un système centralisé comme la France et l’uniformité y est moins

B. De heer Rolf Ortlep, universitair hoofddocent bestuursrecht en opleidingsdirecteur publiekrecht, Universiteit van Amsterdam

De heer Ortlep stelt dat de vergiswet een Frans concept is, in Nederland is de discussie hieromtrent «*non-existent*».

De Franse wet zoals die geïntroduceerd is, is wel summier besproken in Nederland. De Nederlandse Raad van State vermeldde het concept destijds in een jaarverslag en vervolgens ging de Nederlandse regering met het concept aan de slag. De landsadvocaat ging op zijn beurt ook na of het concept nuttig was en intussen wordt algemeen aangenomen dat het invoeren van een vergisrecht voor burgers in Nederland «niet opportuun» wordt geacht.

Volgens de heer Ortlep is deze conclusie cultureel te verklaren. In Nederland is er geen centralisme – in tegenstelling tot Frankrijk – en staat uniformiteit minder

la règle: les provinces, communes, administrations des Eaux, inspections et organes exécutifs disposent d'un plus grand pouvoir discrétionnaire et les possibilités d'offrir un service personnalisé sont plus grandes.

Une autre raison est que le débat sur le service personnalisé a déjà cours depuis plus longtemps aux Pays-Bas: l'adoption d'une loi n'est donc en soi pas nécessaire pour que le concept recueille l'adhésion (ou plus d'adhésion), étant donné la jurisprudence et la législation déjà en vigueur. Au cours des dix dernières années, on a beaucoup discuté des outils à offrir aux fonctionnaires pour qu'ils puissent gérer les conséquences inévitables que peuvent parfois avoir la législation et la réglementation.

On est donc déjà attentif à ce phénomène au niveau exécutif, tant à l'échelon central qu'au sein des organes exécutifs, et l'on veille particulièrement à appliquer la réglementation de manière équitable et à permettre aux citoyens de se tromper.

Il existe déjà quelques cadres légaux aux Pays-Bas mais M. Ortlep juge essentiel que la jurisprudence se penche sur ces principes et les applique dans les faits et qu'elle offre la possibilité de rectifier des erreurs commises de bonne foi.

D'une part, on peut être favorable à l'instauration d'un droit à l'erreur calqué sur le modèle français pour résoudre des difficultés d'exécution dues à un manque de personnalisation du service offert. D'autre part, la discussion aux Pays-Bas tourne finalement autour des principes et l'enjeu est essentiellement de concilier les principes de précaution, de proportionnalité, de confiance et de service.

Le principe de service est un principe européen, exprimé aux Pays-Bas par la notion d'«administration au service du citoyen»: avec les principes de légalité et de sécurité juridique, il est un des fondements de l'État de droit démocratique. Il implique que l'administration soit consciente d'être en fin de compte au service du citoyen. Il s'agit évidemment non seulement de la prise en considération du citoyen individuel mais aussi de celle de l'intérêt général.

Aux Pays-Bas, la discussion porte sur la nécessité de percevoir le citoyen d'une manière différente au niveau législatif: l'administration doit davantage partir du principe que le citoyen agit de bonne foi et tenir compte du fait que souvent, il n'a pas les connaissances nécessaires pour trouver son chemin dans la jungle réglementaire. Dans ce concept, les mécanismes de sanction constituent

voorop: er wordt meer discretionaire ruimte gegeven aan mede-overheden en uitvoeringsorganisaties, en er is ook meer ruimte voor maatwerk.

Een andere reden is ook wel dat de discussie over maatwerk al langer speelt in Nederland: de invoering van een wet is dus in sé niet nodig om het concept (meer) draagvlak te geven, gelet op de rechtspraak en de wetgeving die er al is. De afgelopen tien jaar is er veel gedebatteerd over de handvaten die aangereikt moeten worden aan de ambtenaren om te kunnen omgaan met de onbillijke impact die wetgeving en regelgeving soms in zich kunnen dragen.

Er bestaat dus aandacht voor het fenomeen in de uitvoeringspraktijk, zowel op centraal niveau als bij de uitvoeringsinstanties zelf, die stil staat bij de billijke uitwerking van de regelgeving en bij de beschikbare ruimte voor de burgers om zich te vergissen.

In Nederland bestaan er een aantal wettelijke kaders, maar de heer Ortlep acht het een belangrijker gegeven dat de rechtspraak zich buigt over deze beginselen en ze effectief ook toepast en ruimte laat voor het corrigeren van te goeder trouw gemaakte vergissingen.

Het invoeren van het vergisrecht, naar Frans voorbeeld, om tegemoet te komen aan uitvoeringsknelpunten die wijzen op een tekort aan menselijke maat, kan enerzijds onderschreven worden, maar uiteindelijk draait de discussie in Nederland over een beginselbenadering, en gaat het in essentie over de raakpunten van het zorgvuldigheids-, evenredigheids-, vertrouwens- en het dienstbaarheidsbeginsel.

Het dienstbaarheidsbeginsel is een Europees beginsel en wordt in Nederland benoemd via het concept van de «dienende overheid»: naast het legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel, is het één van de uitgangspunten van de democratische rechtsstaat. Het wil zoveel zeggen als dat de overheid moet beseffen dat ze uiteindelijk in dienst staat van de burger. Uiteraard geldt, naast het idee van de individuele burger, ook het algemeen belang.

De discussie in Nederland gaat over het feit dat er een ander burgerbeeld moet aangehangen worden op wetgevingsniveau: de overheid moet meer uitgaan van een burger die te goeder trouw is en rekening houden met het feit dat de burger vaak niet de kennis heeft om zich een weg te banen door het oerwoud aan regelgeving. Sanctiemechanismen bieden in dit concept het

la soupape nécessaire à la répression de la mauvaise foi et des abus.

Selon M. Ortlep, il s'agit aussi de veiller davantage à ce que l'administration soit réactive et à ce qu'elle offre un service personnalisé, à savoir qu'elle tienne davantage compte des besoins sociaux du citoyen et de l'objectif poursuivi par la règle et qu'elle adapte la réglementation à cette réalité.

On en arrive ainsi à la notion de «droit administratif empathique», ce qui est encore autre chose que le service personnalisé. En fait, dans cette approche, le service personnalisé intervient déjà trop tard: le droit administratif empathique consiste à ne pas traiter le citoyen comme un numéro mais à le prendre par la main pour le guider à travers la réglementation dans l'intention de parvenir à ce qu'il y a de mieux pour lui-même et pour la société. La discussion a été relancée à l'occasion du scandale des allocations de garde d'enfants. La situation découlait d'une réglementation très dure qui ne permettait pas au service des allocations d'offrir un service personnalisé. La situation n'était pas neuve et la section de jurisprudence administrative du Conseil d'État n'y avait jamais mis fin, jusqu'à ce qu'elle vire de bord et offre une plus grande latitude de service personnalisé.

Il est ensuite question du «pourquoi» du service personnalisé. Plusieurs principes peuvent être rattachés à ce débat: le caractère raisonnable, l'équité (principe de bonne foi), la proportionnalité, le service et même l'équité aristotélicienne. Aristote considérait que la législation pouvait établir un cadre général et que celui qui était chargé de l'appliquer pouvait à son tour tenir compte des circonstances individuelles. Le concept est ancré dans la législation et est également présent dans la jurisprudence. Il en découle finalement qu'il n'est en réalité nullement nécessaire d'établir une base (supplémentaire) puisque les personnes chargées de l'application de la législation ont la compétence intrinsèque d'y déroger. Lors de l'application, elles doivent tenir compte du caractère raisonnable et équitable. Au moment où elles décident de renverser le système ou la réglementation, elles sont censées saisir le législateur pour lui signaler la présence d'une défaillance du système – il faut en créer la possibilité –, mais ce sont elles avant tout qui doivent concrétiser une règle en respectant le principe d'équité.

D'une manière plus générale, un changement de paradigme semble s'opérer dans le droit administratif néerlandais. On ne conçoit plus la relation administration-citoyen dans une dimension verticale mais plutôt dans une dimension horizontale: si on attend quelque chose

noodzakelijk ventiel voor de aanpak van kwade trouw en rechtsmisbruik.

De discussie draait volgens de heer Ortlep ook over meer aandacht voor responsiviteit en menselijk maatwerk: dat wil zeggen meer kijken naar de maatschappelijke behoeftes van de burger en het doel van de regel, en de regelgeving daaraan aanpassen.

Zo belanden we in het concept van het «empathisch bestuursrecht» wat nog iets anders is dan maatwerk. Maatwerk komt in dezen eigenlijk al te laat: empathisch bestuursrecht gaat erover dat je de burger niet behandelt als een nummer, maar wel bij de hand neemt in de regelgeving met de bedoeling om het beste te bereiken voor de burger en voor de maatschappij. De discussie kwam in een stroomversnelling door de *toeslagenaffaire*. De situatie was veroorzaakt door het feit dat de regelgeving vrij hard was en dat er geen ruimte was voor de toeslagendienst om er maatwerk op te verrichten. De situatie was niet nieuw en de administratieve bestuursrechtspraak van de Raad van State riep deze ook nooit een halt toe, tot op het ogenblik dat de afdeling overstagging waardoor er meer ruimte kwam voor maatwerk.

