

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 47.620/1
VAN 14 JANUARI 2010

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 18 december 2009 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp wet "houdende niet dringende fiscale bepalingen", heeft het volgende advies gegeven:

Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan ⁽¹⁾.

*

* *

STREKKING VAN HET ONTWERP

Het om advies voorgelegde ontwerp bevat fiscale wijzigingsbepalingen van uiteenlopende aard.

Het gaat om wijzigingen aan het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), onder meer met betrekking tot rechtspersonen en met betrekking tot de termijnberekening bij de vestiging en invordering van de inkomstenbelastingen (zie de artikelen 2 tot 10 van het ontwerp), aan het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) (artikel 11), aan het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, onder meer met betrekking tot de gewestelijke belasting op de spelen en weddenschappen (artikelen 12 tot 18), aan het Wetboek der successierechten (artikel 21) en het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 22).

Een belangrijk deel van het wetsontwerp is daarenboven gewijd aan wijzigingen ingevolge de richtlijn 77/799/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies (hierna: richtlijn wederzijdse bijstand), aan het WIB 92 (artikel 19) en aan het Wetboek diverse rechten en taksen (artikelen 20 en 23).

⁽¹⁾ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder rechtsgrond de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

BEVOEGDHEID

1. De artikelen 14 tot 18 van het ontwerp hebben betrekking op de belasting op de spelen en weddenschappen.

De ontworpen bepalingen voeren controlemaatregelen in op het vlak van de belasting op de spelen en weddenschappen. De bestaande controlemaatregelen uit het Wetboek van de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen worden aangepast aan de nieuwe technologische mogelijkheden. De wijzigingen vervangen de tickets, kaarten of biljetten door een elektronische informatiedrager waarbij de Koning de bevoegdheid krijgt om de regels van controle en toezicht te bepalen, inzonderheid door middel van een passend informaticasysteem. Aansluitend wordt artikel 55, dat de dagelijkse inschrijving in een register oplegt, opgeheven en worden de tickets, kaarten of biljetten geschrapt uit de artikelen 56 en 58. Overeenkomstig artikel 18 van het ontwerp hebben de artikelen 14 tot 17 uitwerking vanaf 31 december 2009.

Krachtens artikel 3, eerste lid, 1/, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, is de belasting op de spelen en weddenschappen een gewestelijke belasting. Volgens artikel 4, § 1, van dezelfde bijzondere wet zijn de gewesten, wat de belasting op de spelen en weddenschappen betreft, bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen te wijzigen.

Inzake spelen en weddenschappen zorgt de federale Staat nog steeds voor de dienst van de belasting, behoudens wat het Waalse Gewest betreft ⁽²⁾.

Teneinde te kunnen vaststellen of de federale Staat bevoegd gebleven is om een administratieve procedureregeling te wijzigen betreffende een gewestelijke belasting in de zin van artikel 3 van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989, behoort rekening te worden gehouden met twee bijzondere bepalingen van die bijzondere wet.

⁽²⁾ Zie artikel 13 van het programmadecreet van 18 december 2008 inzake de Waalse fiscaliteit, alsook het besluit van de Waalse Regering van 22 december 2009 houdende verschillende wijzigingen betreffende de Waalse fiscale procedure waaruit blijkt dat de overheveling op 1 januari 2010 is gebeurd.

Eenzijds wordt in artikel 5, § 4, het volgende bepaald:

"De gewesten zijn bevoegd voor de vaststelling van de administratieve procedureregels met betrekking tot de in artikel 3 bedoelde belastingen met ingang van het begrotingsjaar vanaf hetwelk zij de dienst van de belastingen verzekeren".

Anderzijds wordt in artikel 5, § 3, eerste lid, het volgende bepaald:

"Tenzij het gewest er anders over beslist, zorgt de Staat met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels kosteloos voor de dienst van de in artikel 3, eerste lid, 1/ tot 8/ en 10/ tot 12/ bedoelde belastingen voor rekening van en in overleg met het betrokken gewest. Vanaf het tweede begrotingsjaar volgend op de datum van notificatie van de gewestregering aan de federale regering van de beslissing tot het zelf verzekeren van de dienst van de betrokken belastingen, zorgt het betrokken gewest voor de dienst van deze belastingen. (...)".

Uit de combinatie van die twee bepalingen blijkt dat de federale Staat bevoegd is om de administratieve procedureregels te wijzigen die betrekking hebben op de belasting van spelen en weddenschappen wat de gewesten betreft waarvoor hij nog steeds zorgt voor de dienst van die belasting in de zin van artikel 5, § 3, van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989.

Volgens de parlementaire voorbereiding die voorafgegaan is aan de goedkeuring van de bijzondere wet van 13 juli 2001 ⁽³⁾ omvat de dienst van de belasting

"...de vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), de inning en de invordering van de belasting (met inbegrip van de kosten en de intresten)" ⁽⁴⁾.

⁽³⁾ Bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten; zie *Parl. St.*, Kamer, DOC 50 1183/007, 160.

⁽⁴⁾ Het gaat niet alleen om de procedureregels, doch ook om de sancties op de overtreding van die regels (Grondwettelijk Hof, nr. 72/2005, 20 april 2005, B.13.2).

Gelet op hetgeen voorafgaat, kan de wijziging van de huidige regeling inzake de controle beschouwd worden als de wijziging van een administratieve procedureregels met betrekking tot de betrokken gewestelijke belasting, welke wijziging valt onder de bevoegdheid van de federale Staat zolang deze de dienst van de belasting blijft verzorgen.

2. Aangezien het Waalse Gewest de dienst van de belasting heeft overgenomen met ingang van 1 januari 2010, is de federale overheid niet langer bevoegd voor de administratieve procedureregels die betrekking hebben op de betrokken belasting van het Waalse Gewest. De in het ontwerp vervatte wijzigingsbepalingen dienen dan ook bevoegdheidconform te worden gelezen en kunnen geen betrekking hebben op het Waalse Gewest.

Desondanks verantwoordt de gemachtigde het feit dat de wijzigingen op grond van artikel 18 van het ontwerp retroactief uitwerking krijgen vanaf 31 december 2009 als volgt:

"Volgens artikel 3, eerste lid, 1/, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, gewijzigd bij artikel 5 van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, is de belasting op de spelen en de weddenschappen een gewestelijke belasting. Het Waals gewest staat vanaf 1.1.2010 echter zelf in voor de dienst van de belasting van de spelen en de weddenschappen. Indien de wet in werking treedt op 31 december 2009, zal deze maatregel nog uniform gelden voor alle gewesten, inclusief het Waals gewest. Vanaf 1.1.2010 kan het Waals gewest, zo zij dit wenst, afwijken van de bestaande reglementering".

De federale overheid is echter niet langer bevoegd, zodat zij de betrokken bepalingen voor het Waalse Gewest niet meer kan wijzigen, ook niet met terugwerkende kracht.

VORMVEREISTEN

1. Uit wat hiervoor over de bevoegdheid is opgemerkt, blijkt dat de federale Staat, ten aanzien van de gewesten waarvoor hij nog steeds zorgt voor de dienst van de gewestelijke belasting, de administratieve procedureregels met betrekking tot de belasting kan wijzigen. Er moet evenwel worden vastgesteld dat de uitoefening van die

bevoegdheid afhankelijk wordt gesteld van een procedure van voorafgaand overleg met het betrokken gewest.

Krachtens het reeds aangehaalde artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 zorgt de federale Staat, tenzij het betrokken gewest er anders over beslist, met inachtneming van de door hem vastgestelde proceduregels voor de dienst van de erin vermelde belastingen voor rekening van en "in overleg met" het betrokken gewest.

Uit die bepaling vloeit voort dat over de voorgestelde wijziging overleg dient te worden gepleegd met de gewesten. De overlegverplichting moet immers geacht worden niet alleen betrekking te hebben op de correcte uitoefening van de "dienst der belastingen", maar ook op de regelgeving betreffende die dienst, nu die regelgeving een rechtstreekse weerslag kan hebben op de correcte inning van de belastingen en op de omvang van de belastingontvangsten zelf. Dit is in ieder geval zo wanneer, zoals *in casu*, de voorgestelde wijzigingen uitsluitend betrekking hebben op een gewestelijke belasting.

