

Numéro du rôle : 1007
Arrêt n° 35/97 du 12 juin 1997

ARRET

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 208, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus, posées par le Tribunal de première instance de Liège.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges P. Martens, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans et A. Arts, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des questions préjudicielles*

Par jugement du 15 novembre 1996 en cause de la s.a. Royale Belge contre l'Etat Belge, J. Pougin et M. Filot, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 20 novembre 1996, le Tribunal de première instance de Liège a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 208, paragraphe premier, 1^o, du Code des impôts sur les revenus, modifié par la loi du 3 juin [lire : 30 mai] 1972 adaptant ce Code au Code judiciaire, est-il contraire au principe d'égalité consacré par les anciens articles 6 et *6bis* de la Constitution, devenus articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée du 17 février 1994, en tant qu'il autorise le Roi - dans la jurisprudence de la Cour de cassation - à prévoir que le tiers débiteur d'un redevable d'impôts sur les revenus sera automatiquement débiteur direct du montant total des impôts dus par ledit redevable, dans tous les cas où le tiers n'aura pas respecté les obligations de déclaration à lui imposées dans le cadre de procédures de recouvrement mues à l'encontre du redevable alors que cette automaticité n'existe pas en droit commun ?

2. L'article 208, paragraphe premier, 1^o, du Code des impôts sur les revenus, modifié par la loi du 3 juin [lire : 30 mai] 1972 adaptant ce Code au Code judiciaire, est-il contraire au principe d'égalité consacré par les anciens articles 6 et *6bis* de la Constitution, devenus articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée du 17 février 1994, en tant qu'il autorise le Roi - dans la jurisprudence de la Cour de cassation - à prévoir que le tiers saisi pourra être poursuivi comme débiteur pur et simple sans intervention préalable du juge des saisies alors que celle-ci est indispensable en droit commun ? »

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 11 mai 1993, la s.a. Royale Belge, débitrice d'une indemnité à son assuré J. Pougin, fit l'objet de la demande valant saisie-arrêt simplifiée prévue par l'article 215, § 1er, de l'arrêté royal du 4 mars 1965 portant exécution du Code des impôts sur les revenus (ci-après A.R./C.I.R.), en vigueur à cette date et devenu entre-temps l'article 164, § 1er, de l'A.R./C.I.R. 1992, par laquelle le receveur des contributions directes de Liège 8 l'invita à payer les sommes revenant ou à revenir à J. Pougin et à son épouse, M. Filot.

La s.a. Royale Belge omit de faire la déclaration de tiers saisi dans le délai de quinze jours prévu par l'article 215, § 4, de l'A.R./C.I.R. En conséquence, sur la base de l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R., l'administration des contributions directes lui adressa un commandement de payer la dette fiscale de J. Pougin et de M. Filot, auquel était jointe la contrainte établie en vertu de la force exécutoire des rôles au nom de ces derniers.

Par un exploit du 31 août 1993, la s.a. Royale Belge fit opposition devant le juge des saisies au Tribunal de première instance de Liège à l'exécution, à sa charge, de la contrainte établie au nom des époux J. Pougin et M. Filot. Le 16 septembre suivant, elle cita ces derniers à intervenir dans cette procédure.

Par son jugement du 15 novembre 1996, le juge des saisies constate que, par un arrêt du 24 mai 1996, la Cour de cassation a interrogé la Cour d'arbitrage sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution de l'article 208, § 1er, du Code des impôts sur les revenus, modifié par la loi du 30 mai 1972, en tant qu'il autorise le Roi à prévoir que le tiers débiteur d'un redevable d'impôt sur les revenus sera automatiquement débiteur direct du montant total des impôts dus par ledit redevable dans tous les cas où le tiers n'aura pas respecté les obligations de déclaration à lui imposées dans le cadre de procédures de recouvrement mues à l'encontre du redevable. Comme, à cette date, la Cour d'arbitrage n'avait pas encore répondu à cette question préjudicielle, le juge des saisies décide de poser la même question à la Cour. Il s'agit de la première question reproduite ci-dessus, *sub I*.

Il ajoute toutefois que cette question « ne présente que peu d'intérêt dès lors que le receveur resterait seul juge de l'étendue des poursuites qu'il entend diriger contre le tiers saisi » et que se pose le problème de l'absence de contrôle judiciaire préalable du juge des saisies quant à l'étendue de la dette du tiers saisi dans le régime de l'article 215 de l'A.R./C.I.R. Il décide en conséquence de poser la seconde question préjudicielle, reproduite ci-dessus, *sub I*.

III. *La procédure devant la Cour*

Par ordonnance du 20 novembre 1996, le président en exercice a désigné les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

La décision de renvoi a été notifiée conformément à l'article 77 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 9 décembre 1996.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur Belge* du 17 décembre 1996.

Des mémoires ont été introduits par :

- la s.a. Vanstahl International, dont le siège social est établi à 1090 Bruxelles, Clos Fernand Tonnet 35, par lettre recommandée à la poste le 13 janvier 1997;

- J.-Y. Meunier, demeurant à 9600 Renaix, drève de la Gendarmerie 23, la s.a. Dry, dont le siège social est établi à 9600 Renaix, drève de la Gendarmerie 23, et la s.a. Cogérim, dont le siège social est établi à 9600 Renaix, drève de la Gendarmerie 23, par lettre recommandée à la poste le 13 janvier 1997;

- la s.a. Royale Belge, dont le siège social est établi à 1170 Bruxelles, boulevard du Souverain 25, par lettre recommandée à la poste le 16 janvier 1997;

- l'Etat Belge, par lettre recommandée à la poste le 17 janvier 1997.

Ces mémoires ont été notifiés conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 12 février 1997.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la s.a. Vanstahl International, par lettre recommandée à la poste le 4 mars 1997;
- J.-Y. Meunier, la s.a. Dry et la s.a. Cogirim, par lettre recommandée à la poste le 4 mars 1997;
- l'Etat Belge, par lettre recommandée à la poste le 10 mars 1997.

Par ordonnance du 29 avril 1997, la Cour a prorogé jusqu'au 20 novembre 1997 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 16 avril 1997, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 6 mai 1997, après qu'elle eut invité les parties à s'expliquer sur la recevabilité des mémoires introduits sur la base de l'article 87, § 1er, de la loi spéciale précitée, eu égard au prescrit de cet article, qui dispose notamment que « toute personne justifiant d'un intérêt dans la cause devant la juridiction qui ordonne le renvoi, peut adresser un mémoire à la Cour ».

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 17 avril 1997.

A l'audience publique du 6 mai 1997 :

- ont comparu :
 - . Me V. Martin, avocat au barreau de Liège, pour la s.a. Royale Belge;
 - . Me J. Vanden Branden *loco* Me R. Tournicourt, avocats au barreau de Bruxelles, pour la s.a. Vanstahl International, J.-Y. Meunier, la s.a. Dry et la s.a. Cogirim;
 - . Me D. Drion, avocat au barreau de Liège, pour l'Etat Belge;
- les juges-rapporteurs P. Martens et G. De Baets ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

IV. *L'objet de la disposition en cause*

L'article 208, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus (devenu l'article 300, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992) dispose :

« Art. 208. § 1er. Le Roi détermine :

1° le mode à suivre pour les déclarations, la formation et la notification des rôles, les paiements, les quittances et les poursuites; ».

V. En droit

- A -

Mémoire du Conseil des ministres et de l'Etat Belge représenté par le ministre des Finances

A.1.1. Les discriminations alléguées ne trouvent pas leur source dans l'article 208, § 1er, du Code des impôts sur les revenus, mais dans l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R. Conformément à la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, celle-ci doit donc se déclarer incompétente. Il appartient aux cours et tribunaux d'apprécier la conformité de la disposition réglementaire à la loi, sur la base de l'article 159 de la Constitution. En outre, même si - *quod non* - l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R. violait les articles 10 et 11 de la Constitution, cela ne signifierait pas nécessairement que l'article 208, § 1er, du Code des impôts sur les revenus contient le même vice : il s'agit d'une disposition générale chargeant le Roi de prendre des mesures d'exécution, qui n'autorise pas à prendre des mesures inconstitutionnelles (en ce sens : l'arrêt n° 70/95 de la Cour).

A.1.2. Sur le fond, il n'existe pas de différence de traitement entre des catégories de personnes : la différence résulte plutôt de la mise en oeuvre de procédures distinctes selon qu'il s'agit de catégories de dettes différentes. Par son arrêt n° 30/92, la Cour a déjà considéré qu'une différence de traitement ne concernait pas des catégories de personnes, en l'espèce des justiciables devant des tribunaux différents, susceptibles en conséquence de bénéficier ou non de la mesure de la suspension du prononcé d'une condamnation, mais des catégories de situations infractionnelles qui ne peuvent être comparées.

A.1.3. La situation des tiers détenteurs en matière fiscale et dans les autres matières est différente. Il convient de constater le caractère d'ordre public ou privé de la créance dont se prévaut le saisissant. La sanction de l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R. se comprend en ayant égard à la finalité de cette disposition : il s'agit d'organiser une procédure rapide, souple, efficace et gratuite au profit du Trésor et du redevable, en vue d'assurer le fonctionnement de l'Etat. Des arrêts des Cours d'appel de Liège et de Bruxelles se fondent sur cette considération pour justifier l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R.

Le fisc ne dispose pas de la faculté d'obtenir de ses débiteurs des garanties conventionnelles se révélant particulièrement efficaces. Le receveur des contributions est amené plus souvent que la plupart des autres créanciers à recourir aux procédures d'exécution forcée; il est dès lors logique de renforcer ces dernières en matière fiscale par rapport au droit commun.

La nature et le but de la créance fiscale justifient que la dette et le débiteur soient déterminés par la loi et les règlements, l'administration des contributions directes établissant unilatéralement les titres exécutoires et le recouvrement pouvant en être poursuivi par la voie de la contrainte décernée par les receveurs. La sanction prévue par l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R. s'inscrit dans le cadre de ces mesures de recouvrement.

Pour le surplus, il n'appartient pas à la Cour d'arbitrage d'apprécier l'opportunité de la mesure discutée.

Mémoire de J.-Y. Meunier, de la s.a. Dry et de la s.a. Cogirim

A.2.1. J.-Y. Meunier, la s.a. Dry et la s.a. Cogirim justifient de l'intérêt à la cause au sens de l'article 87 de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage. Cet intérêt se distingue de celui du requérant : il existe dans le chef de toute personne dont la situation pourrait être directement affectée par l'arrêt à intervenir (Cour d'arbitrage, arrêt n° 40/90).

En l'espèce, cet intérêt est le suivant : l'arrêt dans la présente cause est susceptible d'affecter directement les droits des trois intervenants en tant que le juge des saisies d'Audénarde estimerait qu'il n'est pas utile de poser les mêmes questions préjudicielles à la Cour d'arbitrage. Dans l'affaire pendante devant ce juge des saisies comme dans la présente cause, la compatibilité avec l'article 10 de la Constitution de l'article 300, § 1er, 1^o, du C.I.R. 92 (auparavant l'article 208, § 1er, 1^o, du C.I.R. 64), exécuté notamment par l'article 164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 92 (auparavant l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R.), est contestée. Les intervenants ont fait l'objet d'une saisie-arrêt fondée sur l'article 164 de l'A.R./C.I.R. 92 dans le cadre de la procédure de recouvrement d'impôts dus par une autre société et ils ont omis de faire la déclaration de tiers saisi dans le délai de quinze jours prévu par cet article 164. Conformément à l'article 164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 92, ils peuvent donc être poursuivis comme s'ils étaient débiteurs directs des impôts dus par la société redevable. Ils ont fait opposition aux contraintes qui leur ont été signifiées par le receveur des contributions; ces affaires sont pendantes devant le juge des saisies d'Audénarde.