De discussie gaat vervolgens ook over het «waarom» van maatwerk. Een aantal beginselen kunnen aan dit debat gekoppeld worden: de redelijkheid, billijkheid (beginsel van goede trouw), evenredigheid, dienstbaarheid en zelfs het billijkheidsdenken van Aristoteles. Aristoteles stelde dat de wetgeving een algemeen kader kan scheppen en dat de «toepasser» op zijn beurt rekening kan houden met de individuele omstandigheden. Het concept zit ingebakken in de wetgeving en keert ook terug in de rechtspraak. Het leidt uiteindelijk tot de stelling dat er eigenlijk geen (extra) grondslag nodig is omdat de toepassers al inherent beschikken over de bevoegdheid om af te wijken. In de toepassing, moeten ze rekening houden met de redelijkheid en de billijkheid. Op het moment dat ze het systeem en of de regelgeving «omvergooien», zijn ze verondersteld om terug te koppelen naar de wetgever en aan te geven dat er een systeemfout is – daar moet ruimte voor bestaan –, maar in eerste instantie is het dus de toepasser zelf die handen en voeten moet geven aan een regel, gekaderd in het billijkheidsdenken.

Meer algemeen lijkt er in Nederland een paradigmawissel aan de gang in het bestuursrecht. Er wordt niet langer gedacht in een verticale dimensie in de relatie overheid-burger, maar eerder in een horizontale dimensie in termen van: als we iets van de overheid verwachten, mag

de l'administration, on peut aussi attendre quelque chose du citoyen. La discussion s'étend ainsi au domaine des devoirs civiques. On peut donc attendre de l'administration qu'elle prenne en compte la dimension humaine et que le droit administratif accorde une plus grande place au caractère raisonnable et à l'équité. Dès que l'on adhère au principe selon lequel des dérogations à la règle doivent être possibles, la discussion dévie et nous touchons au concept de la jurisprudence judiciaire en tant que source du droit administratif à travers la question centrale suivante: un juge peut-il déroger à la réglementation? Cette question constitue justement un sujet «délicat» dans le droit administratif car elle se greffe sur le principe de légalité.

Un lent glissement semble s'opérer aux Pays-Bas vers une plus grande latitude accordée au juge et à l'organe exécutif, la législation ne faisant plus obstacle à la découverte d'une solution qui soit satisfaisante pour le citoyen comme pour la société.

En conclusion, M. Ortlep se dit favorable à une approche axée sur les principes dont l'avantage est d'établir une obligation d'effort tout en offrant la flexibilité nécessaire. Selon l'intervenant, le véritable défi est d'inscrire le principe dans l'ADN des organes chargés de la mise en pratique. C'est là que le bât blesse, selon M. Ortlep qui souligne qu'actuellement, la formation des fonctionnaires est surtout axée sur la mise en œuvre de la réglementation: lorsqu'ils y dérogent, ils se font taper sur les doigts... Il faut donc que la dimension créative et empathique soit présente dans la culture organisationnelle et dans le modèle de financement et que les fonctionnaires disposent du temps nécessaire. Enfin, il convient que l'enseignement du droit s'efforce lui aussi de faire comprendre aux étudiants que l'application du droit n'est pas une science exacte mais qu'elle repose toujours sur un choix et qu'elle doit être ouverte à la réflexion critique et attentive aux intérêts individuels des citoyens.

C. Mme Patricia Sellière, administratrice des finances publiques, chargée de mission au sein du service de la Sécurité juridique et du Contrôle fiscal de la direction générale des Finances publiques (France)

1) Introduction

Mme Sellière détaillera le droit à l'erreur et les relations de confiance tels qu'ils sont appliqués au sein de la direction générale des Finances publiques en France.

er ook iets van de burger verwacht worden. Hier belandt de discussie dan in het vaarwater van de burgerplichten. Er mag dus ook van de overheid verwacht worden dat ze een menselijke maat hanteert en dat er meer redelijkheid en billijkheid in het bestuursrecht vervat zit. Vanaf het moment dat het principe van ruimte voor afwijkingen wordt omarmd, verandert de discussie en raken we aan het concept van de rechterlijke rechtsvorming in het bestuursrecht via de volgende centrale vraag: kan een rechter afwijken van de regelgeving? Net dit gegeven is in het bestuursrecht een «lastig» onderwerp, omdat het geënt is op het legaliteitsbeginsel.

Er lijkt in Nederland een langzame verschuiving aan de gang waarbij de rechter, maar ook de uitvoerder, meer ruimte krijgt en waarbij de wetgeving geen stain-de-weg is voor het vinden van een voor de burger en maatschappij bevredigende oplossing.

Concluderend stelt de heer Ortlep dat hij voorstander is van een aanpak via een beginselbenadering. Het voordeel hierbij is dat er én een inspanningsverplichting wordt vastgelegd én de nodige flexibiliteit wordt geboden. De echte uitdaging ligt volgens spreker in het feit dat het beginsel in het DNA van de toepassers van de uitvoeringspraktijk moet geraken. En daar wringt volgens de heer Ortlep het schoentje, verwijzend naar het feit dat de opleiding van de ambtenaren op dit ogenblik vooral gericht is op het uitvoeren van de regelgeving: bij afwijkingen worden de ambtenaren op de vingers getikt... De creatieve en empathische component moet dus aanwezig zijn in de organisatiecultuur en in het financieringsmodel en de nodige tijd moet er ook voor ter beschikking worden gesteld. Ten slotte moet ook het juridisch onderwijs er op gericht worden om studenten bij te brengen dat de toepassing van het recht geen exacte wetenschap is maar altijd een keuze is en dat bij de toepassing oog moet zijn voor kritische reflectie en de belangen van de individuele burgers.

C. Mevrouw Patricia Sellière, administrateur overheidsfinanciën, projectmanager binnen de afdeling Rechtszekerheid en Belastingcontrole van de algemene directie Overheidsfinanciën (Frankrijk)

1) Inleiding

Mevrouw Sellière zal het recht op een vergissing en de vertrouwensrelaties beschrijven zoals ze in Frankrijk worden toegepast bij de algemene directie Overheidsfinanciën.

L'approche française s'appuie sur une loi très importante, la loi n° 2018-727 du 10 août 2018 pour un État au service d'une société de confiance (dite «loi ESSOC»). La loi a pour objectif de promouvoir la confiance dans les relations entre le citoyen et l'administration en demandant au service public de développer la capacité d'accompagnement des usagers pour améliorer la qualité de service public.

La loi définit différentes orientations. Il est important de savoir qu'au sein de l'administration fiscale, les rôles sont multiples: le rôle d'asseoir l'impôt (c'est-à-dire calculer), le rôle de le recouvrer (collecter les recettes budgétaires) et le rôle de contrôler l'impôt. On compte plus de 38,5 millions de foyers fiscaux et près de 6 millions d'entreprises: ces chiffres donnent une idée de l'importance du nombre d'usagers auquel l'administration doit faire face.

Dans ce contexte, l'administration fiscale, et le contrôle fiscal en particulier, a deux objectifs:

- l'objectif prioritaire: la lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale;
- réparer les erreurs: rétablir la déclaration correcte des obligations déclaratives des usagers.

L'administration fiscale française joue un rôle important, car le droit fiscal français est complexe et évolue rapidement. La législation fiscale générale augmente de plus de dix pages chaque année: de nouvelles dispositions s'ajoutent à celles qui existent déjà.

Dans ce contexte, l'administration doit donc faire face à des usagers et contribuables qui ont des difficultés à respecter correctement leurs obligations déclaratives, car il faut être un spécialiste pour respecter correctement ses obligations.

Il est donc clair que l'administration fiscale a un rôle à jouer, et c'est ce que la loi ESSOC a plus généralement rappelé. La loi est assez précise et définit deux orientations principales:

- le concept du droit à l'erreur;
- les garanties de sécurité juridique à fournir aux usagers et contribuables.

De Franse aanpak steunt op een heel belangrijke wet, wet nr. 2018-727 van 10 augustus 2018 *pour un État au service d'une société de confiance* (voor een Staat ten dienste van een vertrouwensmaatschappij – de zogenaamde «*loi ESSOC*»). De doelstelling van die wet is het vertrouwen te bevorderen in de betrekkingen tussen de burger en de administratie, door de overheidsdienst te vragen de mogelijkheden om de burgers te begeleiden te ontwikkelen, om de kwaliteit van de overheidsdienst te verbeteren.

De wet legt verscheidene aspecten vast. Men moet weten dat de belastingadministratie verscheidene rollen heeft: de rol van het vaststellen van de grondslag van de belasting (dat wil zeggen berekenen), de rol ze te innen (de begrotingsontvangsten inzamelen) en de rol de belasting te controleren. Men telt meer dan 38,5 miljoen fiscale huishoudens en bijna 6 miljoen ondernemingen: die cijfers geven een idee hoe groot het aantal gebruikers is waarmee de administratie te maken krijgt.

De belastingadministratie en de belastingcontrole in het bijzonder, heeft in die context twee doelstellingen:

- de prioritaire doelstelling: de bestrijding van belastingontduiking en belastingontwijking;
- vergissingen rechtzetten: de correcte aangifte maken voor de aangifteverplichtingen van de gebruikers.

De Franse belastingadministratie speelt een belangrijke rol, want het Franse fiscaal recht is complex en verandert snel. De algemene belastingwetgeving krijgt er elk jaar meer dan tien bladzijden bij: er komen nieuwe bepalingen bovenop die welke al bestaan.