Aan dat vormvereiste zal derhalve nog dienen te worden voldaan. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het overleg wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, voor een nieuw onderzoek aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

In dit verband kan ook worden verwezen naar wat, bij de bespreking van hoofdstuk 6 (artikel 21) van het ontwerp, wordt opgemerkt.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Hoofdstuk 2 - Inkomstenbelastingen

Artikelen 4 tot 8

1. De artikelen 4 tot 8 van het ontwerp⁽⁵⁾ houden aanpassingen in aan het WIB 92 met betrekking tot het startpunt bij de berekening van termijnen. Het gaat om de

⁽⁵⁾ Alsook de artikelen 12 en 13 van het ontwerp.

termijn om te antwoorden op een verzoek om schriftelijk inlichtingen te verstrekken (artikel 316 WIB 92; artikel 4 van het ontwerp), de termijn om schriftelijk opmerkingen in te brengen tegen een voornemen tot wijziging van de aangifte (artikel 346 WIB 92; artikel 5 van het ontwerp) of tot aanslag van ambtswege (artikel 351 WIB 92; artikel 6 van het ontwerp), en de termijn om een bezwaarschrift in te dienen met betrekking tot een aanslag (artikel 371 WIB 92; artikel 7 van het ontwerp) of een aanvullende aanslag (artikel 373 WIB 92; artikel 8 van het ontwerp). De wijziging houdt in dat de termijn aanvangt "te rekenen vanaf de derde werkdag volgend op de verzending ...", in plaats van vanaf de datum van verzending.

Met deze wijziging wil men tegemoet komen aan het arrest nr. 162/2007 van 19 december 2007 van het Grondwettelijk Hof inzake de prejudiciële vragen betreffende artikel 371 WIB 92 en anticiperen op de prejudiciële vraag van 21 april 2009, gesteld door het Hof van beroep te Antwerpen, teneinde te weten of artikel 364, derde lid WIB 92, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt.

In arrest nr. 162/2007 oordeelde het Grondwettelijk Hof:

"B.1. De prejudiciële vragen hebben allemaal betrekking op artikel 371 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992). Dat artikel bepaalt:

«De bezwaarschriften moeten worden gemotiveerd en op straffe van verval worden ingediend binnen een termijn van drie maanden vanaf de datum van verzending van het aanslagbiljet waarop de bezwaartermijn vermeld staat of van de kennisgeving van de aanslag of vanaf de datum van de inning van de belastingen op een andere wijze dan per kohier».

In de zaak nr. 4290 oordeelt de verwijzende rechter dat die bepaling van toepassing is op de gemeentebelastingen waarvan sprake is in de aan hem voorgelegde zaak, krachtens artikel 12 van de wet van 24 december 1996 «betreffende de vestiging en de invordering van de provincie- en gemeentebelastingen.

B.2. In de zaak nr. 4284 vraagt het Hof van Beroep te Luik aan het Hof of artikel 371 van het WIB 1992, in samenhang gelezen met de artikelen 32 en 52 van het Gerechtelijk Wetboek, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 14.1 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten en met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, schendt wanneer het in die zin wordt geïnterpreteerd dat de datum van verzending vermeld op het aanslagbiljet, de datum is waarop de bezwaartermijn een aanvang neemt.

.../...

In die interpretatie zou immers de termijn voor het indienen van een fiscaal bezwaarschrift een aanvang nemen op een ogenblik waarop de geadresseerde geen kennis kan hebben van het aanslagbiljet. Bovendien zou de effectieve termijn voor het indienen van een bezwaarschrift variëren naar gelang van, enerzijds, de tijd die de Federale Overheidsdienst Financiën heeft gebruikt om het genoemde aanslagbiljet af te geven aan de postdiensten en, anderzijds, de tijd die deze diensten hebben gebruikt om de zending ter bestemming te brengen.

In de prejudiciële vragen die zijn gesteld in de zaken nrs. 4290 en 4291 wordt het Hof verzocht een vergelijking te maken tussen, enerzijds, de belastingplichtigen voor wie de beroepstermijn loopt vanaf een datum die wordt vermoed de datum te zijn van de verzending, bij gewone brief, van het aanslagbiljet, dat wil zeggen voordat zij daadwerkelijk daarvan kennis konden nemen en, anderzijds, de andere rechtzoekenden (eerste prejudiciële vraag) en de andere belastingplichtigen (tweede prejudiciële vraag) aan wie een bericht van wijziging wordt gezonden bij ter post aangetekende brief, dat op die manier gemakkelijk verifieerbaar is, terwijl de sanctie voor de niet-inachtneming van de termijn zwaarder is in het eerste geval dan in het laatste.

B.3. Zoals het Hof reeds in de arresten nrs. 170/2003, 166/2005, 34/2006, 43/2006, 85/2007 en 123/2007 heeft geoordeeld, is het redelijk verantwoord dat de wetgever, om rechtsonzekerheid te vermijden, de termijnen van rechtspleging laat lopen vanaf een datum die niet afhankelijk is van de handelwijze van de partijen. De keuze van de datum van verzending van het aanslagbiljet als aanvangspunt van de beroepstermijn beperkt evenwel het recht van verdediging van de geadresseerden op onevenredige wijze, doordat die termijnen beginnen te lopen op een ogenblik dat zij nog geen kennis kunnen hebben van de inhoud van het aanslagbiljet.

B.4. De doelstelling om rechtsonzekerheid te vermijden zou evengoed kunnen worden bereikt indien de termijn zou ingaan op de dag waarop de geadresseerde, naar alle waarschijnlijkheid, kennis ervan heeft kunnen nemen, dit wil zeggen de derde werkdag volgend op die waarop het aanslagbiljet aan de postdiensten werd overhandigd, tenzij de geadresseerde het tegendeel bewijst (artikel 53*bis* van het Gerechtelijk Wetboek).

B.5. In zoverre volgens de in het geding zijnde bepaling de beroepstermijn begint te lopen op de datum van verzending die voorkomt op het aanslagbiljet waarop de bezwaartermijn vermeld staat, beperkt zij op onevenredige wijze de rechten van verdediging van de belastingplichtige.

B.6. De prejudiciële vraag dient bevestigend te worden beantwoord".

Het Grondwettelijk Hof aanvaardt derhalve niet dat de bezwaartermijn begint te lopen bij de verzending, dat wil zeggen op een ogenblik dat de belastingplichtige

nog geen kennis kan hebben van de inhoud van het aanslagbiljet ⁽⁶⁾. Gelet daarop dienen de bepalingen in het WIB 92 die een bezwaartermijn doen ingaan op het ogenblik van de verzending, te worden aangepast.

2. Wat meer bepaald artikel 7 van het ontwerp betreft, dient opgemerkt dat het systeem van artikel 53*bis* van het Gerechtelijk Wetboek, waarnaar het Grondwettelijk Hof in zijn arrest verwijst, ten dele wordt overgenomen ⁽⁷⁾. Waar in artikel 53*bis* van het Gerechtelijk Wetboek evenwel verwezen wordt naar "[de dag] waarop de brief aan de postdiensten overhandigd werd", vermeldt de ontworpen bepaling "de datum van verzending", wat een vagere notie is ⁽⁸⁾. Bovendien wordt er een tussenzin toegevoegd ("en die voorkomt op voormeld aanslagbiljet" ⁽⁹⁾), waaruit blijkt dat het niet noodzakelijk gaat om de datum waarop het aanslagbiljet feitelijk is verzonden, doch om de (verzendings)datum vermeld op het aanslagbiljet. Aldus wordt opnieuw een subjectief element ingevoegd, waardoor de betrokken datum afhangt van de handelwijze van de Federale Overheidsdienst Financiën. De op het aanslagbiljet vermelde datum stemt immers niet noodzakelijk overeen met de effectieve datum waarop het aanslagbiljet met het oog op verzending aan de postdiensten is overhandigd.