A.2.2. Quant au fond, le droit commun des articles 1452, § 1er, 1466 et 1542 du Code judiciaire en matière de saisie-arrêt subordonne à l'intervention préalable du juge des saisies la sanction selon laquelle, lorsque le tiers débiteur n'a pas fait sa déclaration dans le délai de quinze jours ou ne l'a pas fait en conformité avec l'article 1452 du Code judiciaire, il peut être déclaré débiteur de tout ou partie de la dette de son créancier. Le juge des saisies dispose à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu et, selon la jurisprudence, il ne déclarera le tiers saisi débiteur que dans les cas de fraude, de collusion ou de négligence inexcusable; la sanction ne sera pas imposée lorsque le tiers n'a aucune dette à l'égard du débiteur principal. La sanction ne peut même pas être imposée en droit commun lorsque le tiers néglige de déposer une déclaration complémentaire à la demande du saisissant ou du débiteur saisi concernant l'augmentation des avoirs dont le tiers saisi est débiteur.

C'est la procédure de droit commun qui s'applique en matière de T.V.A.: l'article 85*bis*, § 2, du Code de la T.V.A. renvoie en effet à l'article 1542, alinéa 1er, du Code judiciaire. La jurisprudence en la matière subordonne l'éventuelle sanction de l'assimilation du tiers détenteur au redevable direct, à l'existence d'une dissimulation des biens, d'une tentative en ce sens ou d'une collusion frauduleuse.

La sanction de l'article 164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 92 est plus lourde que celle résultant du droit commun : elle est automatique et ne résulte pas d'une décision d'un juge indépendant et impartial à la suite d'un débat contradictoire; le tiers est codébiteur de l'ensemble des dettes fiscales du contribuable, même s'il n'a aucune dette à l'égard de ce dernier; le tiers peut être déclaré débiteur à l'égard du fisc, même au-delà du montant de sa propre dette à l'égard du contribuable; le tiers qui a fait la première déclaration mais a omis de faire une déclaration complémentaire en vertu de l'article 164, § 4, alinéa 2, de l'A.R./C.I.R. 92 est lui aussi automatiquement débiteur des dettes du contribuable et peut en outre être poursuivi en justice à cet effet par le receveur.

L'inégalité dénoncée résulte de ce que, dans le régime de l'article 164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 92, il n'y a pas d'intervention du juge des saisies pouvant tenir compte des éléments de fait et de ce que la dette du tiers n'est pas limitée à ce qui était en réalité dû au contribuable originaire. Le receveur des contributions directes n'est par ailleurs pas compétent pour réduire le montant de la dette en fonction du montant dû par le tiers saisi.

La circonstance que le régime particulier de l'article 164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 92 concerne une dette fiscale en matière d'impôts sur les revenus et a pour but de sauvegarder les droits du Trésor ne justifie pas la différence de traitement au niveau du recouvrement et de la poursuite entre les différentes catégories de tiers saisis. En effet, l'article 85*bis*, § 2, du Code de la T.V.A. ne prévoit pas un pareil régime et le débiteur du redevable de la T.V.A. ne peut être poursuivi en tant que débiteur solidaire en vertu d'une décision unilatérale et exécutoire du receveur de la T.V.A. Il n'existe aucun critère de distinction pertinent entre les tiers saisis poursuivis pour une dette en matière d'impôts sur les revenus, une dette de T.V.A. ou une dette de droit commun.

La sanction dénoncée est en outre disproportionnée par rapport à l'objectif d'obtenir le paiement des dettes d'impôt non apurées du contribuable originaire et d'éviter que le tiers saisi, en concertation avec ce dernier, ne dissimule les sommes qui lui sont dues au détriment du saisissant. L'article 164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 92 a instauré en effet une présomption irréfragable selon laquelle le tiers saisi négligent est automatiquement réputé débiteur du contribuable d'une dette égale au montant total des créances fiscales à apurer, éventuellement majoré des augmentations d'impôt, des intérêts et des amendes, sommes qui seront dès lors recouvrables à charge du tiers saisi. Celui-ci est, dans ces conditions, menacé dans son droit de propriété protégé par l'article 16 de la Constitution et par l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

En outre, le tiers saisi ne dispose d'aucun droit de réclamation supplémentaire, alors que, selon le droit commun, le codébiteur peut faire valoir les exceptions relatives à la dette principale.

Mémoire de la s.a. Vanstahl International

A.3.1. La s.a. Vanstahl International justifie de l'intérêt à la cause au sens de l'article 87 de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage. Cet intérêt se distingue de celui du requérant : il existe dans le chef de toute personne dont la situation pourrait être directement affectée par l'arrêt à intervenir (Cour d'arbitrage, arrêt n° 40/90).

En l'espèce, cet intérêt est le suivant : l'arrêt dans la présente cause est susceptible d'affecter directement les droits de l'intervenant en tant que la Cour d'appel d'Anvers estimerait qu'il n'est pas utile de poser les mêmes questions préjudicielles à la Cour d'arbitrage. Dans l'affaire pendante devant cette Cour d'appel comme dans la présente cause, la compatibilité avec l'article 10 de la Constitution de l'article 300, § 1er, 1°, du C.I.R. 92 (auparavant l'article 208, § 1er, 1°, du C.I.R. 64), exécuté notamment par l'article 164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 92 (auparavant l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R.), est contestée. L'intervenante a fait l'objet d'une saisie-arrêt fondée sur l'article 164 de l'A.R./C.I.R. 92 dans le cadre de la procédure de recouvrement d'impôts dus par deux autres personnes et elle aurait omis de faire la déclaration complémentaire relative aux données nouvelles intervenues après le dépôt de la première déclaration visée par l'article 164, § 4, de l'A.R./C.I.R. 92. Sur la base de l'article 164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 92, le receveur des contributions directes de Hasselt I a signifié une contrainte à l'intervenante, ordonnant le paiement des montants dus par des tiers, créanciers de celle-ci, au titre d'impôts, d'intérêts de retard et de frais d'exécution. Par une ordonnance du 19 décembre 1995, le juge des saisies de Hasselt a constaté la nullité de cette contrainte. L'Etat Belge a interjeté appel de cette ordonnance auprès de la Cour d'appel d'Anvers, devant laquelle l'affaire est actuellement pendante.

A.3.2. Quant au fond, l'intervenante développe une argumentation identique à celle qui figure dans le mémoire de J.-Y. Meunier, de la s.a. Dry et de la s.a. Cogerim, résumée *sub* A.2.2, ci-avant.

Mémoire de la s.a. Royale Belge

A.4.1. Après avoir précisé un certain nombre d'éléments de fait relatifs notamment aux motifs pour lesquels elle ne put être en mesure de faire la déclaration de tiers saisi dans le délai requis, la s.a. Royale Belge résume la présente affaire à la question de savoir si, dans l'hypothèse du non-respect par un tiers saisi de ses obligations, le receveur des contributions devrait ou non se pourvoir devant le juge des saisies afin d'obtenir un titre exécutoire contre le tiers saisi.

A.4.2. Quant au fond, la Cour d'arbitrage est liée par l'interprétation de la norme en cause telle qu'elle est donnée par le juge *a quo*.

Selon la Cour de cassation, l'article 208, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus doit s'interpréter comme autorisant le Roi à prévoir que le tiers saisi sera automatiquement poursuivi comme débiteur direct du montant total de l'imposition dans tous les cas où il n'aura pas respecté ses obligations de déclaration, et ce sans égard ni à la gravité de la faute commise par ce tiers, ni à l'importance du préjudice de l'Etat, ni à la disproportion entre le montant de la dette d'impôt et celui des obligations du tiers envers le redevable; le juge *a quo* fait sienne cette interprétation de la Cour de cassation. En conséquence, par un arrêt du 24 mai 1996, la Cour de cassation a posé une question préjudicielle sur la compatibilité de cet article 208, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus avec les articles 10 et 11 de la Constitution; cette affaire a été inscrite sous le numéro 962 du rôle de la Cour d'arbitrage.

A.4.3. La norme critiquée provoque une différence de traitement entre des catégories de personnes, le tiers saisi en matière fiscale dans le cadre de l'article 208, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus, et les autres tiers saisis, de droit commun et en matière d'impôts indirects.

En vertu du droit commun de l'article 1542 du Code judiciaire, à défaut d'avoir fait la déclaration dans le délai prescrit de quinze jours, le tiers saisi peut être déclaré débiteur, en tout ou en partie, des causes de la saisie, cette appréciation étant de la compétence du juge des saisies. Cette disposition s'applique en matière de T.V.A. en vertu de l'article 85, § 2, du Code de la T.V.A. Ces situations sont identiques ou, à tout le moins, comparables, seule la nature de la dette du débiteur saisi à l'égard du saisissant pouvant les différencier.

L'inégalité de traitement est accentuée par l'interprétation donnée par les tribunaux. Alors que, selon un arrêt de la Cour de cassation du 19 décembre 1988, l'intervention du juge des saisies est exclue pour la saisie-arrêt fiscale, les juges du fond interprètent le droit commun de l'article 1542 du Code judiciaire en veillant à ce que l'application de cette disposition ne conduise pas à une sanction excessive pour le tiers saisi ou à un enrichissement injustifié pour le saisissant. Toujours selon l'interprétation de la Cour de cassation, les tiers saisis négligents en matière fiscale sont poursuivis comme s'ils étaient débiteurs directs, alors qu'en vertu de l'article 1542 du Code judiciaire, le juge des saisies possède un pouvoir d'appréciation quant aux circonstances de la tardiveté de la déclaration de tiers saisi ou de l'erreur de fait.

L'article 208, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus, eu égard à l'habilitation au Roi qu'il contient, instituée à l'encontre d'un tiers étranger au rapport fiscal entre l'Etat et le contribuable, une sanction exorbitante du droit commun sans commune mesure avec le dommage que le défaut ou le retard de la déclaration peut causer à l'Etat.

A.4.4. Il ne peut être admis que la nécessité d'une procédure rapide et efficace pour le recouvrement des impôts directs justifie le recours à une sanction aussi expéditive que celle figurant dans la norme en cause.

Le législateur n'a d'ailleurs pas prévu la même sanction en matière de T.V.A. L'existence d'un plus grand nombre de redevables en matière d'impôts sur le revenu qu'en matière de T.V.A. ne peut constituer un critère de différenciation objectif et raisonnable : les assujettis à la T.V.A., s'ils sont moins nombreux, sont en revanche tenus de faire des déclarations plus fréquemment.

Le projet de nouveau Code de procédure fiscale ne permet toujours pas de s'en remettre à l'appréciation du juge des saisies, mais ne fait plus état que d'une faculté de sanction, et non plus d'une obligation en cas d'omission de déclaration de tiers saisi ou d'erreur dans l'accomplissement de cette formalité.