De administratie wordt in die context geconfronteerd met gebruikers en belastingplichtigen die moeilijkheden ondervinden om hun aangifteverplichtingen correct na te komen, want men moet een specialist zijn om zijn verplichtingen correct na te komen.

Het is dus duidelijk dat de belastingadministratie een rol te spelen heeft en daaraan heeft de *loi ESSOC* algemener herinnerd. De wet is vrij duidelijk en bepaalt twee hoofdrichtingen:

- het concept van het recht op een vergissing;
- de waarborgen op rechtszekerheid die men de gebruikers en belastingplichtigen moet bieden.

2) *Le droit à l'erreur*

L'objectif est d'améliorer la reconnaissance des erreurs commises par les contribuables de bonne foi et, à cette fin, l'article 2 de la loi ESSOC est très structurant: il pose le principe selon lequel les usagers de bonne foi ne peuvent pas être sanctionnés lorsqu'ils corrigent leurs erreurs, qu'ils aient corrigé la situation de leur propre initiative ou qu'on leur ait demandé de le faire dans le cadre du contrôle fiscal.

Cela signifie que les contribuables doivent avoir la possibilité de régulariser spontanément, ce qui est rendu possible en leur permettant de corriger eux-mêmes leurs déclarations directement sur Internet ou en leur permettant de soumettre auprès du service compétent des déclarations rectificatives pour les années précédentes, même si elles ne font pas l'objet d'un contrôle fiscal.

S'ils franchissent le pas, les contribuables bénéficient d'une réduction de la moitié des intérêts de retard, ce qui n'est pas une pénalité, mais correspond au coût de l'argent. Bien sûr, le contribuable paie les droits qu'il doit, mais il n'y a pas de pénalité, et il y a cette réduction.

En outre, il existe également un dispositif au cours du contrôle fiscal, selon lequel les contribuables ont la possibilité d'apporter des corrections s'ils le souhaitent. Même si l'initiative vient de l'administration – ce sont les vérificateurs sur place qui identifient une erreur et proposent sa correction –, si l'entreprise en question accepte de procéder à une correction, les intérêts de retard sont réduits de 30 %.

Ce sont donc des dispositifs qui incitent les autorités fiscales à accompagner les entreprises dans la régularisation de leurs erreurs. Ce n'est pas un fait nouveau, on n'a pas attendu la loi de 2018 pour inciter les contribuables à se régulariser, mais ce que la loi de 2018 a changé, c'est qu'elle prévoit des dispositifs et permet à l'administration d'atténuer certaines sanctions ou de supprimer les sanctions et d'orienter la régularisation en reconnaissant son caractère spontané, et finalement en réduisant le montant à payer par le contribuable.

3) *Autres dispositifs de garantie*

Appliquées au contrôle fiscal, plusieurs garanties ont été élaborées, notamment:

2) *Recht op een vergissing*

Het doel is de verbetering van het erkennen van de vergissingen die de belastingplichtigen te goeder trouw hebben begaan en daartoe is artikel 2 van de *loi ESSOC* heel structurerend: het vestigt het beginsel dat gebruikers die te goeder trouw zijn niet kunnen worden gestraft wanneer ze hun vergissingen rechtzetten, ongeacht of ze dat uit eigen initiatief hebben gedaan of omdat men het hun gevraagd heeft bij een belastingcontrole.

Dat betekent dat de belastingplichtigen de mogelijkheid moeten hebben spontaan te regulariseren, wat mogelijk wordt gemaakt door ze zelf hun aangifte rechtstreeks op het internet te laten corrigeren of door ze bij de bevoegde dienst rectificerende aangiftes voor de voorgaande jaren te laten overleggen, ook al is er geen belastingcontrole op.

Als ze de stap zetten, genieten de belastingplichtigen een vermindering van de helft van de nalatigheidsintresten, wat geen geldboete is, maar overeenstemt met de kostprijs van het geld. Uiteraard betaalt de belastingplichtige de rechten die hij moet betalen, maar er is geen geldboete, en er is die vermindering.

Tevens is er ook een instrument tijdens de belastingcontrole dat de belastingplichtigen de mogelijkheid geeft correcties aan te brengen indien ze dat wensen. Ook al komt het initiatief van de administratie – het zijn de verificateurs ter plaatse die de vergissing identificeren en de correctie ervan voorstellen –, indien de betreffende onderneming bereid is een correctie aan te brengen, dan worden de nalatigheidsintresten met 30 % verminderd.

Dat zijn dus instrumenten die de belastingoverheden ertoe aanzetten de ondernemingen te helpen bij de regularisatie van hun vergissingen. Dat is niet nieuw, we hebben niet op de wet van 2018 gewacht om de belastingplichtigen aan te sporen hun toestand te regulariseren. Wat de wet van 2018 echter wel veranderd heeft, is dat hij in instrumenten voorziet en de administratie de mogelijkheid biedt om bepaalde straffen te verlichten of de straffen op te heffen en de regularisatie richting te geven door het spontane karakter ervan te erkennen, en uiteindelijk het bedrag dat de belastingplichtige moet betalen, te verminderen.

3) *Andere waarborginstrumenten*

Er werden verscheidene waarborgen tot stand gebracht die op de belastingcontrole worden toegepast, namelijk:

- lorsqu'un vérificateur contrôle une entreprise et vérifie les comptes, il doit, même s'il ne les redresse pas, confirmer que tout est correct, ce qui sécurise l'entreprise pour un contrôle ultérieur. Cela signifie que si un deuxième contrôle est effectué et que l'un des éléments déjà vérifiés, sur lequel un accord a été donné, fait l'objet d'une nouvelle vérification, aucune correction ne peut être apportée pour le passé. Les autorités fiscales doivent alors simplement expliquer que la règle a changé et ne vaudra que pour l'avenir. Cela garantit la sécurité juridique des entreprises;
- l'administration fiscale permet également aux contribuables, dans le cas d'un contrôle de bureau, de dialoguer avec les contrôleurs des impôts afin de pouvoir clarifier tel ou tel point, qui n'était pas prévu initialement, d'aller voir le contrôleur ou son supérieur, et de pouvoir se justifier oralement sans attendre l'échange de documents écrits.

Ce sont des moyens de favoriser le dialogue et d'éviter les conflits ultérieurs.

4) Sécurité juridique

Mme Sellière cite enfin un dernier ensemble de règlements qui permet aux autorités fiscales d'offrir une sécurité juridique aux entreprises. Les autorités fiscales sont convaincues qu'une entreprise correctement sécurisée peut se développer plus facilement et surtout, qu'elle n'aura pas à supporter un redressement fiscal qu'elle n'avait pas prévu et qui pourrait avoir un impact sur son budget et ainsi compromettre sa survie ou du moins la durabilité de ses opérations économiques. Dans ce contexte, des services de l'accompagnement fiscal ont été développés, différenciés en fonction de la taille de l'entreprise.

Pour les grandes et moyennes entreprises, un service national unique avec un interlocuteur dédié a été créé, qui permet un contact continu avec l'entreprise dans le cadre d'un protocole convenu. À cette fin, l'entreprise signe une convention de partenariat et s'engage à présenter les points importants de la comptabilité et de ses futurs projets d'investissement. Toutes les opérations contemporaines sont présentées et peuvent être validées au préalable par l'émission d'un «rescrit» (*ruling*). Le «rescrit» est une prise de position écrite qui permet à l'entreprise d'être pleinement assurée que la nature des opérations effectuées ne sera pas remise en cause par un vérificateur ou un contrôleur. Cela offre à l'entreprise la

- wanneer een verificateur een onderneming controleert en de rekeningen verifieert, moet hij, ook indien hij ze niet corrigeert, bevestigen dat alles correct is, wat de onderneming veilig stelt voor een latere controle. Dat betekent dat, wanneer een tweede controle plaatsvindt en een van de gegevens die reeds geverifieerd werden, waarvoor een akkoord gegeven werd, opnieuw geverifieerd wordt, er voor het verleden geen enkele correctie mag worden aangebracht. De belastingautoriteiten moeten dan eenvoudig uitleggen dat de regel veranderd is en slechts voor de toekomst zal gelden. Dat waarborgt de rechtszekerheid van de ondernemingen;
- de belastingadministratie staat ook toe dat de belastingplichtigen, bij een controle ten kantore met de belastingcontroleurs overleggen om een of ander punt, dat aanvankelijk niet op de agenda stond, op te helderen, de controleur of zijn meerdere op te zoeken en zich mondeling te verantwoorden zonder te wachten op de uitwisseling van schriftelijke documenten.

Het zijn middelen om de dialoog te stimuleren en latere conflicten te voorkomen.

4) Rechtszekerheid

Mevrouw Sellière geeft tot slot een laatste voorbeeld van reglementen waardoor belastingautoriteiten de ondernemingen rechtszekerheid kunnen bieden. De belastingautoriteiten zijn ervan overtuigd dat een onderneming die correcte rechtszekerheid geniet, zich gemakkelijker kan ontwikkelen en vooral, dat ze geen belastingnavordering zal krijgen waar ze niet op gerekend had en die een weerslag kan hebben op haar begroting en aldus haar overleven, of toch minstens de duurzaamheid van haar economische operaties, in het gedrang kan brengen. In die context werden diensten voor fiscale begeleiding ontwikkeld, die gedifferentieerd zijn naargelang van de omvang van de onderneming.