In de memorie van toelichting wordt uiteengezet dat de ontworpen regeling noodzakelijk is, vermits met UV-zendingen ⁽¹⁰⁾ wordt gewerkt waarbij de postdiensten geen datumstempel aanbrengen. Aangezien jaarlijks meer dan 6 miljoen aanslagbiljetten

⁽⁶⁾ A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht 2008*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2008, 582. Zie, voor andere gevallen: Grondwettelijk Hof, nr. 170/2003, 17 december 2003; Grondwettelijk Hof, nr. 166/2005, 16 november 2005; Grondwettelijk Hof, nr. 43/2006, 29 maart 2006.

⁽⁷⁾ In de praktijk passen de belastingdiensten deze regeling reeds enige tijd toe.

⁽⁸⁾ Want wat houdt de term "verzending" precies in: de dag dat de aanslagbiljetten aan de postdiensten worden overhandigd, dan wel de datum waarop de postdiensten de aanslagbiljetten versturen?

⁽⁹⁾ Op dit punt stemmen de Franse en de Nederlandse tekst niet volledig met elkaar overeen, wat dient te worden verholpen. In de Franse tekst luidt de tussenzin: "telle qu'elle figure sur ledit avertissement-extrait de rôle".

⁽¹⁰⁾ UV: uitgestelde vergoeding.

moeten worden verstuurd, is het - gelet op de werklust voor de postdiensten - in de praktijk onmogelijk om met aangetekende zendingen te werken.

Gelet op de uitleg in de memorie van toelichting kan worden aanvaard dat met de ontworpen regeling naar een werkbaar alternatief is gezocht, dat zoveel mogelijk de rechten van de belastingplichtige respecteert. Het sluitstuk van de rechten van de belastingplichtige dient evenwel te zijn dat deze de mogelijkheid heeft om het bewijs van het tegendeel te leveren, namelijk dat de op het aanslagbiljet aangebrachte datum niet overeenstemt met de werkelijke verzenddatum, bijvoorbeeld ten gevolge van een materiële vergissing, inzonderheid wanneer op de derde werkdag na die datum de belastingplichtige het aanslagbiljet nog niet heeft ontvangen. Bij ontstentenis van bepalingen die aan de datumvermelding door de Federale Overheidsdienst Financiën op het aanslagbiljet een bijzondere bewijswaarde toekennen, gaat het om een feitelijk element dat in rechte kan worden betwist met alle middelen waarin het recht voorziet. Gelet daarop is het niet nodig in de ontworpen regeling expliciet te bevestigen dat de geadresseerde het tegendeel kan bewijzen, vermits de betrokkene in elk geval beschikt over die mogelijkheid. Dat laatste is door de gemachtigde overigens uitdrukkelijk bevestigd.

In de memorie van toelichting wordt uiteengezet dat voor de berekening van de drie werkdagen de zaterdag niet als een werkdag wordt beschouwd, net zoals de zondagen en wettelijke feestdagen. Daarbij wordt onder meer verwezen naar een arrest van het Hof van Cassatie van 30 januari 2009. In dat arrest wordt uitspraak gedaan over de toepassing van artikel 53bis van het Gerechtelijk Wetboek, waarbij de zaterdag niet als werkdag is beschouwd ⁽¹¹⁾. In de conclusies van het openbaar ministerie bij een andere zaak die door het Hof van Cassatie is behandeld, wordt echter de stelling verdedigd dat voor de toepassing van voormeld artikel 53bis de zaterdagen moeten worden meegeteld, terwijl voor de toepassing van artikel 53, tweede lid, Gerechtelijk Wetboek de zaterdag niet als werkdag dient te worden beschouwd ⁽¹²⁾. Het is dus niet zonder meer duidelijk of de zaterdag als een werkdag dient te worden beschouwd. Het verdient dan ook aanbeveling om die regel expliciet in de ontworpen bepaling op te nemen, en niet louter in de memorie van toelichting te vermelden. Dat kan door in artikel 2 WIB 92 een omschrijving van de term "werkdag" op te nemen.

⁽¹¹⁾ Ook in het *Sociaalrechtelijk woordenboek* (Benelux, 1977) wordt de zaterdag niet als werkdag beschouwd; "werkdag" wordt immers omschreven als "1. Dag, welke niet is een zondag of een feestdag. 2. Dag welke bestemd is voor het verrichten van arbeid".

⁽¹²⁾ Zie de conclusies van advocaat-generaal HENKES onder Cass. 23 juni 2006, *Pas. I*, 2006, (1497), 1500, voetnoot 6.

Hoofdstuk 4 - Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingenArtikel 14

Terwijl het eerste lid van het ontworpen artikel 54 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen betrekking heeft op het bedrag van de inzetten, de inleggelden of de weddenschappen, die op een elektronische drager moeten worden bijgehouden, verleent het tweede lid de Koning de - zeer algemeen geformuleerde - bevoegdheid om "de regels van toezicht op en controle van de spelen en de weddenschappen, inzonderheid door middel van een passend informaticasysteem" te bepalen.

Vermits de Koning aan artikel 59 van het Wetboek reeds de bevoegdheid ontleent om "andere controlemaatregelen" te nemen, is niet duidelijk waarom deze machtiging noodzakelijk wordt geacht. Indien het louter gaat om de bevestiging door de wetgever dat dit de bevoegdheid omvat om terzake een informaticasysteem op te zetten, kan worden volstaan met de toevoeging, aan artikel 59 van het Wetboek, van de woorden "inzonderheid door middel van een passend informaticasysteem". Indien iets anders wordt bedoeld, zal dit duidelijker tot uiting moeten worden gebracht.

Artikel 16

Het ontworpen artikel 56 bepaalt dat de modellen van de aangifte en van het register worden vastgesteld door de Minister van Financiën ⁽¹³⁾.

De verordenende bevoegdheid komt krachtens de grondwettelijke beginselen betreffende de uitoefening der staatsmachten toe aan de Koning als hoofd van de federale uitvoerende macht (artikel 37 van de Grondwet). Weliswaar is een delegatie aan een minister van bevoegdheden van bijkomstige of detailmatige aard niet onverenigbaar met die beginselen, maar zulks neemt niet weg dat het dan in principe de Koning toekomt om zulk een delegatie te verlenen en niet de wetgever. Een rechtstreekse delegatie van zulke bevoegdheden aan een minister door de wetgever zou immers

⁽¹³⁾ Vergelijk met artikel 307, § 1, eerste lid WIB 92 dat de vaststelling van het model van aangifteformulier overlaat aan de Koning.

neerkomen op een ingrijpen van de wetgever in een prerogatief dat aan de Koning als hoofd van de federale uitvoerende macht toebehoort.

Bovendien is niet duidelijk welk register is bedoeld. Artikel 15 van het ontwerp heft immers artikel 55 van het Wetboek op, en dus ook de verplichting voor de belastingschuldige om elke dag in een register een aantal gegevens te noteren. Misschien wordt het register bedoeld waarvan in artikel 57 van het Wetboek melding wordt gemaakt, maar daaraan kan getwijfeld worden. Daarover om uitleg verzocht, heeft de gemachtigde het volgende medegedeeld:

"Het register dat wordt vermeld in artikel 16 van het ontwerp doelt in feite nog op het register dat werd bedoeld in artikel 55 (opgeheven door artikel 15). De reden waarom er toch nog naar verwezen wordt in artikel 16 is omdat later, mogelijks, en door toepassing van artikel 59 WGB, een afwijkende controlemaatregel zal moeten ingevoerd worden voor artikel 14 in ontwerp (algemene verplichting om de belastbare bestanddelen via een PC-bestand bij te houden). Door artikel 59 WGB wordt deze bevoegdheid aan de Koning gedelegeerd. Indien dergelijke uitzonderingsgevallen moeten worden voorzien, ligt het voor de hand dat daarvoor zal worden teruggegrepen naar een dergelijk register waarin de belastbare bestanddelen manueel mogen worden bijgehouden".

Gelet op die uitleg kan de vermelding van het register in het ontworpen artikel 56 beter worden geschrapt. Indien de Koning bij het vaststellen van andere controlemaatregelen effectief zou teruggrijpen naar een register, kan hij op dat ogenblik ook het model ervan vaststellen of deze bevoegdheid delegeren.