A.4.5. En tout état de cause, le critère retenu, même s'il est objectif, n'est pas pertinent, le droit commun présentant une efficacité satisfaisante dans le respect de tous les droits en présence. Une ordonnance du juge des saisies de Namur du 4 juin 1993 constate une discrimination dans la mesure notamment où, en ce qui concerne le tiers saisi, il est, comme dans la procédure de droit commun de l'article 1542 du Code judiciaire, un débiteur

« ordinaire » de son créancier et compte tenu du fait que seule la situation particulière de celui-ci, débiteur fiscal, différencie la situation de celle du droit commun. Cette même ordonnance relève que cette situation particulière ne justifie pas la différence de traitement, laquelle n'est pas constatée en matière de T.V.A., et qu'elle peut entraîner des conséquences disproportionnées. Dans la présente espèce, la dette fiscale principale représente un montant valant près du quadruple de la créance du contribuable à l'égard du tiers saisi. La sanction dépasse de très loin la simple réparation du préjudice issu de l'absence de déclaration ou de la déclaration incomplète ou tardive.

A.4.6. Il convient aussi de tenir compte de la nature des principes en cause. A cet égard, plusieurs arrêts de la Cour d'arbitrage se montrent attentifs à l'accès au juge, aux droits de la défense et au droit au traitement équitable de la cause. Ces droits sont violés par la disposition discutée, en ce qu'elle ne prescrit pas à l'administration fiscale de se pourvoir préalablement devant le juge des saisies et qu'elle ne prévoit pas de recours juridictionnel du tiers saisi.

La Cour européenne des droits de l'homme, dans ses arrêts du 24 février 1994 et du 22 septembre 1994, a déclaré l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme applicable à des procédures fiscales. La doctrine relève aussi que ce n'est pas la qualification juridique d'un droit ou la nature de la loi en cause qui détermine si un droit ou une obligation a un caractère civil ou non au sens de cette disposition, mais son contenu matériel et ses effets en droit interne.

L'identité du saisissant exceptée, la situation envisagée dans l'article 215 de l'A.R./C.I.R. ne diffère pas de celle rencontrée lors d'une saisie-arrêt de droit commun, laquelle ne met en cause que des droits et obligations de caractère civil.

Le tiers détenteur est étranger à la dette d'impôt du contribuable à l'égard de l'Etat. La relation entre le receveur des contributions et le tiers détenteur est de nature patrimoniale, à caractère civil. L'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 26 novembre 1992, qui applique l'article 6.1 de la Convention à un litige relatif à une pension du secteur public, illustre l'interprétation large de cette disposition, laquelle a aussi été appliquée par la même Cour dès lors que des aspects de droit privé prédominent dans la procédure ou que l'issue de celle-ci est déterminante pour des droits et obligations de caractère privé.

Mémoire en réponse de J.-Y. Meunier, de la s.a. Dry et de la s.a. Cogirim

A.5.1. C'est bien le législateur, et non le Roi, qui a instauré une différence de traitement entre différentes catégories de tiers saisis, à savoir d'une part ceux qui sont concernés par une dette de droit commun ou de T.V.A. et d'autre part ceux qui font l'objet d'une saisie-arrêt fondée sur l'article 164 de l'A.R./C.I.R. 92 (l'article 215 ancien de l'A.R./C.I.R.). Dans le jugement de renvoi, la Cour d'arbitrage est interrogée sur la discrimination éventuelle contenue dans l'article 208, § 1er, 1^o, du Code des impôts sur les revenus, tel qu'il est interprété par la Cour de cassation. Or, par son arrêt du 24 mai 1996, celle-ci a considéré que l'article 208, § 1er, 1^o, du Code des impôts sur les revenus habilite le Roi à prendre la norme en cause. C'est donc le législateur qui est à l'origine de l'inégalité entre les tiers saisis puisque le Code de la T.V.A. n'a pas, quant à lui, prévu de disposition dérogatoire au droit commun. Il n'existe aucun motif justifiant cette différence de traitement.

A.5.2. L'Etat Belge invoque à tort l'arrêt n° 70/95 pour soutenir que, dans la présente affaire, la Cour doit se déclarer incompétente pour contrôler la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution d'une mesure trouvant sa source dans une norme réglementaire. Contrairement à la disposition législative d'habilitation jugée dans cet arrêt n° 70/95, la loi en cause dans la présente affaire n'a pas de portée générale puisqu'en vertu de l'article 300, § 1er, 1^o, du C.I.R. 92 (l'article 208, § 1er, 1^o, ancien, du C.I.R.), le Roi est habilité à instaurer une procédure particulière de saisie-arrêt-exécution pour le recouvrement des dettes fiscales dues en application du Code des impôts sur les revenus, mais pas pour le recouvrement des dettes de droit commun ou des dettes de T.V.A.

A.5.3. La réponse de l'Etat Belge, selon laquelle le traitement différent se justifie par la nature de la créance et par le but de recouvrement de l'impôt, n'est pas satisfaisante. La dérogation au droit commun n'est en effet pas requise pour garantir le recouvrement des dettes d'impôt. La dette du tiers saisi n'est pas d'une nature telle qu'il faut exclure l'intervention du juge des saisies. Il n'existe aucune distinction entre le tiers saisi mis en cause dans une procédure de recouvrement de la T.V.A. et celui qui l'est dans le cadre d'une dette d'impôt sur le revenu.

Les arrêts de la Cour d'appel de Liège et de la Cour d'appel de Bruxelles, invoqués par l'Etat Belge pour établir l'absence de disproportion, sont critiquables : ils n'examinent pas si le critère de distinction justifiant la procédure particulière de l'article 164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 92 est relevant, ni s'il est raisonnablement justifié ou présente un caractère pertinent.

A.5.4. La circonstance, invoquée par l'Etat Belge, selon laquelle les créanciers de droit commun sont souvent en mesure de se faire octroyer par leurs débiteurs des garanties conventionnelles, ne fournit pas davantage une justification valable pour l'instauration de la procédure particulière discutée dans la présente affaire. En effet, le receveur des contributions directes dispose de garanties légales qu'il peut imposer pour le recouvrement des dettes découlant du Code des impôts sur les revenus; elles trouvent notamment leur source dans les articles 420, 422 et 425 du C.I.R. 92. Ceci fournit un argument supplémentaire pour démontrer que la procédure particulière de recouvrement de l'article 164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 92 n'est pas justifiée.

Mémoire en réponse de la s.a. Vanstahl International

A.6. La s.a. Vanstahl International développe une argumentation identique à celle qui figure dans le mémoire en réponse de J.-Y. Meunier, de la s.a. Dry et de la s.a. Cogérim, résumée *sub* A.5, ci-avant.

Mémoire en réponse du Conseil des ministres et de l'Etat Belge représenté par le ministre des Finances

A.7.1. L'argument de la spécificité des lois fiscales en matière de saisie-arrêt n'a pas été retenu par le législateur lorsqu'il adopta l'article 85bis, § 2, du Code de la T.V.A., qui ne contient pas de mesure comparable à celle de l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R. Cette différence s'explique par le fait que le législateur est en droit d'organiser une procédure particulière en matière fiscale mais qu'il n'en a pas l'obligation.

Il a considéré que le souci d'adopter un régime plus strict est plus aigu en matière de contributions directes qu'en matière de T.V.A. La créance, le justiciable et surtout la procédure de mise en recouvrement sont définis, dans ces deux domaines, selon des critères très différents. Le nombre de redevables de contributions directes est beaucoup plus important que pour la T.V.A.; là où, en matière de T.V.A., il y a une simultanéité entre le fait générateur de la taxe et son exigibilité, il se passe généralement plus d'un an en matière d'impôt sur le revenu entre la période imposable et l'exigibilité de l'impôt; en matière de T.V.A., la régularité des déclarations et des paiements suppose un contrôle instantané, périodique et efficace de la solvabilité des redevables et permet une réaction rapide et appropriée en cas de non-paiement; les techniques de report de crédits d'impôt T.V.A. et de paiement par retenue des crédits d'impôt T.V.A. permettent de prévenir les difficultés liées au recouvrement de cette taxe. Dès lors, les caractéristiques et la nature de celle-ci rendent son recouvrement plus aisé; on comprend mieux que le législateur ait doté l'administration des contributions directes d'instruments dont l'administration de la T.V.A. pouvait se passer.

L'application stricte de l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R. peut conduire à des situations choquantes, notamment lorsqu'il y a une disproportion importante entre la créance fiscale et la dette du tiers saisi ou que celui-ci omet un détail dans son obligation de déclaration. Dans ces hypothèses, cette disposition n'est pas appliquée; les receveurs des contributions peuvent tenir compte de situations concrètes et disposent d'un certain pouvoir d'appréciation dans l'application de ce texte. Le juge des saisies pourrait en outre constater l'abus de droit dans des cas pareils. Par son arrêt n° 44/95, la Cour d'arbitrage a indiqué que l'article 92, alinéa 2, du Code de la T.V.A., qui subordonne le droit d'appel à la consignation des sommes dues en vertu du jugement du tribunal de première instance, pouvait être interprété en ce sens qu'il laisse à l'administration compétente le soin de tenir compte des données concrètes relatives à chaque affaire. Telle est aussi la position de l'Etat Belge en ce qui concerne la présente affaire.

A.7.2. Quant à la violation alléguée de l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, la Cour n'est pas compétente pour la constater de manière directe. La s.a. Royale Belge n'explique pas en quoi cette violation serait discriminatoire.

Sur le fond, la Cour de cassation et la Cour d'appel de Liège, celle-ci postérieurement à la jurisprudence invoquée de la Cour européenne des droits de l'homme, ont confirmé la non-application de cette disposition aux droits et obligations trouvant leur origine dans le droit fiscal.

Les arrêts invoqués de la Cour de Strasbourg sont irrelevants en l'espèce. L'arrêt du 24 février 1994 se fonde sur quatre éléments qui confèrent à la disposition litigieuse de la loi française en cause dans cette affaire un caractère pénal; tel n'est pas le cas dans la présente affaire : la mesure prévue par l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R. n'est pas une sanction visant à punir pour empêcher la réitération d'agissements semblables, mais elle tend au contraire à la réparation pécuniaire d'un préjudice; elle ne se fonde pas sur une mesure répressive de caractère général, mais concerne occasionnellement un tiers pouvant se trouver détenteur de sommes appartenant à un contribuable défaillant; l'article 215, § 5, ne prévoit pas de sanction pénale, notamment pas de contrainte par corps. Telle est, implicitement, la position de la Cour de cassation dans son arrêt du 24 mai 1996, qui ne reconnaît pas au Roi le pouvoir d'édicter des sanctions de nature pénale.

L'arrêt de la Cour européenne des droits de l'homme du 22 septembre 1994 est également irrelevant en l'espèce, le présent litige ne constituant pas une contestation portant sur des droits et obligations de caractère civil. L'objet des poursuites à charge du tiers détenteur est le paiement de la dette d'impôt du redevable. L'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R. ne porte pas atteinte à la nature de la dette, qui n'est ni une dette de dommages et intérêts ni une dette fondée sur une présomption de débiton par le tiers d'une somme au moins égale à l'impôt dû par le redevable. La sanction fiscale ne crée donc pas de dette nouvelle et n'affecte dès lors pas le fond du droit.

A.7.3. Pour le surplus, l'argumentation principale est rappelée, selon laquelle c'est en réalité l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R. qui est en cause dans la présente affaire, la Cour d'arbitrage n'étant pas compétente pour en juger.