Voor de grote en middelgrote ondernemingen werd een centrale nationale dienst met een specifieke contactpersoon opgericht, wat een doorlopend contact met de onderneming mogelijk maakt in het raam van een overeengekomen protocol. Daartoe ondertekent de onderneming een partnerschapsovereenkomst en verbindt zij zich ertoe de belangrijke punten van de boekhouding en van haar toekomstige investeringsprojecten voor te stellen. Alle hedendaagse operaties worden voorgesteld en kunnen vooraf gevalideerd worden door de afgifte van een «*ruling*». De «*ruling*» is een schriftelijk standpunt waardoor de onderneming er helemaal zeker van kan zijn dat de aard van de verrichte operaties niet door

sérénité et la garantie de pouvoir se consacrer pleinement à ses activités économiques.

Outre ces services nationaux, qui s'adressent aux grandes et moyennes entreprises, il existe un service régional qui s'occupe des entreprises de taille plus modeste (petites et moyennes entreprises au sens de la définition du droit européen, c'est-à-dire moins de 250 employés et moins de 50 000 000 euros de chiffre d'affaires). Ces entreprises sont accueillies au niveau des services régionaux et peuvent s'y rendre pour toutes leurs questions fiscales concernant les opérations qu'elles réalisent actuellement et les projets d'investissement, pour des conseils fiscaux ou simplement pour obtenir des précisions sur la législation fiscale. À ce niveau également, il est possible d'obtenir une position écrite qui les sécurise pleinement pour l'avenir.

5) *Dispositifs plus ponctuels*

Un soutien est également offert aux entreprises au niveau international: les entreprises qui rencontrent des difficultés avec les autorités fiscales étrangères peuvent faire appel à un service central unique afin d'examiner la situation et de consulter les homologues étrangers pour tenter de résoudre les questions complexes de la retenue à la source ou de l'application du droit conventionnel.

6) *Dispositifs plus récents*

Le service de la relation de confiance et le droit à l'erreur ont vocation à s'enrichir au fil du temps. Récemment, deux nouveaux services ont été développés:

- la mise en conformité, pour une entreprise qui souhaite régulariser sa situation par rapport aux lois fiscales pour des opérations d'une certaine complexité qu'elle a réalisées dans le passé, par exemple, avec des filiales *offshore* à l'étranger, et qui génèrent des situations fiscales répréhensibles aux yeux de la loi. L'entreprise peut se régulariser spontanément auprès d'un service national et prétendre à une atténuation des sanctions qui seront appliquées, mais de façon réduite, en raison de la démarche effectuée. Pour bénéficier de ce service, il n'est pas nécessaire de faire l'objet d'une enquête ou d'un quelconque contrôle administratif. La seule exigence est une mise en conformité spontanée. À cette loi ESSOC 2018 s'ajoute la loi du 23 octobre 2018 relative à la lutte contre la fraude, qui permet de transmettre automatiquement les éléments de fraude au procureur de la République. L'intérêt de s'adresser

un vérificateur ou un contrôleur oplosse schroeven zal worden gezet. Dat geeft de onderneming de gemoedsrust en de garantie dat ze zich volledig op haar economische activiteiten kan toelagen.

Naast die nationale diensten, die voor de grote en middelgrote ondernemingen bestemd zijn, is er een regionale dienst die zich met de ondernemingen van bescheidener omvang bezighoudt (kleine en middelgrote ondernemingen naar de definitie van het Europees recht, dat wil zeggen minder dan 250 werknemers en minder dan 50 000 000 euro omzet). Die ondernemingen worden opgevangen in de regionale diensten en kunnen daar terecht met al hun belastingvragen in verband met operaties die ze momenteel voeren en hun investeringsprojecten, voor fiscaal advies of gewoon om nadere uitleg te krijgen over de belastingwetgeving. Ook daar kan men een schriftelijk standpunt verkrijgen dat hen voor de toekomst volledig veilig stelt.

5) *Meer gerichte instrumenten*

Men biedt de ondernemingen ook steun op internationaal niveau: ondernemingen die problemen hebben met buitenlandse belastingautoriteiten kunnen een beroep doen op een centrale dienst om de toestand te onderzoeken en de buitenlandse ambtgenoten te consulteren, om de complexe problemen van afhouding aan de bron of toepassing van het verdragsrecht op te lossen.

6) *Recentere instrumenten*

De dienstverlening rond de vertrouwensrelatie en het recht op een vergissing is geroepen om mettertijd rijker te worden. Onlangs werden twee nieuwe diensten ontwikkeld:

- het zich in orde stellen van een onderneming die haar toestand wil regulariseren ten opzichte van de fiscale wetten voor complexe operaties die ze in het verleden verricht heeft, bijvoorbeeld met *offshore*-filialen in het buitenland en die naar de bepalingen van de wet laakbare fiscale toestanden veroorzaken. De onderneming kan zich spontaan bij een nationale dienst regulariseren en wegens het initiatief dat ze genomen heeft aanspraak maken op een – weliswaar beperkte – verlichting van de straf die zal worden opgelegd. Om die dienstverlening te genieten, is het niet noodzakelijk dat men aan een onderzoek of enige bestuurlijke controle onderworpen is. De enige vereiste is dat men zich spontaan in orde stelt. Naast de *loi ESSOC 2018* is er nog de wet van 23 oktober 2018 *relative à la lutte contre la fraude* (betreffende de fraudebestrijding), die het mogelijk maakt de fraudegegevens

spontanément à ce service est d'éviter qu'un dossier soit transmis à la justice en vue de poursuites pénales. C'est aussi un moyen de soutenir les entreprises qui souhaitent se conformer à la législation fiscale de manière plus transparente;

- un autre système innovant a également été lancé: il s'agit d'un examen de conformité fiscale par des tiers de confiance. Cela signifie que l'administration fiscale travaille en collaboration avec des experts comptables, des commissaires aux comptes, des professionnels du chiffre et du droit, ..., qui, avant chaque contrôle fiscal, peuvent examiner une situation particulière sur des points très précis, déterminés d'un commun accord: il peut s'agir d'aspects comptables relatifs aux provisions, à la déductibilité des charges, etc. L'expert externe peut sécuriser l'entreprise en ce sens que, si celle-ci fait l'objet d'un contrôle *a posteriori* et qu'à ce moment, l'administration ne partage pas l'avis de l'expert, aucune sanction ne pourra être appliquée et aucun intérêt de retard ne pourra être exigé à condition, bien entendu, que l'entreprise soit de bonne foi.

7) Conclusion

Pour les autorités fiscales françaises, la sécurité juridique en cas de contrôle fiscal et la reconnaissance du droit à l'erreur sont essentielles, car elles peuvent constituer un facteur d'attractivité pour le système fiscal français et une condition préalable au développement des entreprises. Grâce à la sécurisation des entreprises, les contribuables peuvent éviter de devoir supporter des charges fiscales imprévues. Les dispositifs proposés sont le résultat d'une large consultation des entreprises et des professionnels des domaines juridique et comptable.

Ces dispositifs ne sont proposés qu'aux entreprises désireuses de se conformer aux règles et de jouer le jeu de la transparence. L'administration fiscale, quant à elle, lutte contre toutes les formes de fraude et d'évasion fiscales de la part des entreprises qui ne veulent manifestement pas respecter les règles. Les sanctions appliquées dans ce cas sont fondées sur les différents textes du Code général des impôts.

automatisch over te zenden aan procureur van de Republiek. Men heeft er belang bij zich spontaan tot die dienst te wenden om te voorkomen dat een dossier naar het gerecht wordt overgezonden met het oog op strafrechtelijke vervolging. Het is tevens een middel om ondernemingen te ondersteunen die zich op transparantere wijze aan de belastingwetgeving wenselijk te conformeren;

- er werd nog een innoverend systeem opgestart: het gaat om een onderzoek van fiscale *compliance* door vertrouwensderden. Dat betekent dat de belastingadministratie samenwerkt met *accountants*, commissarissen voor de rekeningen, beoefenaars van cijfer- en rechtsberoepen, die voorafgaand aan elke belastingcontrole een bepaalde toestand kunnen onderzoeken op welbepaalde punten, die in onderling overleg worden vastgelegd: het kan gaan om boekhoudkundige aspecten van de provisies, de aftrekbaarheid van de kosten, enz. De externe expert kan de onderneming veilig stellen in die zin dat, indien ze achteraf controle krijgt en de administratie het dan niet eens is met de mening van de expert, er geen enkele straf kan worden opgelegd en er geen nalatigheidsintrest kan worden geëist, uiteraard op voorwaarde dat de onderneming te goeder trouw is.

7) Conclusie

Voor de Franse belastingautoriteiten zijn rechtszekerheid bij belastingcontrole en de erkenning van het recht op een vergissing essentieel, want ze kunnen een aantrekkelijke factor in het Franse belastingstelsel zijn en een voorafgaande voorwaarde voor de ontwikkeling van de ondernemingen. Dankzij het veilig stellen van de ondernemingen, kan men voorkomen dat de belastingplichtigen onverwachte fiscale lasten moeten dragen. De instrumenten die men biedt zijn het resultaat van een brede bevraging van de ondernemingen en de professionals op juridisch en boekhoudkundig gebied.