Hoofdstuk 5 - Wijzigingen ingevolge de wederzijdse bijstandsrichtlijn

Artikel 19

1. Artikel 19 van het ontwerp beoogt een beperkt aantal wijzigingen aan te brengen in artikel 338 WIB 92.

Uit de vergelijking tussen de thans geldende tekst van dat artikel en de ontworpen bepalingen, blijkt dat artikel 338, § 10, tweede lid WIB 92 is weggefallen. Dat lid bepaalt de vermeldingen in de kennisgeving en vormt de omzetting van artikel 8bis, lid 2, van de richtlijn wederzijdse bijstand. Om te vermijden dat de betrokken bepaling

.../...

van de richtlijn niet langer wordt omgezet, zal het ontbrekende lid aan de ontworpen tekst dienen te worden toegevoegd.

Voor artikel 20 van het ontwerp geldt dezelfde opmerking met betrekking tot het ontworpen artikel 182, § 15.

2. In fiscale zaken geldt een vrij strakke territoriale beperking van de fiscale executiebevoegdheid. Belastingverdragen vormen daarop bilaterale uitzonderingen en ook de terzake geldende Europese richtlijnen brengen daar wijzigingen aan. Toch huldigt de richtlijn wederzijdse bijstand het wederkerigheidsprincipe en eerbiedigt ze de nationale beperkingen op de controlebevoegdheid ⁽¹⁴⁾.

Gelet daarop wordt ter overweging gegeven om het ontworpen artikel 338, § 3 WIB 92 aan te vullen met de woorden "met inachtneming van de beperkingen vermeld in deze afdeling doch met uitbreiding van de fiscale controlebevoegdheid zoals deze uit de Richtlijn voortvloeit".

3. Gelet op het door de richtlijn gehuldigde wederkerigheidsbeginsel, kan aan het ontworpen artikel 338, § 4 WIB 92 worden toegevoegd: "voor zover de Belgische autoriteit eerst de eigen gebruikelijke mogelijkheden voor het verkrijgen van deze inlichtingen heeft benut, die zij in de gegeven situatie had kunnen benutten zonder het risico te lopen het behalen van het beoogde resultaat in gevaar te brengen" ⁽¹⁵⁾.

4. Het verdient aanbeveling om in de ontworpen paragraaf 6, ook in het eerste lid de woorden "voor groepen van gevallen" te vermelden ⁽¹⁶⁾.

⁽¹⁴⁾ Zie inzonderheid artikel 8 van de richtlijn.

⁽¹⁵⁾ Vergelijk met de ontworpen vijfde paragraaf, eerste lid, van hetzelfde artikel.

⁽¹⁶⁾ Vergelijk met artikel 3 van de richtlijn.

5. De vraag rijst of het niet nuttig zou zijn om in het ontworpen artikel ook een spiegelbeeldbepaling van paragraaf 11 op te nemen, teneinde het verstrekken van inlichtingen aan de andere lidstaten te kunnen onderwerpen aan de inachtnaam van in België geldende beperkingen die verder gaan dan die welke in paragraaf 10 zijn vervat.

Ook voor de paragrafen 6 en 7 zou een spiegelbeeldbepaling nuttig kunnen zijn, die de Belgische bevoegde autoriteit machtigt de bedoelde inlichtingen van de bevoegde autoriteit van een andere lidstaat te ontvangen.

Hoofdstuk 6 - Successierechten

Artikel 21

Over artikel 21 van het ontwerp, dat artikel 132 van het Wetboek der successierechten beoogt op te heffen, heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, reeds advies gegeven. Bij de betrokken bepaling werd in advies 47.438/1 van 19 november 2009 het volgende opgemerkt:

"Artikel 44 van het ontwerp beoogt artikel 132 van het Wetboek der successierechten op te heffen, dat luidt:

«In geval van overlijden van een persoon die een evenredige boete opgelopen heeft, kan zijn erfgenaam, legataris of begiftigde niet gehouden zijn uit hoofde dezer boete tot de betaling van een som hoger dan de helft van de rechten, ten ware hij persoonlijk aan de overtreding medegeholpen heeft».

Het Grondwettelijk Hof heeft in een arrest van 16 juli 2009 gesteld dat dit artikel ⁽¹⁷⁾ de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, schendt ⁽¹⁸⁾.

Het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners zijn gewestelijke belastingen krachtens artikel 3, eerste lid, 4/, van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989, zoals dat vervangen is bij artikel 5 van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de

⁽¹⁷⁾ Voetnoot 8 uit het geciteerde advies: Gelezen in samenhang met de artikelen 126, 128 en 131 van hetzelfde wetboek.

⁽¹⁸⁾ Voetnoot 9 uit het geciteerde advies: Grondwettelijk Hof, nr. 119/2009, 16 juli 2009.

gewesten. Volgens artikel 4, § 1, van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989 zijn de gewesten, wat het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners betreft, bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen ervan te wijzigen.

Inzake het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners zorgt de federale Staat nog steeds voor de dienst van de belasting.

Teneinde te kunnen vaststellen of de federale Staat bevoegd gebleven is om een administratieve procedureregels te wijzigen betreffende een gewestelijke belasting in de zin van artikel 3 van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989, behoort rekening te worden gehouden met twee bijzondere bepalingen van die bijzondere wet.

Enerzijds wordt in artikel 5, § 4, het volgende bepaald:

«De gewesten zijn bevoegd voor de vaststelling van de administratieve procedureregels met betrekking tot de in artikel 3 bedoelde belastingen met ingang van het begrotingsjaar vanaf hetwelk zij de dienst van de belastingen verzekeren».

Anderzijds wordt in artikel 5, § 3, eerste lid, het volgende bepaald:

«Tenzij het gewest er anders over beslist, zorgt de Staat met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels kosteloos voor de dienst van de in artikel 3, eerste lid, 1/ tot 8/ en 10/ tot 12/ bedoelde belastingen voor rekening van en in overleg met het betrokken gewest. Vanaf het tweede begrotingsjaar volgend op de datum van notificatie van de gewestregering aan de federale regering van de beslissing tot het zelf verzekeren van de dienst van de betrokken belastingen, zorgt het betrokken gewest voor de dienst van deze belastingen. (...)».

Uit de combinatie van die twee bepalingen blijkt dat de federale Staat bevoegd is om de administratieve procedureregels te wijzigen die betrekking hebben op het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners wat de gewesten betreft waarvoor hij nog steeds zorgt voor de dienst van die belasting in de zin van artikel 5, § 3, van de voornoemde bijzondere wet van 16 januari 1989.

Volgens de parlementaire voorbereiding die voorafgegaan is aan de goedkeuring van de voornoemde bijzondere wet van 13 juli 2001 ⁽¹⁹⁾ omvat de dienst van de belasting

«... de vaststelling van de belastinggrondslag, de berekening van de belasting, de controle van de belastinggrondslag en van de belasting, de daarop betrekking hebbende betwistingen (zowel administratief als gerechtelijk), de inning en de invordering van de belastingen (met inbegrip van de kosten en de intresten)».

⁽¹⁹⁾ Voetnoot 10 uit het geciteerde advies: Zie Parl. St., Kamer, DOC 50 1183/7, 160.

Het gaat niet alleen om de procedureregels, doch ook om de sancties op de overtreding van die regels ⁽²⁰⁾.

Gelet op hetgeen voorafgaat, kan de wijziging van de huidige regeling inzake de fiscale boetes beschouwd worden als de wijziging van een administratieve procedureregul met betrekking tot de betrokken gewestelijke belastingen, welke wijziging valt onder de bevoegdheid van de federale Staat zolang deze de dienst van de belasting blijft verzorgen.

Hoewel uit de voorgaande opmerkingen blijkt dat de federale Staat, ten aanzien van de gewesten waarvoor hij nog steeds zorgt voor de dienst van de gewestelijke belasting, de administratieve procedureregels met betrekking tot die belasting kan wijzigen, moet worden vastgesteld dat de uitoefening van die bevoegdheid afhankelijk wordt gesteld van een procedure van voorafgaand overleg met het betrokken gewest.