- B -

Quant à la recevabilité des mémoires et des mémoires en réponse de J.-Y. Meunier, de la s.a. Dry, de la s.a. Cogirim et de la s.a. Vanstahl International

B.1. L'article 87, § 1er, de la loi spéciale sur la Cour d'arbitrage dispose que lorsque la Cour statue, à titre préjudiciel, sur les questions visées à l'article 26, toute personne justifiant d'un intérêt dans la cause soumise à la juridiction qui ordonne le renvoi peut adresser un mémoire à la Cour dans les trente jours de la publication prescrite par l'article 74 et est, de ce fait, réputée partie au litige.

Les mémoires de J.-Y. Meunier, de la s.a. Dry, de la s.a. Cogirim et de la s.a. Vanstahl International ne sont pas recevables car la simple qualité de partie à une procédure analogue à celle dont la Cour est saisie à titre préjudiciel ne suffit pas pour établir l'intérêt requis par l'article 87, § 1er, de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

Quant au fond

B.2. L'article 208, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus (ci-après C.I.R.) - devenu l'article 300, § 1er, 1°, du C.I.R. 1992 - habilite le Roi à déterminer le « mode à suivre pour [...] les poursuites » exercées en vue du recouvrement des impôts. En exécution de cette disposition, l'article 215, § 1er, de l'arrêté royal du 4 mars 1965 portant exécution du C.I.R. (ci-après A.R./C.I.R.) - devenu l'article 164, § 1er, de l'A.R./C.I.R. 1992 - prévoit que les tiers débiteurs d'un redevable sont tenus, sur la demande que leur en fait le receveur compétent, de payer sur la partie saisissable des revenus, sommes et effets qu'ils doivent ou qui sont en leurs mains, et à l'acquit du redevable, jusqu'à concurrence de tout ou partie du montant dû par ce dernier au titre d'impôts, accroissements d'impôts, intérêts de retard, amendes et frais de poursuite ou d'exécution.

L'article 215, § 4, (164, § 4, de l'A.R./C.I.R. 1992) oblige les tiers détenteurs qui ne sont pas à même de satisfaire à cette demande à faire au receveur la déclaration prévue à l'article 1452 du Code judiciaire; celle-ci « doit énoncer avec exactitude tous les éléments utiles à la détermination des droits des parties ». A défaut de faire cette déclaration dans le délai prévu ou d'informer le receveur des éléments nouveaux postérieurs, ces tiers sont, en vertu de l'article 215, § 5, (164, § 5, de l'A.R./C.I.R. 1992), poursuivis comme s'ils étaient débiteurs directs.

B.3.1. L'article 215 de l'A.R./C.I.R. prévoit une procédure de saisie-arrêt par laquelle le receveur compétent adresse une demande de paiement à tout tiers qui, à un titre quelconque, est débiteur d'un redevable d'impôt. Il s'agit d'une saisie-arrêt simplifiée en vue d'une perception accélérée de l'impôt.

Si le tiers saisi n'est « pas à même de satisfaire à la demande » en ce sens qu'il ne peut faire une des objections juridiques mentionnées à l'article 216, il lui appartient de faire la déclaration de tiers saisi que le Code judiciaire prévoit dans les procédures de saisie-arrêt conservatoire (article 1452) et de saisie-arrêt-exécution (article 1539 renvoyant audit article 1452) et qui, s'il y est fait état d'obstacles légaux à l'exécution de la demande, contraint le receveur à faire appel à un huissier pour pratiquer une saisie-arrêt-exécution de droit commun.

L'absence de déclaration de tiers saisi de même que le caractère incomplet ou tardif de cette déclaration ont cependant des effets différents suivant qu'il s'agit d'une saisie-arrêt de droit commun - les articles 1456 et 1542 du Code judiciaire prévoyant que « le tiers saisi, cité à ces fins devant le juge des saisies, peut être déclaré débiteur [...] des causes de la saisie [...] » par ce juge - ou qu'il s'agit de la saisie-arrêt simplifiée prévue par l'article 215 de l'A.R./C.I.R., le tiers saisi étant alors, sans intervention du juge des saisies, poursuivi par l'administration elle-même comme s'il était débiteur direct de l'impôt à recouvrer.

Une différence de traitement est ainsi créée entre les tiers saisis suivant que leur créancier est un débiteur ordinaire ou un redevable d'impôt.

B.3.2. La Cour ne peut se prononcer sur le caractère justifié ou non d'une différence de traitement au regard des articles 10 et 11 de la Constitution que si cette différence est imputable à une norme législative. A cet égard, il y a lieu de relever que lorsqu'un législateur délègue, il faut supposer, sauf indication contraire, qu'il n'entend habiliter le délégué qu'à faire de son pouvoir un usage conforme aux articles 10 et 11 de la Constitution.

La Cour analysera la mesure exprimée dans l'article 215 de l'A.R./C.I.R., non afin de se prononcer sur la constitutionnalité d'un arrêté royal, ce qui n'est pas de sa compétence, mais seulement en se plaçant, conformément aux termes des questions préjudicielles, dans l'hypothèse où l'article 208, § 1er, 1^o, précité du C.I.R. doit s'interpréter comme autorisant le Roi à prendre cette mesure.

B.4. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.5.1. Alors que les règles établies par le Code judiciaire s'appliquent aux tiers débiteurs d'un débiteur ordinaire, celles établies par ou en vertu du Code des impôts sur les revenus s'appliquent aux tiers débiteurs d'un redevable d'impôt. Le produit de l'impôt ne pouvant être

affecté qu'à la satisfaction de l'intérêt général et à la mise en oeuvre, par les pouvoirs publics, de leurs engagements vis-à-vis de la collectivité, il peut être admis que la procédure de recouvrement puisse déroger, dans une certaine mesure, aux règles du droit commun.

B.5.2. La mesure en cause, en raison de son caractère automatique, institue toutefois un procédé disproportionné à l'objectif d'assurer le recouvrement des impôts. Il n'est pas impossible en effet que l'administration se méprenne sur l'importance ou même sur l'existence des obligations du tiers envers le redevable. Il est donc possible que ce tiers soit tenu de payer un impôt dû par autrui, d'un montant supérieur à ce qu'il doit à ce redevable. Certes, la déclaration qu'il est invité à faire lui permet précisément de faire valoir ses objections. Mais il est possible qu'il n'ait pas fait de déclaration, ou qu'il ne l'ait pas faite à temps, ou qu'il ait fait une déclaration inexacte, en raison de circonstances dont un juge eût estimé, s'il eût pu être saisi, qu'elles excluent toute faute, ou du moins une faute suffisante pour justifier une sanction de cette importance. La disproportion est d'autant plus manifeste que la rigueur d'une telle mesure ne peut se justifier par la spécificité de la relation existant entre le fisc et les redevables, puisque l'obligation du tiers est en soi étrangère à une telle relation.

B.6. Par la seconde question préjudicielle, le juge *a quo* interroge la Cour sur la différence de traitement née de ce que le tiers saisi pourra être poursuivi, en exécution de l'article 215, § 5, de l'A.R./C.I.R., sans intervention du juge des saisies, alors que celle-ci est indispensable en droit commun.

Comme la Cour l'a constaté *sub* B.5.2, la mesure en cause est disproportionnée en tant qu'elle ne prévoit pas la saisine d'un juge.

B.7. Il résulte de ce qui précède que les questions préjudicielles appellent une réponse affirmative étant entendu qu'il n'appartient pas à la Cour d'apprécier quel juge doit être saisi.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

1° L'article 208, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus, modifié par la loi du 30 mai 1972 adaptant ce code au Code judiciaire, interprété comme autorisant le Roi à prévoir que le tiers débiteur d'un redevable d'impôts sur les revenus sera automatiquement débiteur direct du montant total des impôts dus par ledit redevable, dans tous les cas où le tiers n'aura pas respecté les obligations de déclaration à lui imposées dans le cadre de procédures de recouvrement mues à l'encontre du redevable, alors que cette automaticité n'existe pas en droit commun, est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

2° L'article 208, § 1er, 1°, du Code des impôts sur les revenus, modifié par la loi du 30 mai 1972 adaptant ce code au Code judiciaire, interprété comme autorisant le Roi à prévoir que le tiers débiteur d'un redevable d'impôts sur les revenus pourra être poursuivi comme débiteur pur et simple sans intervention préalable d'un juge, alors que celle-ci est indispensable en droit commun, est contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 12 juin 1997.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

M. Melchior

Rolnummer 1007
Arrest nr. 35/97 van 12 juni 1997

ARREST

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 208, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en L. De Grève, en de rechters P. Martens, G. De Baets, E. Cerexhe, H. Coremans en A. Arts, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen*

Bij vonnis van 15 november 1996 in zake de n.v. Royale Belge tegen de Belgische Staat, J. Pougin en M. Filot, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 20 november 1996, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« 1. Is artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gewijzigd bij de wet van 3 juni [lees : 30 mei] 1972 tot aanpassing van dat Wetboek aan het Gerechtelijk Wetboek, strijdig met het beginsel van gelijkheid verankerd in de vroegere artikelen 6 en *6bis* van de Grondwet, die de artikelen 10 en 11 van de gecordineerde Grondwet van 17 februari 1994 zijn geworden, in zoverre het de Koning - in de rechtspraak van het Hof van Cassatie - ertoe machtigt te bepalen dat de derde-schuldenaar van een belastingplichtige van inkomstenbelastingen automatisch rechtstreekse schuldenaar zal zijn voor het totale bedrag van de belastingen verschuldigd door genoemde belastingplichtige, in alle gevallen waarin de derde niet de aangifteplicht zal hebben nageleefd die te zijnen aanzien geldt in het kader van invorderingsprocedures ingesteld tegen de belastingplichtige, terwijl dat automatische karakter niet bestaat in het gemeen recht ?

2. Is artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gewijzigd bij de wet van 3 juni [lees : 30 mei] 1972 tot aanpassing van dat Wetboek aan het Gerechtelijk Wetboek, strijdig met het beginsel van gelijkheid verankerd in de vroegere artikelen 6 en *6bis* van de Grondwet, die de artikelen 10 en 11 van de gecoördineerde Grondwet van 17 februari 1994 zijn geworden, in zoverre het de Koning - in de rechtspraak van het Hof van Cassatie - ertoe machtigt te bepalen dat de derde-beslagene vervolgd zal kunnen worden als schuldenaar zonder meer, zonder voorafgaande tussenkomst van de beslagrechter, terwijl die voorafgaande tussenkomst onontbeerlijk is in het gemeen recht ? »

II. *De feiten de rechtspleging in het bodemgeschied*

Op 11 mei 1993 was de n.v. Royale Belge, schuldenares van een schadeloosstelling van haar verzekerde J. Pougin, het voorwerp van de vordering die geldt als vereenvoudigd derdenbeslag, voorgeschreven bij artikel 215, § 1, van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna K.B./W.I.B.), dat op dat ogenblik van kracht was en ondertussen artikel 164, § 1, van het K.B./W.I.B. 1992 is geworden, waarbij de ontvanger der directe belastingen te Luik 8 haar heeft verzocht de bedragen te betalen die toekomen of zullen toekomen aan J. Pougin en diens echtgenote M. Filot.