Die instrumenten zijn er alleen voor ondernemingen die zich aan de regels willen conformeren en het spel van de transparantie willen spelen. De belastingadministratie van haar kant bestrijdt alle vormen van belastingontduiking en -ontwijking van ondernemingen die de regels manifest niet willen eerbiedigen. De straffen die in dat geval worden opgelegd zijn gebaseerd op de diverse teksten van de *Code général des impôts* (Algemeen belastingwetboek).

II. ÉCHANGE DE VUES

M. Steenwegen conclut de l'exposé de M. D'Hondt qu'il n'est pas nécessaire d'introduire une nouvelle réglementation consacrant le droit à l'erreur parce que, dans la pratique, le principe est déjà souvent appliqué. En l'espèce, en cas d'erreurs commises de bonne foi, aucune sanction n'est appliquée et le choix se porte par exemple sur des formes de médiation. À la suite de l'exposé de M. D'Hondt, l'intervenant émet toutefois la suggestion de prévoir un automatisme dans les cas où le fonctionnaire dispose de la compétence de sanctionner ou non: par exemple, une remise automatique, le non-sanctionnement automatique, etc.

Cette suggestion est contraire aux propos de M. Ortlep. Selon M. Steenwegen, M. Ortlep affirme la même chose, c'est-à-dire qu'aucune réglementation n'est nécessaire, mais sa vision est plutôt basée sur le fait qu'aux Pays-Bas, on porte un regard différent sur la relation entre le citoyen et les autorités. Le postulat de départ est que le citoyen est par définition de bonne foi et qu'il faut le traiter avec une certaine empathie, de manière à établir une relation de confiance. Partant de cette prémisse, il faut préciser que les fonctionnaires disposent du pouvoir discrétionnaire qui leur permettra de prendre, dans chaque dossier individuel, les décisions qui s'imposent et qui sont toujours basées sur le concept d'équité et sur d'autres principes de légitimité. M. Steenwegen demande dès lors à M. Ortlep si l'on risque ou non de se retrouver coincés dans des situations de traitement inéquitable.

M. Steenwegen voudrait que Mme Sellière lui explique quelle est la genèse de la réglementation française et quel était l'élément précis qui a été le déclencheur d'une telle initiative législative: l'intervention de l'administration fiscale suscitait-elle trop de mécontentements? M. Steenwegen conclut en effet des exposés que les administrations belges et néerlandaises ne voient pas la nécessité d'une initiative législative.

M. Steenwegen termine son intervention en soulignant qu'une grande partie du débat semble se focaliser pour l'heure sur le domaine fiscal, alors que, selon lui, le problème se pose dans plusieurs autres domaines. M. Steenwegen demande dès lors aux membres de la commission s'il ne faudrait pas élargir le débat.

M. Miesen demande à Mme Sellière si une amélioration de la relation de confiance entre le citoyen et l'administration, étayée ou non par des études scientifiques, a entre-temps été observée.

II. GEDACHTEWISSELING

De heer Steenwegen concludeert uit de uiteenzetting van de heer D'Hondt dat er eigenlijk geen nieuwe regelgeving nodig is die het recht op vergissing vastlegt omdat het principe in de praktijk al vaak wordt toegepast. *In casu* staat tegenover vergissingen te goeder trouw uiteindelijk geen sanctie en wordt bijvoorbeeld gekozen voor vormen van bemiddeling. Spreker leidt wel een suggestie af uit de uiteenzetting van de heer D'Hondt, namelijk om de gevallen waar de ambtenaar beschikt over de bevoegdheid om al dan niet te sanctioneren, op te vangen door een automatisme: bijvoorbeeld via een automatische kwijtschelding, het automatisch niet sanctioneren, enz.

Dat staat in contrast met wat de heer Ortlep stelt. Volgens de heer Steenwegen stelt de heer Ortlep hetzelfde, namelijk dat regelgeving niet nodig is, maar is deze visie eerder gebaseerd op het feit dat men in Nederland uitgaat van een veranderde kijk op de relatie tussen de burger en de overheid. Er wordt vertrokken van het principe dat de burger in se te goeder trouw is en dat er met een zeker empathie naar die burger gekeken moet worden waardoor men in een soort van vertrouwensrelatie belandt. Gebaseerd op deze premisse, moeten de ambtenaren net wel beschikken over de discretionaire bevoegdheid, om *case by case*, de beslissingen te nemen die dossiergebonden (kunnen) zijn maar steeds gebaseerd zijn op het billijkheidsdenken en andere principes van rechtmatigheid. Van de heer Ortlep wil de heer Steenwegen dan ook horen, of men al dan niet het risico loopt vast te lopen in situaties van ongelijke behandeling.

Van mevrouw Sellière, wenst de heer Steenwegen te vernemen hoe de regelgeving in Frankrijk tot stand is gekomen en wat de exacte aanleiding was voor dergelijk wetgevend initiatief: bestond er teveel onvrede over het optreden van de fiscale administratie? De heer Steenwegen concludeert namelijk uit de uiteenzettingen dat men vanuit de Belgische en Nederlandse administratie geen noodzaak ziet voor een wetgevend initiatief.

De heer Steenwegen besluit zijn tussenkomst met de reflectie dat een groot stuk van het debat zich momenteel lijkt te beperken tot fiscaal domein, terwijl er volgens spreker meer domeinen zijn waar het probleem zich stelt. De heer Steenwegen stelt de commissieleden dan ook de vraag of het debat niet opengetrokken moet worden.

De heer Miesen vraagt mevrouw Sellière of men intussen kon vaststellen, al dan niet via wetenschappelijke studies, of de vertrouwensrelatie tussen de burger en de overheid verbeterd is.

M. Daems affirme qu'une série de questions restent encore sans réponse, du moins en ce qui concerne la Belgique, mais en partie aussi en ce qui concerne les Pays-Bas et peut-être même aussi la France, où la loi adoptée est en fin de compte très récente. L'élément clé de la discussion est la relation entre le citoyen et l'administration et l'acceptation ou non du principe du droit à l'erreur. On constate en effet trop souvent un manque d'empathie lorsqu'on examine les procédures dans lesquelles le citoyen peut s'enliser et qu'il préfère souvent éviter parce que leur coût dépasse le préjudice induit par l'erreur.

M. Daems conclut de l'audition qu'il s'agit bien d'un thème à examiner. D'après les propos de M. D'Hondt, tout dépend de l'appréciation d'un fonctionnaire, ce qui n'est pas équitable à son égard. L'erreur est humaine: le contribuable peut faire une erreur, mais cela vaut aussi pour le contrôleur.

Le droit à l'erreur en tant que principe a été clairement établi dans les trois exposés.

M. Daems constate néanmoins que les exposés abordent la problématique sous un angle principalement fiscal, alors que l'objectif sous-jacent de la proposition se veut plus large: il y a en effet de nombreuses autres procédures dans lesquelles le rapport entre le citoyen ou les entreprises et les autorités peut être très lourd de conséquences en cas d'erreur.

M. Daems peut accepter l'idée que le contribuable doit supporter les frais liés à une erreur commise de bonne foi. Cela rejoint d'ailleurs l'exposé de Mme Sellière.

Pour M. Daems, les trois interventions ont démontré que le débat doit se focaliser sur la façon de reconnaître le droit à l'erreur en tant que principe général, de manière à rééquilibrer le rapport entre le citoyen et l'administration. Au final, ce sont les pouvoirs publics qui sont au service du citoyen et pas l'inverse. M. Daems est par ailleurs d'avis qu'il est évident qu'en cas de mauvaise foi, la politique de sanctions doit être adaptée en conséquence.

M. Daems espère qu'un débat sera encore organisé sur le fond du dossier.

M. Courard note qu'une réflexion plus approfondie est nécessaire sur la question. Les interventions des orateurs ont déjà enrichi le débat. L'intervenant souligne que la question est compliquée par le fait qu'elle concerne des

De heer Daems stelt dat er nog een pak vragen open blijven, tenminste voor wat betreft België, maar deels ook voor Nederland en misschien zelfs voor wat betreft Frankrijk, het gaat uiteindelijk toch om een heel recente wet aldaar. De discussie draait rond de verhouding tussen de burger en de overheid en het al dan niet aanvaarden van het beginsel van het recht op vergissing. Er wordt te vaak een gebrek aan empathie vastgesteld kijkend naar de mogelijke procedures waarin de burger kan verzanden en die vaak uit de weg worden gegaan omdat de kost van de procedure groter is dan het nadeel van de vergissing.

De heer Daems concludeert uit de hoorzitting dat het wel degelijk een onderwerp is dat onderzocht moet worden. Uit wat de heer D'Hondt aanbrengt is de appreciatie van een ambtenaar aan zet en dat is niet fair naar die ambtenaar toe. Missen is menselijk: de belastingplichtige kan een vergissing maken, maar de controleur ook.

Het recht op vergissing als beginsel werd door de drie uiteenzettingen duidelijk onderschreven.

De heer Daems stelt wel vast dat de invalshoek van de uiteenzettingen dominant fiscaal is, terwijl de achterliggend opzet achter het voorstel breder wil gaan: er zijn immers heel wat andere procedures waarin de verhouding tussen burger of bedrijven en de overheid zeer verstrekkende gevolgen kan hebben in het geval van een vergissing.

De heer Daems kan leven met het idee dat de gemaakte kosten, als gevolg van de vergissing te goeder trouw, gedragen moeten worden door de belastingplichtige. Dat strookt trouwens met de uiteenzetting van mevrouw Sellière.