Krachtens het reeds aangehaalde artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 zorgt de federale Staat, tenzij het betrokken gewest er anders over beslist, met inachtneming van de door hem vastgestelde procedureregels voor de dienst van de erin vermelde belastingen voor rekening van en «in overleg met» het betrokken gewest.

Uit die bepaling vloeit voort dat over de voorgestelde wijziging overleg dient te worden gepleegd met de gewesten ⁽²¹⁾. De overlegverplichting moet immers worden geacht niet alleen betrekking te hebben op de correcte uitoefening van de "dienst der belastingen", maar ook op de regelgeving betreffende die dienst, nu die regelgeving een rechtstreekse weerslag kan hebben op de correcte inning van de belastingen en op de omvang van de belastingontvangsten zelf. Dit is in ieder geval zo wanneer, zoals *in casu*, de voorgestelde wijzigingen uitsluitend betrekking hebben op een gewestelijke belasting.

Aan dat vormvereiste zal derhalve alsnog dienen te worden voldaan. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het overleg nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, voor een nieuw onderzoek aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd".

⁽²⁰⁾ Voetnoot 11 uit het geciteerde advies: Grondwettelijk Hof, nr. 72/2005, 20 april 2005, B.13.2.

⁽²¹⁾ Voetnoot 12 uit het geciteerde advies: In dezelfde zin: advies 36.078/VR/2 van 9 december 2003 over een voorstel van wet "tot wijziging van artikel 257 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, teneinde de verminderingen van de onroerende voorheffing automatisch te maken" (*Parl. St., Kamer, DOC 51 0332/002*) en advies 37.099/1/2/3/4 van 6 en 7 mei 2004 over een ontwerp van programmawet (*Parl. St., Kamer, DOC 51 1138/001, 295*).

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. TISON,	assessoren van de
	L. DENYS,	afdeling Wetgeving,
Mevrouw	G. VERBERCKMOES,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevr. A. SOMERS, adjunct-auditeur.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 47.620/1
DU 14 JANVIER 2010

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 18 décembre 2009, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi "portant des dispositions fiscales non urgentes", a donné l'avis suivant:

Conformément à l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites ⁽¹⁾.

*
* * *

PORTÉE DU PROJET

Le projet soumis pour avis comporte diverses dispositions fiscales modificatives.

Il s'agit de modifications au Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après: CIR 92), qui concernent notamment les personnes morales et le calcul des délais en matière d'établissement et de recouvrement des impôts sur les revenus (voir les articles 2 à 10 du projet), au Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: Code TVA) (article 11), au Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, notamment en ce qui concerne la taxe régionale sur les jeux et paris (articles 12 à 18), au Code des droits de succession (article 21) et au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 22).

En outre, une importante partie du projet de loi vise à apporter au CIR 92 (article 19) et au Code des droits et taxes divers (articles 20 et 23) des modifications résultant de la directive 77/799/CEE du Conseil des Communautés européennes du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs et des taxes sur les primes d'assurance (ci-après: directive assistance mutuelle).

⁽¹⁾ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par fondement juridique la conformité aux normes supérieures.

COMPÉTENCE

1. Les articles 14 à 18 du projet concernent les taxes sur les jeux et paris.

Les dispositions en projet instaurent des mesures de contrôle en matière de taxe sur les jeux et paris. Les mesures de contrôle existantes du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus sont adaptées aux nouvelles possibilités technologiques. Les dispositions modificatives remplacent les tickets, cartes ou billets par un support d'information électronique, étant entendu que le Roi se voit habilité à fixer les règles de contrôle et de surveillance, notamment par un système informatique approprié. Corrélativement, l'article 55, qui impose l'inscription journalière dans un registre, est abrogé, et la mention des tickets, cartes et billets est supprimée aux articles 56 et 58. Conformément à l'article 18 du projet, les articles 14 à 17 produisent leurs effets à partir du 31 décembre 2009.

En vertu de l'article 3, alinéa 1^{er}, 1/, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, la taxe sur les jeux et paris est une taxe régionale. Selon l'article 4, § 1^{er}, de la même loi spéciale, les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de la taxe sur les jeux et paris.

En matière de jeux et paris, l'État fédéral assure toujours le service de la taxe, sauf en ce qui concerne la Région wallonne ⁽²⁾.

Pour pouvoir déterminer si l'État fédéral a conservé la compétence de modifier une règle de procédure administrative relative à un impôt régional au sens de l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 précitée, il y a lieu de considérer deux dispositions particulières de cette loi.

⁽²⁾Voir l'article 13 du décret-programme du 18 décembre 2008 en matière de fiscalité wallonne, ainsi que l'arrêté du Gouvernement wallon du 22 décembre 2009 portant diverses modifications relatives à la procédure fiscale wallonne d'où il ressort que le transfert a eu lieu le 1^{er} janvier 2010.

D'une part, l'article 5, § 4, dispose ce qui suit:

"Les régions sont compétentes pour fixer les règles de procédure administratives concernant les impôts visés à l'article 3 à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts".

D'autre part, l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, dispose ce qui suit:

"À moins que la région n'en décide autrement, l'État assure gratuitement dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1/ à 8/ et 10/ à 12/, pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci. À partir de la deuxième année budgétaire suivant la date de notification du gouvernement de région au gouvernement fédéral de la décision d'assurer elle-même le service des impôts concernés, la région concernée assure le service de ces impôts. (...)".

Il résulte de la combinaison de ces deux dispositions que l'État fédéral est compétent pour modifier les règles de procédure administrative relatives à la taxe sur les jeux et paris en ce qui concerne les régions pour lesquelles il assure encore le service de cet impôt au sens de l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, précitée.

Selon les travaux parlementaires qui ont précédé l'adoption de la loi spéciale du 13 juillet 2001 ⁽³⁾, le service de l'impôt comprend

"... le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts)" ⁽⁴⁾.

Il s'ensuit que la modification du régime actuel en matière de contrôle peut être considérée comme la modification d'une règle de procédure administrative relative à la taxe régionale concernée, laquelle modification relève de la compétence de l'État fédéral aussi longtemps qu'il continue à assurer le service de l'impôt.

⁽³⁾Loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions; voir *Doc. parl.*, Chambre, DOC 50 1183/007, 160.

⁽⁴⁾Il ne s'agit pas seulement des règles de procédure, mais également des sanctions applicables aux infractions à ces règles (Cour constitutionnelle, n/ 72/2005, 20 avril 2005, B.13.2).

2. La Région wallonne ayant pris en charge le service de l'impôt avec effet au 1^{er} janvier 2010, les règles de procédure administrative relatives à cet impôt de la Région wallonne ne relèvent plus de la compétence de l'autorité fédérale. Les dispositions modificatives que comporte le projet doivent dès lors être lues conformément aux règles répartitrices de compétence et ne peuvent concerner la Région wallonne.

Néanmoins, le délégué justifie le fait que l'article 18 du projet fait rétroagir les modifications au 31 décembre 2009 comme suit:

"Volgens artikel 3, eerste lid, 1/, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, gewijzigd bij artikel 5 van de bijzondere wet van 13 juli 2001 tot herfinanciering van de gemeenschappen en uitbreiding van de fiscale bevoegdheden van de gewesten, is de belasting op de spelen en de weddenschappen een gewestelijke belasting. Het Waals gewest staat vanaf 1.1.2010 echter zelf in voor de dienst van de belasting van de spelen en de weddenschappen. Indien de wet in werking treedt op 31 december 2009, zal deze maatregel nog uniform gelden voor alle gewesten, inclusief het Waals gewest. Vanaf 1.1.2010 kan het Waals gewest, zo zij dit wenst, afwijken van de bestaande reglementering".

L'autorité fédérale n'est toutefois plus compétente, de sorte qu'elle ne peut plus modifier les dispositions concernées en ce qui concerne la Région wallonne, même avec effet rétroactif.