De n.v. Royale Belge heeft nagelaten de verklaring van derde-beslagene te doen binnen de termijn van vijftien dagen, voorgeschreven bij artikel 215, § 4, van het K.B./W.I.B. Bijgevolg richtte de administratie der directe belastingen, op grond van artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B., tot haar een bevel tot betalen van de belastingschuld van J. Pougin en M. Filot, waarbij het dwangbevel was gevoegd dat was vastgesteld krachtens de uitvoerbaarverklaring van de kohieren op naam van de laatstgenoemden.

Bij een exploit van 31 augustus 1993 heeft de n.v. Royale Belge voor de beslagrechter in de Rechtbank van eerste aanleg te Luik verzet aangetekend tegen de uitvoering, te haren laste, van het dwangbevel vastgesteld op naam van de echtgenoten J. Pougin en M. Filot. Op 16 september daaropvolgend heeft zij de laatstgenoemden gedagvaard om in die procedure tussen te komen.

In zijn vonnis van 15 november 1996 stelt de beslagrechter vast dat het Hof van Cassatie, bij een arrest van 24 mei 1996, aan het Arbitragehof een vraag heeft gesteld over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 208, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gewijzigd bij de wet van 30 mei 1972, in zoverre het de Koning machtigt te bepalen dat de derde, die schuldenaar is van een belastingschuldige van inkomstenbelastingen, automatisch rechtstreekse schuldenaar voor het totaal bedrag van de door die belastingschuldige verschuldigde belastingen is, in alle gevallen waarin de derde niet voldoet aan de verplichtingen om een verklaring te doen die hem worden opgelegd in het kader van tegen de belastingschuldige ingestelde invorderingsprocedures. Aangezien het Arbitragehof op die datum nog niet op die prejudiciële vraag had geantwoord, beslist de beslagrechter dezelfde vraag aan het Hof te stellen. Het gaat om de eerste vraag, die hierboven *sub I* is geciteerd.

Hij voegt er evenwel aan toe dat die vraag « slechts weinig belang heeft, aangezien de ontvanger als enige de omvang zou vermogen te beoordelen van de vervolging die hij tegen de derde-beslagene wenst in te stellen » en dat het probleem rijst van de ontstentenis van voorafgaande rechterlijke controle van de beslagrechter ten aanzien van de omvang van de schuld van de derde-beslagene onder het stelsel van artikel 215 van het K.B./W.I.B. Hij beslist bijgevolg de tweede prejudiciële vraag te stellen die hierboven *sub I* is geciteerd.

III. *De rechtspleging voor het Hof*

Bij beschikking van 20 november 1996 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 9 december 1996 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 17 december 1996.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Vanstahl International, met maatschappelijke zetel te 1090 Brussel, Fernand Tonnetgarde 35, bij op 13 januari 1997 ter post aangetekende brief;
- J.-Y. Meunier, wonende te 9600 Ronse, Rijkswachtlaan 23, de n.v. Dry, met maatschappelijke zetel te 9600 Ronse, Rijkswachtlaan 23, en de n.v. Cogirim, met maatschappelijke zetel te 9600 Ronse, Rijkswachtlaan 23, bij op 13 januari 1997 ter post aangetekende brief;
- de n.v. Royale Belge, waarvan de maatschappelijke zetel gevestigd is te 1170 Brussel, Vorstlaan 25, bij op 16 januari 1997 ter post aangetekende brief;
- de Belgische Staat, bij op 17 januari 1997 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 12 februari 1997 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de n.v. Vanstahl International, bij op 4 maart 1997 ter post aangetekende brief;

- J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogirim, bij op 4 maart 1997 ter post aangetekende brief;
- de Belgische Staat, bij op 10 maart 1997 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 29 april 1997 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 20 november 1997.

Bij beschikking van 16 april 1997 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 6 mei 1997, nadat het de partijen had uitgenodigd zich nader te verklaren over de ontvankelijkheid van de op grond van artikel 87, § 1, van voormelde bijzondere wet ingediende memories, gelet op het voorschrift van dat artikel, dat met name bepaalt dat « ieder die van een belang doet blijken in de zaak voor de rechter die de verwijzing gelast, een memorie aan het Hof [kan] richten ».

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 17 april 1997 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 6 mei 1997 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. V. Martin, advocaat bij de balie te Luik, voor de n.v. Royale Belge;
 - . Mr. J. Vanden Branden *loco* Mr. R. Tournicourt, advocaten bij de balie te Brussel, voor de n.v. Vanstahl International, J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogirim;
 - . Mr. D. Drion, advocaat bij de balie te Luik, voor de Belgische Staat;
- hebben de rechters-verslaggevers P. Martens en G. De Baets verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. *Onderwerp van de betwiste bepaling*

Artikel 208, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (dat artikel 300, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is geworden) bepaalt :

« Art. 208. § 1. De Koning regelt :

1° de wijze waarop men dient te handelen voor de aangiften, de opmaking en de kennisgeving der kohieren, de betalingen, de kwijtschriften en de vervolgingen; »

V. In rechte

- A -

Memorie van de Ministerraad en van de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de Minister van Financiën

A.1.1. De aangevoerde discriminaties vinden hun oorsprong niet in artikel 208, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, doch in artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. Overeenkomstig de rechtspraak van het Arbitragehof, dient dit Hof zich onbevoegd te verklaren. Het staat aan de hoven en rechtbanken de bestaanbaarheid van de verordeningsbepaling met de wet te beoordelen op grond van artikel 159 van de Grondwet. Bovendien, zelfs indien - *quod non* - artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zou schenden, dan zou zulks nog niet noodzakelijkerwijze betekenen dat artikel 208, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen hetzelfde gebrek bevat : het gaat om een algemene bepaling die de Koning ermee belast uitvoeringsmaatregelen te nemen, maar die Hem niet ertoe machtigt ongrondwettige maatregelen te nemen (in die zin : arrest nr. 70/95 van het Hof).

A.1.2. Ten gronde bestaat er geen verschil in behandeling tussen categorieën van personen : het verschil vloeit veeleer voort uit de inwerkingstelling van onderscheiden procedures naargelang het gaat om verschillende categorieën van schulden. In zijn arrest nr. 30/92 heeft het Hof reeds geoordeeld dat een verschil in behandeling geen betrekking had op categorieën van personen, te dezen rechtsonderhorigen voor verschillende rechtbanken, die bijgevolg al dan niet de maatregel van opschorting van de uitspraak van een veroordeling konden genieten, doch om categorieën van overtredingen die niet vergeleken kunnen worden.

A.1.3. De situatie van de derden-houders in fiscale zaken en in de andere aangelegenheden is verschillend. Vastgesteld dient te worden of de schuldvordering waarop de beslaglegger zich beroept, van publiekrechtelijke of privaatrechtelijke aard is. De sanctie van artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. moet worden begrepen gelet op de doelstelling van die bepaling : het gaat erom een snelle, soepele, doeltreffende en kosteloze procedure te organiseren ten voordele van de Schatkist en van de belastingschuldige, met het oog op het verzekeren van de werking van de Staat. Arresten van het Hof van Beroep te Luik en het Hof van Beroep te Brussel zijn op die overweging gegrond om artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. te verantwoorden.

De fiscus beschikt niet over de mogelijkheid om van zijn schuldenaars contractuele waarborgen te krijgen die bijzonder doeltreffend blijken. De ontvanger der belastingen is vaker dan de meeste andere schuldeisers verplicht een beroep te doen op de procedures van gedwongen tenuitvoerlegging; het is derhalve logisch die procedures op fiscaal vlak te versterken ten opzichte van het gemeen recht.

De aard en het doel van de fiscale schuldvordering verantwoorden dat de schuld en de schuldenaar worden bepaald door de wet en de verordeningen, waarbij de administratie der directe belastingen eenzijdig overgaat tot vaststelling van de uitvoerbare titels en de inning die bij wege van het door de ontvangers uitgevaardigde dwangbevel kan worden nagestreefd. De sanctie waarin artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. voorziet, past in het kader van die maatregelen tot inning.

Voor het overige staat het niet aan de Arbitragehof de opportuniteit van de betwiste maatregel te beoordelen.

Memorie van J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogirim

A.2.1. J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogirim doen blijken van het belang bij de zaak in de zin van artikel 87 van de bijzondere wet op het Arbitragehof. Dat belang onderscheidt zich van dat van de verzoekende partij : het bestaat bij elke persoon die door de beslissing van het Hof in zijn situatie rechtstreeks zou kunnen worden geraakt (Arbitragehof, arrest nr. 40/90).

Te dezen is dat belang het volgende : het arrest in deze zaak kan de rechten van de drie tussenkomen partijen rechtstreeks raken in zoverre de beslagrechter te Oudenaarde het niet nodig zou achten dezelfde prejudiciële vragen aan het Hof te stellen. In de zaak die voor die beslagrechter hangende is, wordt evenals in deze zaak de bestaanbaarheid, met artikel 10 van de Grondwet, betwist van artikel 300, § 1, 1^o, van het W.I.B. 92 (vroeger artikel 208, § 1, 1^o, van het W.I.B. 64), ten uitvoer gelegd onder meer door artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 (vroeger artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B.). De tussenkomen partijen waren het voorwerp van een derdenbeslag gegrond op artikel 164 van het K.B./W.I.B. 92, in het kader van de procedure van invordering van belastingen verschuldigd door een andere vennootschap, en zij hebben nagelaten de verklaring van derde-beslagene af te leggen binnen de termijn van vijftien dagen, voorgeschreven bij dat artikel 164. Overeenkomstig artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 kunnen zij dus worden vervolgd alsof zij rechtstreeks schuldenaar waren van de belastingschulden van de vennootschap. Zij hebben verzet aangetekend tegen de dwangbevelen die hun door de ontvanger der belastingen zijn betekend; die zaken zijn hangende voor de beslagrechter te Oudenaarde.

A.2.2. Ten gronde stelt het gemeen recht van de artikelen 1452, § 1, 1466 en 1542 van het Gerechtelijk Wetboek inzake derdenbeslag de sanctie volgens welke, wanneer de derde-schuldenaar zijn verklaring niet doet binnen de termijn van vijftien dagen of ze niet heeft gedaan in overeenstemming met artikel 1452 van het Gerechtelijk Wetboek, hij schuldenaar kan worden verklaard van het geheel of een gedeelte van de schuld van zijn schuldeiser, afhankelijk van de voorafgaande tussenkomen van de beslagrechter. De beslagrechter beschikt in dat opzicht over een ruime beoordelingsbevoegdheid en, volgens de rechtspraak, zal hij de derde-beslagene slechts schuldenaar verklaren wanneer er sprake is van fraude, collusie of onverschoonbare nalatigheid; de sanctie zal niet worden opgelegd wanneer de derde geen enkele schuld heeft ten aanzien van de hoofdschuldenaar. De sanctie kan in het gemeen recht zelfs niet worden opgelegd wanneer de derde verzuimt een aanvullende verklaring af te leggen op verzoek van de beslaglegger of de beslagen schuldenaar over het vermeerderen van de bezittingen waarvan de derde-beslagene schuldenaar is.

Het is de procedure van gemeen recht die van toepassing is inzake de B.T.W. : artikel 85*bis*, § 2, van het B.T.W.-Wetboek verwijst immers naar artikel 1542, eerste lid, van het Gerechtelijk Wetboek. De rechtspraak ter zake stelt de eventuele sanctie van de gelijkstelling van de derde-houder met de rechtstreekse belastingschuldige afhankelijk van het bestaan van een verberging van de goederen, van een poging in die zin of van een frauduleuze collusie.