Volgens de heer Daems hebben de drie tussenkomsten aangetoond dat het debat moet worden aangegaan over de mate waarin het recht op vergissing als een algemeen beginsel moet aanvaard worden omdat het de verhouding tussen burger en overheid terug in evenwicht kan brengen. Uiteindelijk staat de overheid ten dienste van de burger, en niet andersom. In het geval van kwade trouw is het volgens de heer Daems voorts evident dat het sanctioneringsbeleid in die zin wordt aangepast.

De heer Daems hoopt dat er nog een debat ten gronde zal volgen over het dossier.

De heer Courard merkt op dat over deze kwestie verder moet worden nagedacht. De uiteenzettingen van de sprekers zijn al een verrijking van het debat. Spreker benadrukt dat de kwestie ingewikkeld is omdat het gaat

situations où le concept de bonne foi est déterminant. Cela conduit à la tâche difficile de définir et de circonscrire clairement ce concept.

M. Courard tient à rappeler qu'octroyer un pouvoir discrétionnaire à un fonctionnaire peut être très problématique, notamment en termes de cohérence et de principe d'égalité.

L'orateur préconise également que la commission se penche sur le concept de l'automatisation des droits afin de favoriser la transparence et de réduire le nombre de difficultés et de litiges.

M. D'Hondt déduit de la question de M. Steenwegen que son exposé s'est probablement trop focalisé sur les choses qui ont déjà évolué dans le bon sens, ce qui a donné à tort l'impression que l'intervenant n'estime pas nécessaire d'adopter une disposition sur le droit à l'erreur. Pour M. D'Hondt, celle-ci pourrait certainement résoudre différents problèmes.

M. D'Hondt affirme que le concept de «*dura lex, sed lex*», en tant que principe général en faveur de l'égalité, semble bien implanté, jusqu'à en friser la caricature, et ce, surtout dans le domaine fiscal. Une évaluation personnelle effectuée par un fonctionnaire ne promeut pas l'idée d'une égalité de traitement. Selon M. D'Hondt, s'inscrire dans le concept de la bonne foi, comme cela se fait aux Pays-Bas et en France, peut également conduire à l'arbitraire si l'on ne parvient pas à délimiter clairement le concept.

Il estime qu'un règlement général avec des critères d'évaluation clairement définis, allant au-delà de l'aspect purement fiscal, peut certainement favoriser la sécurité juridique.

L'intervenant renvoie au cadre global dans lequel la nouvelle loi française est appliquée et précise qu'en ce qui concerne le SPF Finances, quatre valeurs de base servent de pierre angulaire: l'intégrité, la correction, le dévouement et la serviabilité. Le concept de la serviabilité revient à dire que les pouvoirs publics sont là non seulement pour faire payer les citoyens, mais aussi pour les assister et les aider. Selon l'intervenant, il s'agit d'une ligne d'orientation capitale pour l'administration. Il va de soi que toute initiative susceptible d'encore renforcer ces valeurs est bienvenue.

M. D'Hondt formule encore une observation: si la portée du débat doit être délimitée d'une manière ou d'une autre, il serait peut-être bon de déterminer clairement

om situaties waarin het begrip goede trouw doorslaggevend is. Dit leidt tot de moeilijke taak om dit begrip duidelijk te omschrijven en af te bakenen.

De heer Courard herinnert eraan dat het toekennen van discretionaire macht aan een ambtenaar zeer problematisch kan zijn, meer bepaald inzake coherentie en wat het gelijkheidsbeginsel betreft.

Spreker spoort de commissie ook aan zich te buigen over het begrip van de automatische toekenning van rechten met het oog op meer transparantie en om het aantal moeilijkheden en geschillen te verminderen.

De heer D'Hondt leidt uit de vraag van de heer Steenwegen af dat zijn uiteenzetting waarschijnlijk te veel focuste op de zaken die al ten goede zijn geëvolueerd wat, verkeerdelijk, de indruk wekte dat spreker het niet nuttig acht om een bepaling betreffende het recht op vergissing vast te leggen. Dit zou volgens de heer D'Hondt zeker een aantal problemen kunnen oplossen.

De heer D'Hondt stelt dat de beeldvorming van *dura lex sed lex*, zeker binnen het fiscaal domein, als algemene stelregel ter bevordering van de gelijkheid, goed ingeburgerd lijkt, bijna tot op het karikaturale af. Een persoonlijke inschatting door een ambtenaar bevordert niet de idee van gelijke behandeling. Zich inschrijven in het concept van de goede trouw, zoals dat gebeurt in Nederland en Frankrijk, kan volgens de heer D'Hondt ook leiden tot willekeur als men er niet in slaagt om het concept duidelijk af te bakenen.

Een algemene regeling met duidelijke beoordelingscriteria, die verder reikt dan het louter fiscale, kan volgens de heer D'Hondt de rechtszekerheid zeker bevorderen.

Verwijzend naar het globaal kader waarin de nieuwe wet in Frankrijk wordt toegepast, verduidelijkt de heer D'Hondt dat voor wat betreft de FOD Financiën, vier basiswaarden als toetssteen worden gebruikt: integriteit, correctheid, toewijding en behulpzaamheid. Voor wat betreft het element behulpzaamheid komt dit erop neer dat de overheid er niet alleen is om de burgers te laten betalen, maar ook om hen bij te staan en te helpen. Volgens de heer D'Hondt is het een zeer belangrijk kompas voor de administratie. Het spreekt voor zich dat elk initiatief dat deze waarden nog meer kan versterken, welkom is.

De heer D'Hondt formuleert nog een randbedenking: wanneer de scope van het debat op één of andere manier moet afgelijnd worden, is het wellicht aangewezen om

les effets du droit à l'erreur, soit *ratione temporis*, soit *ratione materiae*. Mme Sellière a fait notamment référence à d'éventuelles discussions en cas de régularisation. Les régularisations créent la possibilité, pour ceux qui ne sont pas en ordre, de se mettre en règle, sans nécessairement subir des sanctions disproportionnées, mais l'on risque de se heurter au principe d'égalité, surtout pour les contribuables qui ont respecté correctement les règles dès le départ. C'est la raison pour laquelle M. D'Hondt n'est certainement pas opposé, en tout cas à titre personnel, à une disposition générale, tant que celle-ci est clairement délimitée pour éviter que l'on ne se retrouve dans un interminable débat, où il faudra prévoir des exceptions aux exceptions au profit du principe d'équité.

Par rapport à la question de M. Steenwegen, M. Ortlep précise qu'il s'agit au fond de la différence entre la loi et le droit. Finalement, la loi sert à nous guider, mais elle ne représente pas le droit à part entière. C'est la raison pour laquelle l'on ne parvient jamais à s'accorder sur cette différence entre la loi et le droit: le droit est l'apanage non seulement du législateur légitimé démocratiquement, mais aussi de celui qui l'applique, c'est-à-dire du juge.

L'intervenant remarque que l'argument de la sécurité juridique a souvent été cité, mais seulement dans un contexte de prévisibilité. Pour M. Ortlep, la sécurité juridique revient également à «rendre le droit», ce qui nous renvoie au concept du raisonnable.

Pour l'intervenant, la discussion tourne donc autour de différentes variables sur lesquelles on ne parviendra jamais à s'entendre tout à fait.

Pour M. Ortlep, la question de M. Steenwegen porte en fait sur le risque lié aux précédents, à la sécurité juridique et à l'égalité juridique, dans la mesure où il y a lieu de constater qu'à partir du moment où l'on fait une exception, on crée un certain type d'arbitraire. C'est une chose que l'on ne peut pas du tout exclure.

M. Ortlep constate que le fait de prendre en compte le principe d'équité, et donc d'indiquer qu'il n'y a pas que la loi qui compte, peut évoquer à tort le spectre de la perte de tout point de repère. Il constate par ailleurs que, paradoxalement, en ce qui concerne la jurisprudence néerlandaise, le recours au principe de l'égalité de droit n'aboutit lui non plus jamais, parce que deux cas ne peuvent jamais être parfaitement identiques... Selon l'intervenant, on est face à une sorte de crainte infondée de créer un précédent. L'intervenant voudrait

de l'uitwerking van het recht op vergissing duidelijk te bepalen, hetzij *ratione temporis*, hetzij *ratione materiae*. Mevrouw Sellière verwees bijvoorbeeld naar mogelijke discussies bij regularisaties. Regularisaties creëren enerzijds de mogelijkheid voor diegene die niet in regel is om zich in regel te stellen, zonder noodzakelijker wijze disproportioneel gestraft te worden, maar dat kan botsen met het gelijkheidsbeginsel, zeker voor die belastingplichtigen die vanaf dag één de regels correct hebben nageleefd. Vandaar dat de heer D'Hondt, ten persoonlijke titel alvast, zeker niet gekant is tegen een algemene bepaling, zolang deze duidelijk wordt afgebakend teneinde te vermijden dat men in een uitdijend debat belandt waar uitzondering op uitzondering moet voorzien worden ten behoeve van het billijkheidsbeginsel.

De heer Ortlep verduidelijkt, voor wat betreft de vraag van de heer Steenwegen, dat het in wezen gaat het om het verschil tussen wet en recht. De wet is uiteindelijk een reisgids, het is niet het recht zelf. Daarom geraakt men eigenlijk ook nooit uit het verschil tussen wet en recht: het is niet enkel de taak van de democratisch gelegitimeerde wetgever maar ook van de «toepasser», in dit geval de rechter, om handen en voeten te geven aan het recht.