FORMALITÉS

1. De l'observation relative à la compétence ci-dessus, il résulte qu'à l'égard des régions pour lesquelles il continue à assurer le service de l'impôt, l'État fédéral peut modifier les règles de procédure administrative en matière fiscale. Force est toutefois de constater que l'exercice de cette compétence est subordonné à une procédure de concertation préalable avec la région concernée.

L'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, précité de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose qu'à moins que la région concernée n'en décide autrement, l'État fédéral assure dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts qui y sont mentionnés, pour le compte de et "en concertation" avec la région concernée.

.../...

Il découle de cette disposition que la modification proposée requiert une concertation avec les régions. Il faut en effet considérer que l'obligation de concertation ne vise pas seulement l'exercice correct du "service des impôts", mais aussi la réglementation de ce service, dès lors que celle-ci peut avoir une incidence directe sur la perception correcte des impôts et sur le volume des recettes fiscales elles-mêmes. Il en va en tout cas ainsi lorsque, comme en l'espèce, les modifications proposées concernent exclusivement une taxe régionale.

Il faudra donc satisfaire encore à cette formalité. Si, à la suite de la concertation, le texte soumis au Conseil d'État devait être modifié, il y aurait lieu, conformément à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, de soumettre les dispositions modifiées à la section de législation pour un nouvel examen.

À cet égard, on peut également faire référence à l'observation faite ci-dessous au sujet du chapitre 6 (article 21) du projet.

EXAMEN DU TEXTE

Chapitre 2 - Impôts sur les revenus

Articles 4 à 8

1. Les articles 4 à 8 du projet ⁽⁵⁾ modifient le CIR 92 en ce qui concerne le point de départ pour le calcul des délais. Il s'agit du délai de réponse à une demande de fournir des renseignements par écrit (article 316 du CIR 92; article 4 du projet), du délai pour faire valoir des observations par écrit à l'égard d'une rectification envisagée de la déclaration (article 346 du CIR 92; article 5 du projet) ou d'un avis de taxation d'office (article 351 du CIR 92; article 6 du projet) et du délai d'introduction d'une réclamation contre une imposition (article 371 du C.I.R. 92; article 7 du projet) ou d'un supplément d'imposition (article 373 du CIR 92; article 8 du projet). Selon la modification, le délai prend cours "à compter du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi ..." et non plus à compter de la date de l'envoi.

⁽⁵⁾Ainsi que les articles 12 et 13 du projet.

Cette modification a pour objet de se conformer à l'arrêt n/ 162/2007 du 19 décembre 2007 de la Cour constitutionnelle sur les questions préjudicielles relatives à l'article 371 du CIR 92 et d'anticiper sur la question préjudicielle du 21 avril 2009, posée par la Cour d'appel d'Anvers en vue de savoir si l'article 364, alinéa 3, du CIR 92, viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

Dans son arrêt n/ 162/2007, la Cour constitutionnelle a jugé:

"B.1. Les questions préjudicielles portent toutes sur l'article 371 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après: CIR 1992). Cet article dispose:

«Les réclamations doivent être motivées et introduites, sous peine de déchéance, dans un délai de trois mois à partir de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation ou de l'avis de cotisation ou de celle de la perception des impôts perçus autrement que par rôle».

Dans l'affaire n/ 4290, le juge *a quo* estime que cette disposition s'applique aux taxes communales, dont il est question devant lui, en vertu de l'article 12 de la loi du 24 décembre 1996 «relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales».

B.2. Dans l'affaire n/ 4284, la Cour d'appel de Liège demande à la Cour si l'article 371 du CIR 1992, lu en combinaison avec les articles 32 et 52 du Code judiciaire, viole les articles 10 et 11 de la Constitution lus en combinaison avec l'article 14.1 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques et avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme s'il est interprété en ce sens que la date d'envoi mentionnée sur l'avertissement-extrait de rôle constitue la date à laquelle le délai de réclamation commence à courir.

Dans cette interprétation, en effet, le délai d'introduction d'une réclamation fiscale commencerait à courir à un moment où le destinataire ne peut avoir connaissance de l'avertissement-extrait de rôle. En outre, le délai effectif d'introduction d'une réclamation varierait en fonction, d'une part, de la durée mise par le service public fédéral Finances pour remettre ledit avertissement-extrait de rôle aux services postaux et, d'autre part, de la durée mise par ces services pour faire parvenir l'envoi à destination.

Les questions préjudicielles posées dans les affaires n^{os} 4290 et 4291 invitent la Cour à comparer, d'une part, les contribuables à l'égard desquels le délai de recours court à partir d'une date présumée d'envoi par pli simple de l'avertissement-extrait de rôle, c'est-à-dire avant qu'ils soient en mesure d'en prendre connaissance effectivement et, d'autre part, les autres justiciables (première question préjudicielle) et les autres contribuables (seconde question préjudicielle) qui sont destinataires d'un avis de rectification adressé par voie recommandée et ainsi aisément vérifiable, alors que la sanction du non-respect du délai est plus lourde dans le premier cas que dans le dernier.

B.3. Comme la Cour l'a déjà jugé dans ses arrêts n^{os} 170/2003, 166/2005, 34/2006, 43/2006, 85/2007 et 123/2007, il est raisonnablement justifié que, pour éviter toute insécurité juridique, le législateur fasse courir des délais de procédure à partir d'une date qui ne soit pas tributaire du comportement des parties. Toutefois, le choix de la date d'envoi de l'avis d'imposition ou de l'avertissement-extrait de rôle comme point de départ du délai de recours apporte une restriction disproportionnée au droit de défense des destinataires, les délais de recours commençant à courir à un moment où ces derniers ne peuvent pas avoir connaissance du contenu de l'avis d'imposition ou de l'avertissement-extrait de rôle.

B.4. L'objectif d'éviter l'insécurité juridique pourrait être atteint aussi sûrement si le délai commençait à courir le jour où le destinataire a pu, en toute vraisemblance, en avoir connaissance, c'est-à-dire depuis le troisième jour ouvrable qui suit celui où l'avis d'imposition ou l'avertissement-extrait de rôle a été remis aux services de la poste, sauf preuve contraire du destinataire (article 53*bis* du Code judiciaire).

B.5. En ce qu'elle énonce que le délai de recours court à partir de la date d'envoi figurant sur l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation, la disposition en cause restreint de manière disproportionnée les droits de défense du contribuable.

B.6. La question préjudicielle appelle une réponse affirmative".

La Cour constitutionnelle n'accepte donc pas que le délai de réclamation commence à courir lors de l'envoi, c'est-à-dire à un moment où le contribuable ne peut pas encore avoir connaissance du contenu de l'avertissement-extrait de rôle ⁽⁶⁾. Les dispositions du CIR 92 qui fixent le point de départ d'un délai de réclamation au moment de l'envoi doivent par conséquent être adaptées.

2. En ce qui concerne plus précisément l'article 7 du projet, on observera que le système prévu à l'article 53*bis* du Code judiciaire, auquel la Cour constitutionnelle fait référence dans son arrêt, est reproduit en partie ⁽⁷⁾. Alors que l'article 53*bis* du Code judiciaire fait toutefois référence au "[jour] où le pli a été remis aux services de la poste",

⁽⁶⁾A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal 2008*, Malines, Wolters Kluwer Belgium, 582. Voir, pour d'autres cas: Cour constitutionnelle, n/ 170/2003, 17 décembre 2003; Cour constitutionnelle, n/ 166/2005, 16 novembre 2005; Cour constitutionnelle, n/ 43/2006, 29 mars 2006.

⁽⁷⁾Dans la pratique, l'administration fiscale applique ce régime depuis un certain temps déjà.

la disposition en projet mentionne "la date d'envoi", ce qui est une notion plus vague ⁽⁸⁾. En outre, il est ajouté une phrase incidente ("telle qu'elle figure sur ledit avertissement-extrait de rôle" ⁽⁹⁾), dont il ressort qu'il ne s'agit pas nécessairement de la date à laquelle l'avertissement-extrait de rôle a effectivement été envoyé, mais bien de la date (d'envoi) qui y est mentionnée. Ainsi, il est de nouveau inséré un élément subjectif rendant la date concernée tributaire de la manière de procéder du Service public fédéral Finances. En effet, la date mentionnée sur l'avertissement-extrait de rôle ne correspond pas nécessairement à la date effective à laquelle ce document a été remis aux services postaux en vue de son expédition.