De sanctie van artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 is zwaarder dan die welke voortvloeit uit het gemeen recht : zij is automatisch en vloeit niet voort uit een beslissing van een onafhankelijke en onpartijdige rechter na een debat op tegenspraak; de derde is medeschuldenaar van het geheel van de fiscale schulden van de belastingplichtige, zelfs indien hij geen enkele schuld heeft ten aanzien van die laatstgenoemde; de derde kan schuldenaar tegenover de fiscus worden verklaard, zelfs boven het bedrag van zijn eigen schuld tegenover de belastingplichtige; de derde die de eerste verklaring heeft afgelegd, doch nagelaten heeft een aanvullende verklaring af te leggen op grond van artikel 164, § 4, tweede lid, van het K.B./W.I.B. 92, is ook automatisch schuldenaar van de schulden van de belastingplichtige en kan bovendien daartoe door de ontvanger in rechte worden vervolgd.

De aangeklaagde ongelijkheid vloeit voort uit het feit dat, volgens de regeling vervat in artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92, er geen optreden van de beslagrechter is dat rekening kan houden met de feitelijke elementen, en uit het feit dat de schuld van de derde niet beperkt is tot wat in werkelijkheid aan de oorspronkelijke belastingplichtige verschuldigd was. De ontvanger der directe belastingen is overigens niet bevoegd om het bedrag van de schuld te verminderen naar gelang van het door de derde-beslagene verschuldigde bedrag.

De omstandigheid dat het bijzondere stelsel van artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 betrekking heeft op een belastingschuld inzake inkomstenbelastingen en tot doel heeft de rechten van de Schatkist te vrijwaren, verantwoordt niet het verschil in behandeling op het vlak van de invordering en de vervolging tussen de verschillende categorieën van derden-beslagenen. Artikel 85*bis*, § 2, van het B.T.W.-Wetboek voorziet immers niet in een dergelijke regeling en de schuldenaar van de B.T.W.-plichtige kan niet worden vervolgd als hoofdelijke schuldenaar op grond van een eenzijdige en uitvoerbare beslissing van de B.T.W.-ontvanger. Er is geen enkel pertinent criterium van onderscheid tussen de derden-beslagenen die vervolgd worden voor een schuld inzake inkomstenbelastingen, een B.T.W.-schuld of een gemeenrechtelijke schuld.

De aangeklaagde sanctie is bovendien onevenredig ten opzichte van de doelstelling die erin bestaat de betaling te verkrijgen van de openstaande belastingschulden van de oorspronkelijke belastingplichtige en te vermijden dat de derde-beslagene, in samenspraak met laatstgenoemde, de hem verschuldigde bedragen zou verbergen ten nadele van de beslaglegger. Artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 heeft immers een onweerlegbaar vermoeden ingevoerd volgens hetwelk de nalatige derde-beslagene automatisch wordt geacht schuldenaar te zijn van de belastingplichtige voor een schuld die gelijk is aan het totale bedrag van de nog te betalen belastingschulden, eventueel vermeerderd met de belastingverhogingen, interesten en boetes, sommen die derhalve invorderbaar zijn lastens de derde-beslagene. Deze is, in die omstandigheden, bedreigd in zijn eigendomsrecht, dat beschermd is door artikel 16 van de Grondwet en artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens.

Bovendien heeft de derde-beslagene geen enkel bijkomend recht van bezwaar, terwijl, volgens het gemeen recht, de mede-schuldenaar de excepties die betrekking hebben op de hoofdschuld kan laten gelden.

Memorie van de n.v. Vanstahl International

A.3.1. De n.v. Vanstahl International doet blijken van het belang bij de zaak in de zin van artikel 87 van de bijzondere wet op het Arbitragehof. Dat belang onderscheidt zich van dat van de verzoekende partij : het bestaat bij elke persoon die door de beslissing van het Hof in zijn situatie rechtstreeks zou kunnen worden geraakt (Arbitragehof, arrest nr. 40/90).

Te dezen is dat belang het volgende : het arrest in deze zaak kan de rechten van de tussenkomende partij rechtstreeks raken in zoverre het Hof van Beroep te Antwerpen het niet nodig zou achten dezelfde prejudiciële vragen aan het Arbitragehof te stellen. In de zaak die voor dat Hof van Beroep hangende is wordt evenals in deze zaak de bestaanbaarheid, met artikel 10 van de Grondwet, betwist van artikel 300, § 1, 1^o, van het W.I.B. 92 (vroeger artikel 208, § 1, 1^o, van het W.I.B. 64), ten uitvoer gelegd onder meer door artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 (vroeger artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B.). De tussenkomende partij was het voorwerp van een derdenbeslag gegrond op artikel 164 van het K.B./W.I.B. 92, in het kader van de procedure van invordering van belastingen verschuldigd door twee andere personen en zij zou hebben nagelaten de bijkomende verklaring af te leggen betreffende de nieuwe gegevens die beschikbaar zijn geworden na het neerleggen van de eerste verklaring bedoeld in artikel 164, § 4, van het K.B./W.I.B. 92. Op grond van artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92, heeft de ontvanger der directe belastingen van Hasselt I een dwangbevel betekend aan de tussenkomende partij, met bevel tot betaling van de bedragen verschuldigd door derden, schuldeisers ervan, als belastingen, nalatigheidsinteresten en uitvoeringskosten. Bij een beschikking van 19 december 1995 heeft de beslagrechter te Hasselt de nietigheid van dat dwangbevel vastgesteld. De Belgische Staat heeft tegen die beschikking hoger beroep ingesteld bij het Hof van Beroep te Antwerpen, waar de zaak thans hangende is.

A.3.2. Ten gronde ontwikkelt de tussenkomende partij een argumentatie die identiek is met die welke voorkomt in de memorie van J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogérim, samengevat *sub* A.2.2 hiervoor.

Memorie van de n.v. Royale Belge

A.4.1. Na een aantal feitelijke elementen te hebben vermeld, met name betreffende de redenen waarom zij niet bij machte was de verklaring van derde-beslagene binnen de vereiste termijn af te leggen, vat de n.v. Royale Belge deze zaak samen tot de vraag of, ingeval een derde-beslagene zijn verplichtingen niet nakomt, de ontvanger der belastingen zich al dan niet voor de beslagrechter zou moeten voorzien teneinde een uitvoerbare titel tegen de derde-beslagene te verkrijgen.

A.4.2. Ten gronde is het Arbitragehof gebonden door de interpretatie van de in het geding zijnde norm, zoals zij door de verwijzende rechter eraan is gegeven.

Volgens het Hof van Cassatie dient artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen in die zin te worden geïnterpreteerd dat het de Koning ertoe machtigt te bepalen dat de derde-beslagene automatisch zal worden vervolgd als rechtstreekse schuldenaar van het totale bedrag van de belasting in alle gevallen waarin hij niet de aangifteplicht zal zijn nagekomen, en dit ongeacht de ernst van de fout begaan door die derde, ongeacht de omvang van het nadeel geleden door de Staat en de onevenredigheid tussen het bedrag van de belastingschuld en dat van de verbintenissen van de derde ten aanzien van de belastingschuldige; de verwijzende rechter neemt die interpretatie van het Hof van Cassatie over. Bij een arrest van 24 mei 1996 heeft het Hof van Cassatie bijgevolg een prejudiciële vraag gesteld over de bestaanbaarheid van dat artikel 208, § 1, 1^o van het Wetboek van de inkomstenbelastingen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet; die zaak is ingeschreven onder rolnummer 962 van het Arbitragehof.

A.4.3. De betwiste norm brengt een verschil in behandeling teweeg tussen categorieën van personen, de derde-beslagene op fiscaal vlak in het kader van artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, en de andere derden-beslagenen, van gemeen recht en inzake indirecte belastingen.

Krachtens het gemeen recht van artikel 1542 van het Gerechtelijk Wetboek, kan de derde-beslagene, indien hij de verklaring binnen de voorgeschreven termijn van vijftien dagen niet heeft gedaan, schuldenaar worden verklaard, voor het geheel of een gedeelte, van de oorzaken van het beslag, waarbij die beoordeling toekomt aan de beslagrechter. Die bepaling is op het vlak van de B.T.W. van toepassing krachtens artikel 85, § 2, van het B.T.W.-Wetboek. Die situaties zijn identiek of althans vergelijkbaar; enkel de aard van de schuld van de schuldenaar-beslagene ten opzichte van de beslaglegger kan die situaties van elkaar onderscheiden.

De ongelijkheid van behandeling wordt nog versterkt door de interpretatie van de rechtbanken. Terwijl, volgens een arrest van het Hof van Cassatie van 19 december 1988, de tussenkomst van de beslagrechter uitgesloten is voor het fiscaal derden-beslag, interpreteren de feitenrechters het gemeen recht van artikel 1542 van het Gerechtelijk Wetboek door erover te waken dat de toepassing van die bepaling niet leidt tot een buitensporige bestraffing van de derde-beslagene of tot een onverantwoorde verrijking van de beslaglegger. Steeds volgens de interpretatie van het Hof van Cassatie, worden de derden-beslagenen die op fiscaal vlak nalatig zijn, vervolgd alsof zij rechtstreekse schuldenaars waren, terwijl krachtens artikel 1542 van het Gerechtelijk Wetboek de beslagrechter een beoordelingsbevoegdheid bezit ten aanzien van de omstandigheden van het te laat afleggen van de verklaring van derde-beslagene of van de feitelijke vergissing.

Artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gelet op de daarin vervatte machtiging van de Koning, voert tegen een derde die vreemd is aan de fiscale verhouding tussen de Staat en de belastingplichtige, een van het gemeen recht afwijkende sanctie in, zonder redelijk verband met de schade die het niet of te laat afleggen van de verklaring aan de Staat kan berokkenen.

A.4.4. Het kan niet worden aangenomen dat de noodzaak van een snelle en doeltreffende procedure voor de invordering van de directe belastingen de toepassing zou verantwoorden van een dermate doortastende sanctie als die welke in de in het geding zijnde norm is voorgeschreven.

De wetgever heeft trouwens niet in dezelfde sanctie voorzien op het vlak van de B.T.W. Het bestaan van een groter aantal belastingschuldigen in de personenbelasting dan op het vlak van de B.T.W., kan geen objectief en redelijk criterium van onderscheid zijn: zijn de B.T.W.-plichtigen weliswaar minder talrijk, zij dienen daarentegen frequenter aangiften te doen.

Het ontwerp van nieuw Wetboek van fiscale rechtsvordering staat nog altijd niet toe zich te richten naar de beoordeling van de beslagrechter, doch maakt enkel nog melding van een mogelijkheid van sanctie, en niet meer van een verplichting ingeval de derde-beslagene nalaat zijn verklaring te doen of bij het vervullen van die formaliteit een vergissing begaat.