Spreker merkt dat het rechtszekerheidsargument vaak genoemd wordt maar dan enkel in een context van voorspelbaarheid. Rechtszekerheid gaat volgens de heer Ortlep ook over het feit dat «recht wordt gedaan», en dan belanden we in het concept van de redelijkheid.

De discussie draait dus om verschillende grootheden waar men volgens spreker nooit helemaal uit geraakt.

De vraag van de heer Steenwegen handelt, volgens de heer Ortlep, eigenlijk over het precedentenwerkingsgevaar, het rechtszekerheidsgevaar en het rechtsgelijkheidsgevaar, in die zin dat men moet vaststellen dat op het moment dat een uitzondering wordt gemaakt er een bepaald soort willekeur ontstaat. Dat valt niet helemaal uit te sluiten, zoveel is zeker.

De heer Ortlep stelt vast dat het inschakelen van het billijkheidsbeginsel, waarbij men dus aangeeft dat er meer is dan de wet, verkeerdelijk aanleiding kan geven tot doembeelden over verlies van elke houvast. Anderzijds stelt de heer Ortlep vast dat, paradoxaal genoeg, voor wat de Nederlandse rechtspraak betreft, beroep doen op het rechtsgelijkheidsbeginsel ook nooit slaagt, omdat gevallen nooit gelijk kunnen zijn... De heer Ortlep stelt dan ook dat er een soort angst bestaat voor precedentwerking die niet onderbouwd is. Spreker zou eerder

plutôt soutenir la thèse selon laquelle, à partir du moment où le juge ou celui qui est chargé d'appliquer la loi peut expliquer de façon argumentée au citoyen pourquoi il est prévu une dérogation à la règle générale, le précédent ne sera finalement pas si grave. S'il devait malgré tout subsister une crainte latente et infondée qu'il puisse quand même s'agir de cas multiples, l'on pourrait toujours opter pour le système du droit transitoire, ou pour un considérant formulé dans la décision, ou pour un renvoi au législateur afin qu'une réglementation générale puisse être élaborée.

M. Ortlep ne plaide naturellement pas pour que celui qui est chargé d'appliquer la loi s'écarte totalement de la volonté du législateur. Il considère seulement qu'il est opportun de prévoir une certaine marge pour l'application du principe d'équité. Si ce n'est pas possible, on pourra toujours se tourner vers le législateur, qui aura le dernier mot, y compris après que le juge se sera prononcé.

Mme Sellière précise les raisons qui ont conduit le gouvernement français à adopter la loi ESSOC. Il s'agit d'une loi qui ne concerne pas seulement l'administration fiscale. Au sein de l'administration fiscale, on avait le sentiment de mettre en œuvre à cet égard une approche déjà bien plus avancée que celle des autres services publics. Après tout, l'administration fiscale a toujours essayé de prendre en considération le comportement du contribuable dans ses pratiques: ce comportement diffère évidemment selon que le contribuable adopte ou non une attitude coopérative. Toutefois, l'administration fiscale a constaté qu'elle ne disposait pas toujours des outils ou des dispositions légales nécessaires pour tenir compte de la diversité des situations rencontrées.

Outre les autorités fiscales, toutes les administrations publiques sont concernées par cette loi. En ce qui concerne les autres administrations, Mme Sellière pense notamment à l'administration chargée du recouvrement des cotisations sociales, qui utilisait des procédures beaucoup plus expéditives avec moins de possibilités de recours et moins de garanties offertes pour les contribuables et les usagers. La loi vise ainsi à orienter toutes les administrations publiques vers cette reconnaissance du droit à l'erreur et vers une meilleure identification des situations dans lesquelles les contribuables commettent des erreurs non intentionnelles, afin qu'ils ne soient pas sanctionnés. L'administration fiscale a adhéré à ce système, qui est assez restrictif, car il est défini de manière très précise. C'est une loi précise qui définit, pour des situations spécifiques, comment l'administration doit

de stelling willen aanhangen dat vanaf het moment dat je als rechter, maar ook als toepasser van het recht, gemotiveerd kan uitleggen aan de burger waarom er een afwijking is van de algemene regel, het uiteindelijk wel nog zal meevallen met de precedentwerking. Als er dan toch een latente, ongegronde, angst zou kunnen bestaan dat het waarschijnlijk toch om meerder gevallen zou kunnen gaan, dan kan er nog altijd geopteerd worden voor het systeem van het overgangsrecht, of voor een overweging in de uitspraak of voor een terugkoppeling naar de wetgever zodat er een algemene regeling kan worden uitgewerkt.

De heer Ortlep pleit er uiteraard niet voor dat de toepasser helemaal los hinkt van de wetgever, alleen acht hij het wel opportuun om een zekere ruimte te voorzien voor de toepassing van het billijkheidsprincipe. Als dat niet mogelijk is, kan er nog altijd teruggekoppeld worden naar de wetgever, die het laatste woord heeft, ook nadat de rechter gesproken heeft.

Mevrouw Sellière licht toe waarom de Franse regering de ESSOC-wet heeft goedgekeurd. Het is een wet die niet alleen van toepassing is op de belastingadministratie. Binnen de belastingadministratie heerste het gevoel dat zij met haar aanpak veel verder stond dan de andere overheidsdiensten. De belastingadministratie probeerde in haar werk immers altijd rekening te houden met het gedrag van de belastingplichtige: dit gedrag verschilt uiteraard naargelang de belastingplichtige al dan niet meewerkt. De belastingadministratie heeft echter vastgesteld dat zij niet altijd over de nodige instrumenten of wettelijke bepalingen beschikt om rekening te kunnen houden met de uiteenlopende situaties waar ze mee te maken krijgt.

Naast de belastingadministratie is deze wet ook van toepassing op alle overige overheidsdiensten. Wat de overige overheidsdiensten betreft, denkt mevrouw Sellière meer bepaald aan de overheidsdienst voor de inning van de sociale bijdragen, die veel snellere procedures hanteerde met minder beroepsmogelijkheden en met minder waarborgen voor de belastingplichtigen en de gebruikers. De wet is dus bedoeld om alle overheidsdiensten te sturen naar deze erkenning van het recht op fouten en om beter situaties te herkennen waarbij belastingbetalers onopzettelijk fouten maken, zodat zij niet worden bestraft. De belastingadministratie heeft zich aan dit systeem, dat vrij restrictief is, gehouden omdat het zeer nauwkeurig is omschreven. Het is een precieze wet die voor specifieke situaties bepaalt hoe de overheidsdienst moet handelen, maar bovenal is het een wet

agir, mais c'est surtout une loi qui donne les moyens de prendre en compte les différentes situations des contribuables.

Mme Sellière rejoint l'observation de M. D'Hondt: cette approche est plus facile à l'égard des particuliers, car l'administration a un lien plus étroit avec eux qu'avec les entreprises. C'est ce que montre, par exemple, la régularisation des avoirs à l'étranger, qui a bien fonctionné pour les particuliers. Ce système est de toute façon plus compliqué pour les entreprises, car leurs situations sont plus variées et donnent lieu à davantage d'impôts différents.

En outre, l'administration fiscale est confrontée à des procédures longues, intrusives, souvent généralistes et non ciblées. Cela crée une charge administrative pour les citoyens, qui ont d'autant plus de mal à accepter le contrôle fiscal. Mme Sellière estime que cette loi va enfin aider le contribuable à mieux accepter les actions des autorités fiscales, à mieux les comprendre et à mieux comprendre pourquoi on lui adresse des redressements.

Aux longues procédures s'ajoutent les litiges, lorsqu'une affaire est portée devant un juge dans le cadre d'une réclamation contentieuse. Ces procédures sont longues et coûteuses pour les entreprises et les contribuables, ainsi que pour l'administration, surtout si l'on considère que le règlement de la situation peut parfois prendre jusqu'à dix ans. Il n'est pas nécessairement acceptable pour les entreprises de devoir tenir compte d'une charge d'impôts qui n'est pas définitive, mais qui peut devenir effective dans cinq ou dix ans, à un moment où elles veulent par exemple mettre en œuvre des projets d'investissement.

Toutes ces raisons ont conduit à l'adoption de cette loi afin de mieux opérer la distinction entre les citoyens-contribuables qui se comportent correctement et respectent les règles, et ceux qui fraudent délibérément. Cela signifie également que la responsabilité de faire la distinction entre ces deux catégories incombe finalement à l'administration. Un élément important qui concerne l'administration est que ce sera toujours à l'administration de démontrer que le contribuable est de mauvaise foi. L'administration part du principe que le contribuable est de bonne foi et que, s'il a commis une erreur, elle n'est pas intentionnelle. C'est donc à elle de démontrer que le comportement est délictueux ou qu'il y a eu un manquement délibéré.

Concernant les améliorations déjà identifiées, Mme Sellière note qu'il s'agit d'un dispositif relativement récent

die de middelen aanreikt om rekening te kunnen houden met de verschillende situaties van belastingplichtigen.

Mevrouw Sellière is het eens met de opmerking van de heer D'Hondt: deze aanpak is gemakkelijker bij particulieren omdat de overheidsdienst een nauwere band heeft met hen dan met ondernemingen. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de regularisatie van buitenlandse tegoeden, die goed heeft gewerkt voor particulieren. Dit systeem is hoe dan ook ingewikkelder voor ondernemingen, want hun situaties zijn veel uiteenlopend en leiden tot meer verschillende belastingen.