Il est précisé dans l'exposé des motifs que le régime en projet est nécessaire, dès lors que les services de la poste pratiquent le système de l'expédition à rétribution différée et que ce système n'implique pas l'utilisation d'un cachet dateur. Dès lors que plus de 6 millions d'avertissements-extraits de rôle doivent être envoyés chaque année, il est impossible, dans la pratique, de travailler avec des envois recommandés, vu la charge de travail pour les services de la poste.

Vu les explications données dans l'exposé des motifs, on peut admettre que le régime en projet recherche une alternative efficace respectant le plus possible les droits du contribuable. Toutefois, la clef de voûte des droits du contribuable doit être la possibilité d'apporter la preuve du contraire, à savoir que la date inscrite sur l'avertissement-extrait de rôle ne correspond pas à la date d'envoi effective, par exemple à la suite d'une erreur matérielle, notamment lorsque le contribuable n'a pas encore reçu l'avertissement-extrait de rôle le troisième jour ouvrable suivant cette date. En l'absence de dispositions attribuant une valeur probante particulière à la date inscrite par le Service public fédéral Finances sur l'avertissement-extrait de rôle, il s'agit d'un élément de fait qui peut être contesté en droit par toutes les voies légales. Compte tenu de ce qui précède, il n'est pas nécessaire de confirmer explicitement dans le régime en projet que le destinataire peut apporter la preuve du contraire, dès lors qu'il dispose de toute façon de cette possibilité, comme le délégué l'a du reste confirmé expressément.

⁽⁸⁾En effet, que signifie précisément le terme "envoi": la date à laquelle les avertissements-extraits de rôle sont remis aux services postaux, ou bien la date à laquelle ces derniers les expédient?

⁽⁹⁾Sur ce point, le texte français et le texte néerlandais ne concordent pas parfaitement; il faudra y remédier. Dans le texte néerlandais, la phrase incidente s'énonce comme suit: "en die voorkomt op voormeld aanslagbiljet".

Il est précisé dans l'exposé des motifs que, pour le calcul des trois jours ouvrables, le samedi n'est pas considéré comme étant un jour ouvrable, de même que les dimanches et jours fériés. À cet égard, il est fait référence à un arrêt de la Cour de cassation du 30 janvier 2009. Cet arrêt statue sur l'application de l'article 53bis du Code judiciaire, qui ne considère pas le samedi comme un jour ouvrable⁽¹⁰⁾. Toutefois, dans ses conclusions concernant une autre affaire examinée par la Cour de cassation, le ministère public défend la thèse selon laquelle les samedis doivent être pris en compte pour l'application de l'article 53bis précité, alors que pour l'application de l'article 53, alinéa 2, du Code judiciaire, le samedi ne doit pas être regardé comme un jour ouvrable⁽¹¹⁾. La réponse à la question de savoir si le samedi doit être considéré comme un jour ouvrable n'est donc pas évidente. Il est recommandé, dès lors, d'intégrer explicitement cette règle dans la disposition en projet, au lieu d'en faire simplement mention dans l'exposé des motifs. Cela pourrait se faire en donnant une définition du "jour ouvrable" à l'article 2 du CIR 92.

Chapitre 4 - Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus

Article 14

Alors que l'alinéa 1^{er} de l'article 54, en projet, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus concerne le montant des mises, des enjeux ou des paris qui doit être conservé sur un support d'information électronique, l'alinéa 2 confère au Roi le pouvoir - formulé en des termes très larges - de déterminer "les modalités de surveillance et de contrôle des jeux et des paris, notamment par un système informatique approprié".

Dès lors que l'article 59 du Code confère déjà au Roi le pouvoir de prendre d'"autres mesures de contrôle", on n'aperçoit pas la nécessité de cette habilitation. S'il s'agit simplement de faire confirmer par le législateur que ce pouvoir implique celui

⁽¹⁰⁾Le *Sociaalrechtelijk woordenboek* (Benelux, 1977) ne considère pas non plus le samedi comme un jour ouvrable; il définit en effet le terme "werkdag" comme "1. Dag, welke niet is een zondag of een feestdag. 2. Dag welke bestemd is voor het verrichten van arbeid".

⁽¹¹⁾Voir les conclusions de l'avocat général HENKES, Cass. 23 juin 2006, *Pas. I*, 2006, (1497), 1500, note de bas de page 6.

d'instaurer un système informatique en la matière, il suffit de compléter l'article 59 du Code par les mots ", notamment au moyen d'un système informatique approprié". Si telle n'est pas l'intention, il faudra l'exprimer plus clairement.

Article 16

L'article 56, en projet, dispose que les modèles de la déclaration et du registre sont arrêtés par le Ministre des Finances ⁽¹²⁾.

En vertu des principes constitutionnels relatifs à l'exercice des pouvoirs, le pouvoir réglementaire est dévolu au Roi en tant que chef du pouvoir exécutif fédéral (article 37 de la Constitution). Certes, il n'est pas incompatible avec ces principes de conférer à un ministre une délégation de pouvoirs d'ordre accessoire ou secondaire, mais il n'en demeure pas moins qu'il appartient alors, en principe, au Roi et non au législateur, d'octroyer pareille délégation. En effet, l'octroi par le législateur d'une délégation directe de tels pouvoirs à un ministre signifierait que le législateur empiéterait sur une prérogative qui revient au Roi en tant que chef du pouvoir exécutif fédéral.

En outre, on n'aperçoit pas de quel registre il s'agit. En effet, l'article 15 du projet abroge l'article 55 du Code et, partant, l'obligation pour le redevable de noter chaque jour un certain nombre d'informations dans un registre. Peut-être s'agit-il du registre mentionné à l'article 57 du Code, mais il est permis d'en douter. Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes:

"Het register dat wordt vermeld in artikel 16 van het ontwerp doelt in feite nog op het register dat werd bedoeld in artikel 55 (opgeheven door artikel 15). De reden waarom er toch nog naar verwezen wordt in artikel 16 is omdat later, mogelijks, en door toepassing van artikel 59 WGB, een afwijkende controlemaatregel zal moeten ingevoerd worden voor artikel 14 in ontwerp (algemene verplichting om de belastbare bestanddelen via een PC-bestand bij te houden). Door artikel 59 WGB wordt deze bevoegdheid aan de Koning gedelegeerd. Indien dergelijke uitzonderingsgevallen moeten worden voorzien, ligt het voor de hand dat daarvoor zal worden teruggegrepen naar een dergelijk register waarin de belastbare bestanddelen manueel mogen worden bijgehouden".

⁽¹²⁾ Comparer avec l'article 307, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92 qui laisse au Roi le soin de fixer le modèle de la formule de déclaration.

Compte tenu de ces précisions, il serait préférable de supprimer la mention du registre à l'article 56, en projet. Dans l'hypothèse où le Roi aurait effectivement recours à un registre dans le cadre de l'adoption d'autres mesures de contrôle, il pourrait en fixer le modèle à cette occasion ou déléguer cette compétence.

Chapitre 5 - Modifications suite à la directive d'assistance mutuelle

Article 19

1. L'article 19 du projet vise à apporter un nombre limité de modifications à l'article 338 du CIR 92.

Il ressort de la comparaison entre le texte actuellement en vigueur de cet article et les dispositions en projet que l'article 338, § 10, alinéa 2, du CIR 92, a été supprimé. Cet alinéa, qui fixe les mentions devant figurer dans la notification, constitue la transposition de l'article 8*bis*, paragraphe 2, de la directive concernant l'assistance mutuelle. Afin d'éviter que la disposition concernée de la directive ne soit plus transposée, l'alinéa manquant devra être ajouté au texte en projet.

L'article 20 du projet appelle la même observation en ce qui concerne l'article 182, § 15, en projet.