A.4.5. Hoe dan ook, zelfs indien het aangewende criterium objectief is, is het niet pertinent, aangezien het gemeen recht een voldoende doeltreffendheid biedt, met inachtneming van alle in het geding zijnde rechten. In een beschikking van 4 juni 1993 stelt de beslagrechter te Namen een discriminatie vast in zoverre, wat de derde-beslagene betreft, deze, zoals in de procedure van gemeen recht van artikel 1542 van het Gerechtelijk Wetboek, een « gewone » schuldenaar van zijn schuldeiser is en enkel zijn bijzondere situatie van fiscale schuldenaar de

situatie onderscheidt van die van het gemeen recht. In dezelfde beschikking wordt opgemerkt dat die bijzondere situatie geen verantwoording vormt voor het verschil in behandeling, dat niet wordt vastgesteld op het vlak van de B.T.W., en dat het onevenredige gevolgen met zich kan meebrengen. In onderhavige zaak vormt de fiscale hoofdschuld een bedrag dat bijna viermaal zo hoog is als de schuldvordering van de belastingplichtige ten opzichte van de derde-beslagene. De straf gaat veel verder dan het louter herstel van het nadeel dat veroorzaakt werd door de ontstentenis van verklaring of door een onvolledige of te laat gedane verklaring.

A.4.6. Rekening moet ook worden gehouden met de aard van de ter zake geldende beginselen. In dat opzicht wordt in verschillende arresten van het Arbitragehof aandacht besteed aan de toegang tot de rechter, de rechten van de verdediging en het recht op een eerlijke behandeling van de zaak. Die rechten worden door de betwiste bepaling geschonden, doordat zij de fiscale administratie niet voorschrijft zich vooraf tot de beslagrechter te wenden en doordat zij niet voorziet in een jurisdictioneel beroep van de derde-beslagene.

Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft in zijn arresten van 24 februari 1994 en 22 september 1994 artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens toepasselijk verklaard op fiscale procedures. In de rechtsleer is ook gesteld dat het niet de juridische kwalificatie van een recht of de aard van de in het geding zijnde wet is die bepaalt of een recht of een verplichting al dan niet een burgerrechtelijk karakter heeft in de zin van die bepaling, doch de materiële inhoud en de gevolgen ervan in het interne recht.

Afgezien van de identiteit van de beslaglegger, verschilt de in artikel 215 van het K.B./W.I.B. beoogde situatie niet van die waarin men zich in geval van gemeenrechtelijk derdenbeslag bevindt en waarin enkel rechten en verbintenissen van burgerrechtelijke aard in het geding zijn.

De derde-houder heeft niets uit te staan met de belastingschuld van de belastingplichtige tegenover de Staat. De relatie tussen de ontvanger der belastingen en de derde-houder is een vermogensrechtelijke verhouding van burgerrechtelijke aard. Het arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van 26 november 1992, dat artikel 6.1 van het Verdrag toepast op een geschil betreffende een pensioen in de openbare sector, illustreert de ruime interpretatie van die bepaling, die ook door hetzelfde Hof is toegepast, aangezien privaatrechtelijke aspecten doorwegen in de rechtspleging of het resultaat ervan doorslaggevend is voor rechten en verplichtingen van privaatrechtelijke aard.

Memorie van antwoord van J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogirim

A.5.1. Het is wel degelijk de wetgever, en niet de Koning, die een verschil in behandeling heeft ingesteld tussen verschillende categorieën van derden-beslagenen, namelijk, enerzijds, zij die een gemeenrechtelijke schuld of een B.T.W.-schuld hebben en, anderzijds, zij die het voorwerp zijn van een derdenbeslag gegrond op artikel 164 van het K.B./W.I.B. 92 (het vroegere artikel 215 van het K.B./W.I.B.). In het verwijzingsvonnis wordt aan het Arbitragehof een vraag gesteld over de eventuele discriminatie vervat in artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, zoals uitgelegd door het Hof van Cassatie. Nu heeft het Hof van Cassatie, in zijn arrest van 24 mei 1996, geoordeeld dat artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen de Koning ertoe machtigt de in het geding zijnde norm aan te nemen. Het is dus de wetgever die aan de basis ligt van de ongelijkheid tussen de derden-beslagenen, vermits in het B.T.W.-Wetboek geen bepaling is opgenomen die afwijkt van het gemeen recht. Er is geen enkel motief dat dit verschil in behandeling verantwoordt.

A.5.2. De Belgische Staat voert ten onrechte arrest nr. 70/95 aan om te beweren dat, in onderhavige zaak, het Hof zich onbevoegd moet verklaren om te oordelen over de bestaanbaarheid van een maatregel die zijn oorsprong vindt in een verordenende norm, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. In tegenstelling met de wettelijke machtigingsbepaling waarover in dat arrest nr. 70/95 werd geoordeeld, heeft de in deze zaak in het geding zijnde wet geen algemene draagwijdte, vermits, krachtens artikel 300, § 1, 1^o, van het W.I.B. 92 (het vroegere artikel 208, § 1, 1^o, van het W.I.B.), de Koning gemachtigd is om een bijzondere procedure van uitvoerend derdenbeslag in te voeren voor de invordering van fiscale schulden die verschuldigd zijn met toepassing van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, doch niet voor de invordering van de gemeenrechtelijke schulden of B.T.W.-schulden.

A.5.3. Het antwoord van de Belgische Staat, volgens hetwelk het verschil in behandeling wordt verantwoord

door de aard van de schuldvordering en het doel van de invordering van de belasting, is niet toereikend. De afwijking van het gemeen recht is immers niet vereist om de invordering van belastingschulden te verzekeren. De schuld van de derde-beslagene is niet van die aard dat de tussenkomst van de beslagrechter moet worden uitgesloten. Er bestaat geen enkel onderscheid tussen de derde-beslagene die in het geding wordt gebracht in een procedure van invordering van de B.T.W. en degene die in het geding wordt gebracht in het kader van een belastingschuld inzake inkomstenbelastingen.

De arresten van het Hof van Beroep te Luik en van het Hof van Beroep te Brussel, die door de Belgische Staat worden aangevoerd om aan te tonen dat er geen onevenredigheid bestaat, stuiten op kritiek : in die arresten wordt niet onderzocht of het criterium van onderscheid dat de bijzondere procedure van artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 verantwoordt, relevant of redelijk verantwoord is of een pertinent karakter vertoont.

A.5.4. De door de Belgische Staat aangevoerde omstandigheid volgens welke de schuldeisers van gemeen recht vaak over de mogelijkheid beschikken om zich door hun schuldenaars contractuele waarborgen te laten toekennen, geeft evenmin een geldige verantwoording voor de invoering van de bijzondere procedure die in onderhavige zaak wordt betwist. De ontvanger der directe belastingen beschikt over wettelijke waarborgen die hij kan opleggen voor de inning van schulden die voortvloeien uit het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Zij vinden hun oorsprong onder meer in de artikelen 420, 422 en 425 van het W.I.B. 92. Dit levert een bijkomend argument op om aan te tonen dat de bijzondere invorderingsprocedure van artikel 164, § 5, van het K.B./W.I.B. 92 niet verantwoord is.

Memorie van antwoord van de n.v. Vanstahl International

A.6. De n.v. Vanstahl International ontwikkelt een argumentatie die identiek is met die van de memorie van antwoord van J.-Y. Meunier, de n.v. Dry en de n.v. Cogerim, samengevat *sub* A.5 hiervoor.

Memorie van antwoord van de Ministerraad en van de Belgische Staat, vertegenwoordigd door de Minister van Financiën

A.7.1. Het argument van de specifieke aard van de fiscale wetten inzake derdenbeslag is niet in aanmerking genomen door de wetgever toen hij artikel 85*bis*, § 2, van het B.T.W.-wetboek aannam, dat geen maatregel bevat die vergelijkbaar is met die van artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. Dat verschil wordt verklaard door het feit dat de wetgever een bijzondere procedure op fiscaal vlak vermag te organiseren, doch dat hij daartoe niet verplicht is.

Hij heeft geoordeeld dat de zorg om een strikter stelsel aan te nemen acuter is inzake directe belastingen dan inzake B.T.W. De schuldvordering, de rechtsonderhorige en vooral de invorderingsprocedure worden op die twee vlakken volgens heel verschillende criteria gedefinieerd. Het aantal belastingschuldigen inzake de directe belastingen is veel groter dan voor de B.T.W.; terwijl, wat de B.T.W. betreft, er een gelijktijdigheid is tussen het feit dat de belasting teweegbrengt en de opeisbaarheid ervan, verstrijkt, op het vlak van de inkomstenbelastingen, meestal meer dan één jaar tussen het belastbare tijdperk en de opeisbaarheid van de belasting; inzake de B.T.W. veronderstelt de regelmaat van aangiften en betalingen een onmiddellijke, periodieke en doeltreffende controle van de solvabiliteit van de belastingschuldigen en maakt een snel en gepast optreden mogelijk in geval van niet-betaling; de technieken van overdracht van B.T.W.-belastingkredieten en de betaling door inhouding van de B.T.W.-belastingkredieten maken het mogelijk de moeilijkheden te voorkomen die met de invordering van die belasting gepaard gaan. De kenmerken en de aard van de B.T.W. maken de invordering ervan derhalve gemakkelijker; men begrijpt beter dat de wetgever aan de administratie der directe belastingen instrumenten heeft verschaft die de B.T.W.-administratie niet nodig had.

De strikte toepassing van artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. kan tot schokkende situaties leiden, met name wanneer er een grote onevenredigheid bestaat tussen de fiscale schuldvordering en de schuld van de derde-beslagene of wanneer deze een detail vergeet in zijn verplichting tot verklaring. In die gevallen wordt die bepaling niet toegepast; de belastingontvangers kunnen rekening houden met concrete situaties en beschikken over een zekere beoordelingsbevoegdheid wat de toepassing van die tekst betreft. De beslagrechter zou in dergelijke gevallen bovendien het rechtsmisbruik kunnen vaststellen. In zijn arrest nr. 44/95 heeft het Arbitragehof aangegeven dat artikel 92, tweede lid, van het B.T.W.-Wetboek, dat het recht op hoger beroep afhankelijk stelt van de consignatie van de sommen die krachtens het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg verschuldigd zijn, in die zin kon worden geïnterpreteerd dat het aan de bevoegde administratie de zorg overlaat rekening te houden met de concrete gegevens van elke zaak. Dat is ook het standpunt van de Belgische Staat wat deze zaak betreft.

A.7.2. Ten aanzien van de vermeende schending van artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, is het Hof niet bevoegd om die rechtstreeks vast te stellen. De n.v. Royale Belge verklaart niet hoe die schending discriminerend zou zijn.

Ten gronde hebben het Hof van Cassatie en het Hof van Beroep te Luik, het laatstvermelde na de aangevoerde rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, bevestigd dat die bepaling niet toepasselijk is op de rechten en verplichtingen die hun oorsprong vinden in het fiscaal recht.

De aangevoerde arresten van het Hof in Straatsburg zijn te dezen niet relevant. Het arrest van 24 februari 1994 is gegrond op vier elementen die aan de betwiste bepaling van de in die zaak in het geding zijnde Franse wet een strafrechtelijk karakter verlenen; zulks is in onderhavige zaak niet het geval: de bij artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. voorgeschreven maatregel is geen sanctie die erop is gericht te straffen om herhaling van soortgelijke handelingen te voorkomen, doch hij strekt integendeel tot het geldelijke herstel van een nadeel; hij steunt niet op een strafmaatregel met een algemeen karakter, doch heeft mogelijkerwijze betrekking op een derde die in het bezit zou kunnen zijn van sommen die aan een in gebreke blijvende belastingplichtige toebehoren; artikel 215, § 5, voorziet niet in een strafrechtelijke sanctie, en met name niet in lijfswang. Dat is, impliciet, het standpunt van het Hof van Cassatie in zijn arrest van 24 mei 1996, dat aan de Koning niet de bevoegdheid toekent om strafrechtelijke sancties uit te vaardigen.