Bovendien moet de belastingadministratie het hoofd bieden aan lange, opdringerige, vaak algemene en niet gerichte procedures. Dit geeft burgers administratieve last waardoor zij belastingcontroles nog moeilijker kunnen aanvaarden. Mevrouw Sellière meent dat deze wet er uiteindelijk voor zal zorgen dat de belastingbetaler het optreden van de belastingadministratie beter zal aanvaarden, haar beter zal begrijpen en beter zal begrijpen waarom hij naheffingen krijgt.

Naast de langdurige procedures zijn er ook geschillen, wanneer een zaak in het kader van een bezwaarschrift voor de rechter wordt gebracht. Die procedures zijn lang en duur voor ondernemingen en de belastingplichtigen, maar ook voor de overheidsdienst, vooral als men bedenkt dat het wel tien jaar kan duren voor de situatie geregeld is. Het is niet echt aanvaardbaar dat ondernemingen rekening moeten houden met fiscale lasten die niet definitief zijn, maar die over vijf of tien jaar geïnd kunnen worden, wanneer zij bijvoorbeeld investeringen willen doen.

Al deze redenen hebben geleid tot de goedkeuring van deze wet om beter een onderscheid te kunnen maken tussen burgers-belastingplichtigen die zich correct gedragen en de regels naleven en degenen die opzettelijk frauderen. Dit betekent ook dat de overheidsdienst de uiteindelijke verantwoordelijkheid heeft om een onderscheid te maken tussen beide categorieën. Een belangrijk element daarbij is dat de overheidsdienst altijd zal moeten kunnen aantonen dat de belastingbetaler te kwader trouw handelt. De overheidsdienst gaat ervan uit dat de belastingbetaler te goeder trouw is en dat, indien hij zich heeft vergist, dat niet opzettelijk was. De overheidsdienst moet dus aantonen dat het gedrag strafbaar is of dat er sprake is van opzettelijke verzuim.

Wat de reeds vastgestelde verbeteringen betreft, merkt mevrouw Sellière op dat dit een vrij recente maatregel is,

puisque cette loi n'a été votée qu'en 2018, et qu'un plan d'action à destination des entreprises n'a été lancé qu'en 2019.

Certaines évolutions peuvent être notées, mais il est difficile de dire si elles sont directement liées à l'action sur la relation de confiance. En tout cas, Mme Sellière peut affirmer que les contentieux ont diminué. Il y a 28 % de réclamations contentieuses en moins si l'on compare 2020 à 2017, et il y a plus de 12 % de litiges en moins soumis aux tribunaux. Le fait est que d'autres réformes ont été approuvées: la réforme de la collecte de l'impôt sur le revenu avec la mise en place du prélèvement à la source, ainsi que la réforme de la taxe d'habitation, qui faisaient l'objet d'une grande partie des réclamations contentieuses puisqu'elles étaient introduites par l'administration fiscale elle-même.

Mme Sellière ajoute que des efforts ont été faits pour évaluer les actions de l'administration fiscale et que des baromètres de satisfaction ont été lancés à cet effet auprès des entreprises et des contribuables. Aujourd'hui, trois chefs d'entreprise sur quatre font confiance à l'administration fiscale pour les aider et les guider dans le règlement de leurs problèmes. Il s'agit d'un chiffre important et sans précédent. Le taux de satisfaction des contribuables en général (particuliers et entreprises) est supérieur à 84 %, soit 10 points de plus que les années précédentes, ce qui place l'administration fiscale en tête de toutes les administrations. Tous ces éléments donnent à penser que l'on est sur la bonne voie.

Mme Sellière conclut en soulignant l'effet que l'on peut observer au niveau des procédures: actuellement, 30 % des opérations sont des opérations courtes, ce qui permet d'interagir plus rapidement avec les entreprises et conduit à une relation plus équilibrée avec le contribuable. Plus encore qu'une meilleure acceptation de l'action de contrôle fiscal, ce type de contrôle induit pour l'administration fiscale une réduction de la durée d'un contrôle sur place et de la présence dans l'entreprise. Cela sécurise le recouvrement, puisque l'entreprise ou le contribuable qui accepte la correction proposée est invité(e) à payer le montant de l'impôt immédiatement, ce qui améliore donc le consentement à l'impôt.

Il s'agit de toute une série de mesures qui favorisent la relation avec le contribuable. Mme Sellière conclut, sur la base de sa longue expérience des contrôles fiscaux, que lorsque le contribuable a compris quel redressement est apporté et les raisons pour lesquelles l'administration y a procédé, il sera d'autant plus enclin à accepter le rappel d'impôt imposé.

aangezien de wet pas in 2018 werd goedgekeurd en een actieplan voor bedrijven pas in 2019 werd gelanceerd.

Bepaalde ontwikkelingen kunnen worden vastgesteld, maar het is moeilijk te zeggen of ze rechtstreeks inwerken op de vertrouwensrelatie. In ieder geval kan spreekster bevestigen dat de geschillen zijn afgenomen. Er zijn 28 % minder bezwaarschriften in 2020 ten opzichte van 2017 en er zijn meer dan 12 % minder geschillen voor de rechter gebracht. Feit is dat andere hervormingen zijn goedgekeurd: de hervorming van de inning van de inkomstenbelasting met de invoering van de heffing aan de bron, en de hervorming van de woonbelasting, waartegen een groot deel van de bezwaarschriften werden ingediend omdat zij door de belastingadministratie zelf waren ingevoerd.

Mevrouw Sellière vermeldt dat er inspanningen zijn gedaan om het optreden van de belastingadministratie te evalueren en dat daartoe tevredenheidsbarometers zijn ingevoerd bij ondernemingen en belastingbetalers. Vandaag vertrouwen drie van de vier bedrijfsleiders erop dat de belastingadministratie hen helpt en begeleidt bij het oplossen van hun problemen. Dit is een belangrijk cijfer en is zonder voorgaande. De tevredenheid van de belastingplichtigen in het algemeen (particulieren en ondernemingen) bedraagt meer dan 84 % of 10 punten meer dan in de voorgaande jaren, waarmee de belastingadministratie aan de top van alle overheidsdiensten staat. Dit alles toont aan dat men goed bezig is.

Tot slot benadrukt mevrouw Sellière de impact op het niveau van de procedures: momenteel zijn 30 % van de zaken kort, waardoor een snellere interactie met de ondernemingen mogelijk is en er een evenwichtigere relatie met de belastingplichtige tot stand komt. Meer nog dan een betere aanvaarding van de fiscale controle, levert dit soort controle de belastingadministratie een minder lange controle ter plaatse op net als een minder lange aanwezigheid in de onderneming. Daardoor wordt de inning zekerder, omdat de onderneming of belastingplichtige die de voorgestelde correctie aanvaardt, verzocht wordt de belasting onmiddellijk te betalen, en hij dus gemakkelijker instemt met de belasting.

Het gaat om een hele reeks maatregelen die de relatie met de belastingbetaler bevorderen. Spreekster besluit op basis van haar lange ervaring met belastingcontroles dat, wanneer de belastingbetaler heeft begrepen welke correctie wordt toegepast en waarom de belastingadministratie deze heeft toegepast, men meer geneigd zal zijn de belastingaanmaning te aanvaarden.

Dans le prolongement de la remarque sur la formation, Mme Sellière conclut qu'un effort supplémentaire pourrait en effet être consenti pour le corps des quelque quatre mille vérificateurs sur le terrain et des cent mille fonctionnaires. Plus précisément, il s'agit de soutenir le rôle important que doit jouer l'administration fiscale en tant qu'employeur, pour faire en sorte que les équipes puissent mieux intégrer la notion d'empathie, et d'assurer un changement culturel concernant la notion de *dura lex sed lex*. Le corps de l'administration doit être imprégné de l'idée que le contribuable est de bonne foi et qu'il compte sur une aide pour remplir ses obligations en matière de déclaration fiscale. Tout ceci dans le but d'améliorer le civisme fiscal, car il faut partir du principe que les entreprises ou les contribuables qui remplissent correctement leurs obligations déclaratives permettront aux autorités fiscales de se concentrer pleinement sur leurs principaux objectifs, à savoir la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

*
* *

In aansluiting op de opmerking over de opleiding besluit mevrouw Sellière dat er inderdaad een extra inspanning kan worden geleverd voor de groep van ongeveer vierduizend controleurs op het terrein en de honderdduizend ambtenaren. Meer in het bijzonder gaat het erom de belangrijke rol te ondersteunen die de belastingadministratie als werkgever te vervullen heeft, om ervoor te zorgen dat de *teams* het begrip empathie beter leren toepassen en er een cultuuromslag kan worden bewerkstelligd met betrekking tot het begrip *dura lex sed lex*. Het overheidspersoneel moet doordrongen zijn van het idee dat de belastingbetaler te goeder trouw is en op hulp rekt om zijn verplichtingen als belastingbetaler na te komen. Dit alles wordt gedaan om de fiscale burgerzin te verbeteren, omdat ervan moet worden uitgegaan dat ondernemingen of belastingplichtigen die hun verplichtingen correct nakomen, de belastingadministratie in staat stellen zich volledig te concentreren op hun hoofdoelstellingen, namelijk de bestrijding van fraude en belastingontwijking.

*
* *