2. En matière fiscale, il existe une limitation territoriale relativement rigoureuse du pouvoir d'exécution fiscale. Les conventions fiscales constituent des exceptions bilatérales à cette limitation, laquelle est également modifiée par les directives européennes applicables en la matière. Néanmoins, la directive concernant l'assistance mutuelle prône le principe de réciprocité et respecte les restrictions nationales auxquelles est soumis le pouvoir de contrôle ⁽¹³⁾.

Compte tenu de ce qui précède, il est suggéré de compléter l'article 338, § 3, du CIR 92, en projet, par les mots ", dans le respect des limites mentionnées dans la

⁽¹³⁾ Voir notamment l'article 8 de la directive.

présente section, mais le pouvoir de contrôle fiscal sera étendu comme il résulte de la directive".

3. Compte tenu du principe de réciprocité consacré dans la directive, on pourrait compléter l'article 338, § 4, du CIR 92, en projet, comme suit: ", pour autant que l'autorité belge ait d'abord épuisé ses propres sources habituelles d'information, qu'elle aurait pu utiliser en l'occurrence sans risquer de nuire à l'obtention du résultat recherché" ⁽¹⁴⁾.

4. Au paragraphe 6, en projet, il est recommandé de mentionner également à l'alinéa 1^{er}, les mots "pour des catégories de cas" ⁽¹⁵⁾.

5. La question se pose de savoir s'il ne serait pas judicieux d'également inscrire, dans l'article en projet, une disposition miroir du paragraphe 11, afin que la transmission des informations aux autres États membres puisse être soumise au respect des restrictions en vigueur en Belgique qui excèdent celles prévues au paragraphe 10.

Une disposition miroir, qui habiliterait l'autorité belge compétente à recevoir les informations visées de l'autorité compétente d'un autre État membre, pourrait également être utile pour les paragraphes 6 et 7.

⁽¹⁴⁾ Comparer avec le paragraphe 5, alinéa 1^{er}, en projet, du même article.

⁽¹⁵⁾ Comparer avec l'article 3 de la directive.

Chapitre 6 - Droits de succession

Article 21

Le Conseil d'État, section de législation, a déjà émis un avis sur l'article 21 du projet, qui vise à abroger l'article 132 du Code des droits de succession. Les observations suivantes ont été formulées à l'égard de la disposition concernée dans l'avis 47.438/1 du 19 novembre 2009:

"L'article 44 du projet vise à abroger l'article 132 du Code des droits de succession, qui dispose:

«En cas de décès d'une personne qui a encouru une amende proportionnelle, son héritier, légataire ou donataire ne peut être tenu du chef de cette amende au paiement d'une somme supérieure à la moitié des droits, à moins qu'il n'ait concouru personnellement à la contravention».

Dans un arrêt du 16 juillet 2009, la Cour constitutionnelle a jugé que cet article ⁽¹⁶⁾ viole les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme ⁽¹⁷⁾.

En vertu de l'article 3, alinéa 1^{er}, 4/, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 précitée, tel que remplacé par l'article 5 de la loi spéciale du 13 juillet 2001 portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions, les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume sont des impôts régionaux. Selon l'article 4, § 1^{er}, de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989, les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations des droits de succession d'habitants du Royaume et des droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume.

En matière de droits de succession d'habitants du Royaume et de droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume, l'État fédéral assure toujours le service de l'impôt.

Afin de déterminer si l'État fédéral est resté compétent pour modifier une règle de procédure administrative relative à un impôt régional au sens de l'article 3 de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989, il y a lieu d'avoir égard à deux dispositions particulières de cette loi spéciale.

⁽¹⁶⁾ *Note de bas de page 8 de l'avis cité*: Combiné avec les articles 126, 128 et 131 du même code.

⁽¹⁷⁾ *Note de bas de page 9 de l'avis cité*: Cour constitutionnelle, n/ 119/2009, 16 juillet 2009.

D'une part, l'article 5, § 4, dispose que:

«Les régions sont compétentes pour fixer les règles de procédure administratives concernant les impôts visés à l'article 3 à compter de l'année budgétaire à partir de laquelle elles assurent le service des impôts».

D'autre part, l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, dispose que:

«À moins que la région n'en décide autrement, l'État assure gratuitement dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1/ à 8/ et 10/ à 12/, pour le compte de la région et en concertation avec celle-ci. À partir de la deuxième année budgétaire suivant la date de notification du gouvernement de région au gouvernement fédéral de la décision d'assurer elle-même le service des impôts concernés, la région concernée assure le service de ces impôts. (...)».

Il résulte d'une lecture combinée de ces deux dispositions que l'État fédéral est compétent pour modifier les règles de procédure administratives relatives aux droits de succession d'habitants du Royaume et aux droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume en ce qui concerne les régions pour le compte desquelles il assure encore le service de cet impôt au sens de l'article 5, § 3, de la loi spéciale précitée du 16 janvier 1989.

D'après les travaux préparatoires qui ont précédé l'adoption de la loi spéciale précitée du 13 juillet 2001 ⁽¹⁸⁾, le service de l'impôt vise

«... le processus de l'établissement de la base imposable, le calcul de l'impôt, le contrôle de la base imposable et de l'impôt, ainsi que le contentieux y afférent (tant administratif que judiciaire), la perception et le recouvrement de l'impôt (en ce compris les frais et intérêts)».

Il s'agit non seulement des règles de procédure, mais également des sanctions applicables aux infractions commises envers ces règles ⁽¹⁹⁾.

Compte tenu de ce qui précède, la modification du régime des amendes fiscales en vigueur peut être considérée comme la modification d'une règle de procédure administrative relative aux impôts régionaux concernés, modification qui relève de la compétence de l'État fédéral aussi longtemps que celui-ci continue à assurer le service de l'impôt.

S'il ressort des considérations qui précèdent que l'État fédéral peut modifier, à l'égard des régions pour le compte desquelles il assure toujours le service de l'impôt régional, les règles de procédure administratives concernant cet impôt, force est toutefois de constater que l'exercice de cette compétence est soumis à une procédure de concertation préalable avec la région concernée.

⁽¹⁸⁾ Note de bas de page 10 de l'avis cité: Voir Doc. parl., Chambre, DOC 50 1183/7, 160.

⁽¹⁹⁾ Note de bas de page 11 de l'avis cité: Cour constitutionnelle, n/ 72/2005, 20 avril 2005, B.13.2.

L'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, précité, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose qu'à moins que la région concernée n'en décide autrement, l'État fédéral assure dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts mentionnés pour le compte de la région concernée et «en concertation» avec celle-ci.

Il résulte de cette disposition qu'une concertation avec les régions doit avoir lieu au sujet de la modification proposée ⁽²⁰⁾. En effet, il faut considérer que l'obligation de concertation s'applique non seulement à l'exercice correct du "service des impôts", mais également à la réglementation relative à ce service, dès lors que celle-ci peut avoir une incidence directe sur la perception correcte des impôts et sur le volume des recettes fiscales même. Il en est ainsi en tout état de cause lorsque, comme en l'espèce, les modifications proposées concernent exclusivement un impôt régional.

Dès lors, il faudra encore accomplir cette formalité. Si le texte soumis au Conseil d'État devait encore subir des modifications à la suite de cette concertation, il y aurait lieu, conformément à la règle prévue par l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, de soumettre les dispositions modifiées à la section de législation pour un nouvel examen".

⁽²⁰⁾ *Note de bas de page 12 de l'avis cité*: Voir, dans le même sens, l'avis 36.078/VR/2 du 9 décembre 2003 sur une proposition de loi "modifiant l'article 257 du Code des impôts sur les revenus 1992 afin de rendre automatiques les réductions au précompte immobilier" (*Doc. parl.*, Chambre, DOC 51 0332/002) et l'avis 37.099/1/2/3/4 des 6 et 7 mai 2004 sur un projet de loi-programme (*Doc. parl.*, Chambre, DOC 51 1138/001, 295).

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
	M. TISON, L. DENYS,	assesseurs de la section de législation,
Madame	G. VERBERCKMOES,	greffier.

Le rapport a été présenté par Mme A. SOMERS, auditeur adjoint.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. J. BAERT.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

G. VERBERCKMOES

M. VAN DAMME