Het arrest van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens van 22 september 1994 is te dezen eveneens irrelevant, aangezien dit geding niet handelt over een betwisting omtrent rechten en verplichtingen van burgerlijke aard. Het doel van de vervolging ten laste van de derde-houder is de betaling van de belastingschuld van de belastingschuldige. Artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. doet geen afbreuk aan de aard van de schuld, die noch een schuld voor schadevergoeding is, noch een schuld die steunt op een vermoeden van verschuldigdheid door de derde van een som die ten minste gelijk is aan de belasting die de belastingschuldige verschuldigd is. De fiscale sanctie doet dus geen nieuwe schuld ontstaan en raakt de grondslag van het recht bijgevolg niet.

A.7.3. Voor het overige wordt herinnerd aan de hoofdargumentatie, volgens welke in werkelijkheid artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B. in deze zaak in het geding is en het Arbitragehof is niet bevoegd om erover te oordelen.

- B -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de memories en de memories van antwoord van J.-Y. Meunier, de n.v. Dry, de n.v. Cogirim en de n.v. Vanstahl International

B.1. Artikel 87, § 1, van de bijzondere wet op het Arbitragehof bepaalt dat, wanneer het Hof, bij wijze van prejudiciële beslissing, uitspraak doet op vragen als bedoeld in artikel 26, ieder die van een belang doet blijken in de zaak voor de rechter die de verwijzing gelast, een memorie aan het Hof kan richten binnen dertig dagen na de bekendmaking voorgeschreven in artikel 74 en daardoor geacht wordt partij in het geding te zijn.

De memories van J.-Y. Meunier, de n.v. Dry, de n.v. Cogirim en de n.v. Vanstahl International zijn niet ontvankelijk want de loutere hoedanigheid van partij in een rechtspleging die analoog is aan die welke aanleiding is geweest tot de prejudiciële vraag, volstaat niet om het bij artikel 87, § 1, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 vereiste belang aan te tonen.

Ten gronde

B.2. Artikel 208, § 1, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (hierna : W.I.B.) - dat artikel 300, § 1, 1^o, van het W.I.B. 1992 is geworden - machtigt de Koning ertoe « de wijze [te regelen] waarop men dient te handelen voor [...] de vervolgingen » die worden ingesteld met het oog op de invordering van de belastingen. Ter uitvoering van die bepaling voorziet artikel 215, § 1, van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het W.I.B. (hierna : K.B./W.I.B.) - dat artikel 164, § 1, van het K.B./W.I.B. 1992 is geworden - erin dat de derden-schuldnaars van een belastingschuldige verplicht zijn, op het hun door de bevoegde ontvanger gedane verzoek, te betalen met het voor beslag vatbare gedeelte van de inkomsten, sommen en zaken die zij verschuldigd zijn of die zij onder zich houden en met kwijting insluitend gevolg voor de belastingschuldige, tot beloop van het bedrag, geheel of gedeeltelijk, dat door deze laatste verschuldigd is uit hoofde van belastingen, belastingverhogingen, nalatigheidsinteressen, boeten en kosten van vervolging of tenuitvoerlegging.

Artikel 215, § 4, (164, § 4, van het K.B./W.I.B. 1992) verplicht de derden-houders die niet aan dat verzoek kunnen voldoen, bij de ontvanger de bij artikel 1452 van het Gerechtelijk Wetboek

vastgelegde aangifte te doen; die verklaring « moet nauwkeurig alle dienstige gegevens voor de vaststelling van de rechten van partijen vermelden ». Ingeval die derden die aangifte niet doen binnen de vastgestelde termijn, noch de ontvanger kennis geven van de nieuwe latere elementen, worden zij krachtens artikel 215, § 5, (164, § 5, van het K.B./W.I.B. 1992) vervolgd alsof zij rechtstreekse schuldenaars waren.

B.3.1. Artikel 215 van het K.B./W.I.B. voorziet in een procedure van derdenbeslag waarbij de bevoegde ontvanger een verzoek tot betaling richt aan iedere derde die, in gelijk welke hoedanigheid, schuldenaar is van een belastingschuldige. Het betreft een vereenvoudigd derdenbeslag met het oog op een snellere inning van de belasting.

Indien de derde-beslagene « niet aan het [...] verzoek [kan] voldoen », in de zin dat hij geen van de in artikel 216 vermelde juridische bezwaren kan doen gelden, dient hij de verklaring van derde-beslagene af te leggen waarin het Gerechtelijk Wetboek voorziet in de procedures van bewarend beslag onder derden (artikel 1452) en uitvoerend beslag onder derden (artikel 1539, dat naar het voormelde artikel 1452 verwijst) en die, wanneer daar gewag wordt gemaakt van wettelijke hinderpalen voor de uitvoering van het verzoek, de ontvanger verplicht een beroep te doen op een gerechtsdeurwaarder om een gemeenrechtelijk uitvoerend beslag onder derden te laten uitvoeren.

Het ontbreken van een verklaring van derde-beslagene evenals het onvolledige of laattijdige karakter van die verklaring hebben evenwel verschillende gevolgen naargelang het gaat om een gemeenrechtelijk derdenbeslag - vermits de artikelen 1456 en 1542 van het Gerechtelijk Wetboek bepalen dat « de derde-beslagene, die daartoe voor de beslagrechter wordt opgeroepen, [...] schuldenaar [kan] worden verklaard van de oorzaken [...] van het beslag » door die rechter - of om het vereenvoudigd derdenbeslag waarin artikel 215 van het K.B./W.I.B. voorziet, waarbij de derde-beslagene aldus, zonder tussenkomst van de beslagrechter, door de administratie zelf wordt vervolgd alsof hij rechtstreekse schuldenaar van de in te vorderen belasting was.

Aldus wordt een verschil in behandeling in het leven geroepen tussen de derden-schuldenaars naargelang hun schuldeiser een gewone schuldenaar dan wel een belastingschuldige is.

B.3.2. Het Hof vermag zich enkel uit te spreken over het ten aanzien van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet al dan niet verantwoorde karakter van een verschil in behandeling als dat verschil

aan een norm met wetgevend karakter kan worden toegeschreven. In dat verband moet worden opgemerkt dat, wanneer een wetgever een machtiging verleent, aangenomen dient te worden - behoudens aanwijzingen in tegenovergestelde zin - dat hij de gemachtigde enkel de bevoegdheid verleent om die machtiging aan te wenden in overeenstemming met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Het Hof zal de in artikel 215 van het K.B./W.I.B. tot uitdrukking gebrachte maatregel analyseren, niet om zich uit te spreken over de grondwettigheid van een koninklijk besluit, wat niet tot zijn bevoegdheid behoort, maar uitsluitend door het geval te beschouwen waarin, overeenkomstig de bewoordingen van de prejudiciële vragen, het voormelde artikel 208, § 1, 1^o, van het W.I.B. in die zin dient te worden geïnterpreteerd dat het de Koning ertoe machtigt die maatregel te nemen.

B.4. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.5.1. Terwijl de door het Gerechtelijk Wetboek vastgestelde regels toepassing vinden op de derden-schuldenaars van een gewone schuldenaar, vinden die welke zijn vastgesteld door of krachtens het Wetboek van de inkomstenbelastingen toepassing op de derden-schuldenaars van een belastingschuldige. Aangezien de opbrengst van de belasting enkel mag worden aangewend voor de behartiging van het algemeen belang en de inwerkingstelling door de overheid van haar verbintenissen ten aanzien van de collectiviteit, kan worden aangenomen dat de procedure van invordering in bepaalde mate mag afwijken van de regels van het gemeen recht.

B.5.2. Wegens zijn automatisch karakter voert de in het geding zijnde maatregel evenwel een procédé in dat onevenredig is met de doelstelling de invordering van de belastingen te waarborgen. Het is immers niet onmogelijk dat de administratie een verkeerde beoordeling maakt omtrent de omvang of zelfs omtrent het bestaan van de verbintenissen van de derde ten aanzien van de

belastingsschuldige. Het is dus mogelijk dat die derde verplicht wordt een belasting te betalen die door een ander verschuldigd is, voor een bedrag dat hoger is dan wat hij die belastingplichtige verschuldigd is. De verklaring die hij verzocht wordt te doen, biedt hem precies de mogelijkheid zijn bezwaren te doen gelden. Maar het is mogelijk dat hij geen, of een niet tijdige of een onjuiste verklaring heeft afgelegd, wegens omstandigheden waarover een rechter, indien de zaak bij hem aanhangig had kunnen worden gemaakt, zou hebben geoordeeld dat zij iedere fout of althans een fout die voldoende is om een sanctie van die omvang te verantwoorden, uitsluiten. De onevenredigheid valt des te meer op daar de strengheid van een dergelijke maatregel niet kan worden verantwoord op grond van het specifieke karakter van de betrekking tussen de fiscus en de belastingplichtigen, vermits de verbintenis van de derde op zich vreemd is aan een zodanige betrekking.

B.6. Met de tweede prejudiciële vraag stelt de verwijzende rechter aan het Hof een vraag over het verschil in behandeling dat ontstaan is uit het feit dat de derde-beslagene zal kunnen worden vervolgd, ter uitvoering van artikel 215, § 5, van het K.B./W.I.B., zonder tussenkomst van de beslagrechter, terwijl die tussenkomst in het gemeen recht onontbeerlijk is.

Zoals het Hof *sub* B.5.2 heeft vastgesteld, is de in het geding zijnde maatregel onevenredig in zoverre hij niet voorziet in de aanhangigmaking bij een rechter.

B.7. Uit wat voorafgaat volgt dat op de prejudiciële vragen bevestigend moet worden geantwoord, met dien verstande dat het aan het Hof niet toekomt na te gaan welke rechter moet worden geadieerd.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

1° Artikel 208, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gewijzigd bij de wet van 30 mei 1972 tot aanpassing van dat Wetboek aan het Gerechtelijk Wetboek, in die zin geïnterpreteerd dat het de Koning machtigt te bepalen dat de derde-schuldenaar van een belastingschuldige van inkomstenbelastingen, automatisch rechtstreekse schuldenaar voor het totaalbedrag van de door die belastingschuldige verschuldigde belastingen wordt, in alle gevallen waarin de derde niet heeft voldaan aan de verplichtingen om een verklaring te doen die hem worden opgelegd in het kader van tegen de belastingschuldige ingestelde invorderingsprocedures, terwijl dat automatisch karakter in het gemeen recht niet bestaat, is strijdig met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

2° Artikel 208, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gewijzigd bij de wet van 30 mei 1972 tot aanpassing van dat Wetboek aan het Gerechtelijk Wetboek, in die zin geïnterpreteerd dat het de Koning machtigt te bepalen dat de derde-beslagene van een belastingschuldige van inkomstenbelastingen zal kunnen worden vervolgd als schuldenaar zonder meer, zonder voorafgaande tussenkomst van een rechter, terwijl die voorafgaande tussenkomst onontbeerlijk is in het gemeen recht, is strijdig met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 12 juni 1997.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior