KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 51.016/1
VAN 6 MAART 2012

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

DE RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 29 februari 2012 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over amendementen op het ontwerp van 'programmawet (I)', heeft het volgende advies gegeven:

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd door de omstandigheid dat

"- de ministerraad op 17 februari 2012 een ontwerp van programmawet heeft goedgekeurd dat bij het parlement zal worden ingediend waarbij de toepassing van artikel 80 van de Grondwet zal worden gevraagd;
- de beide amendementen verbeteringen moeten aanbrengen aan bepalingen die zijn opgenomen in dat ontwerp van programmawet waarover de Raad van State reeds een advies heeft verstrekt (zie advies nr. 50.883/1);
- de beide amendementen tot doel hebben tegemoet te komen aan praktische bezwaren die waren gerezen betreffende de in het ontwerp van programmawet opgenomen bepalingen".

*

2. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond,[1] alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*

EERSTE AMENDEMENT

3. Het eerste om advies voorgelegde amendement beoogt artikel 137 van het ontwerp van 'programmawet (I)' te vervangen.

4. Het ontworpen artikel 137, 2°, strekt ertoe een uitzondering toe te voegen aan artikel 174/1, § 2, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92). Meer in het bijzonder worden aan de bepaling dat, wanneer de verkrijger van de inkomsten kiest voor een inhouding van de bijkomende heffing op roerende inkomsten, bovenop de roerende voorheffing, het bedrag van die inkomsten niet wordt medegedeeld aan het centraal

[1] Aangezien het om amendementen op een ontwerp van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

aanspreekpunt, de woorden “behalve indien de inhouding aan de bron van de bijdrage niet effectief wordt gedragen door de verkrijger van de inkomsten”[2] toegevoegd.

In de verantwoording wordt verduidelijkt dat het gaat om het geval waarbij de schuldenaar van de inkomsten instaat voor de bijkomende heffing, in plaats van de genieter van de inkomsten. De verplichting om in dat geval “het bedrag van die inkomsten”[3] toch mede te delen aan het centraal aanspreekpunt wordt verantwoord door het feit “dat het de meest zekere oplossing is om na te gaan of de grens van 20.020 EUR is overschreden in hoofde van de verkrijger door deze inkomsten aan zijn andere roerende inkomsten toe te voegen”.

De gemachtigde verstrekte nog volgende toelichting:

> “De *ratio legis* van de bijzondere heffing is dat de verkrijger van de inkomsten en hij alleen de last draagt. Vandaar dat een bepaling wordt ingevoegd die stelt dat het ten laste nemen van de heffing door de schuldenaar / uitbetalende instantie geen anonimiteit kan garanderen. Anders zou het erop neer komen dat een verkrijger die een goede band heeft met de schuldenaar / uitbetalende instantie door de ten laste neming van de bijzondere heffing door die schuldenaar / uitbetalende instantie een dubbel voordeel zou hebben: anonimiteit en geen heffing want de 4 % is ten laste van de schuldenaar / uitbetalende instantie. Aangezien de wetgever uitdrukkelijk de verkrijgers van hoge roerende inkomsten persoonlijk de bijzondere heffing wil doen dragen, moet de ten laste neming door een andere persoon worden uitgesloten. Bij de afrekening samen met de personenbelasting zal dan de heffing effectief en voor de eerste maal worden geïnd ten laste van de verkrijger die zelf immers enkel, in voorkomend geval, de roerende voorheffing heeft ondergaan. Zoals in de toelichting staat vermeld, zal de ten laste genomen bijzondere heffing bij een volgende gelegenheid bij de verworpen uitgaven worden opgenomen in hoofde van de schuldenaar / uitbetalende instantie.”

Indien het de bedoeling is om, zoals de gemachtigde aangeeft, het ten laste nemen van de bijzondere heffing door een andere persoon dan de verkrijger van de inkomsten uit te sluiten, dan dient dit ter wille van de rechtszekerheid met zoveel woorden te worden bepaald. De ontworpen bepaling doet dit alvast niet duidelijk blijken.

Evenwel, indien dat toch niet de bedoeling is, dan zullen de concrete gevolgen voor de betrokkenen duidelijker moeten worden bepaald. Zo is onduidelijk of het de bedoeling is bij een tenlasteneming door de schuldenaar de bijkomende heffing op roerende inkomsten toe te

---

[2] Lees: “behalve indien bij inhouding aan de bron de bijkomende heffing niet effectief wordt gedragen door de verkrijger van de inkomsten”.

[3] *Cf.* artikel 174/1, § 2, tweede lid WIB 92. Wellicht is bedoeld dat naast het bedrag ook de identificatie van de verkrijgers niet moet worden meegedeeld.

voegen aan de heffingsgrondslag zoals bijvoorbeeld het geval is voor de roerende voorheffing (*cf.* artikel 268 WIB 92). Op dit punt dient de wetgeving dan verder te worden verduidelijkt.[4]

TWEEDE AMENDEMENT

Strekking

5. Het tweede om advies voorgelegde amendement beoogt de artikelen 149 tot 155 van het ontwerp van 'programmawet (I)' te vervangen. Die bepalingen houden een regeling in waarbij sommige houders of schuldenaars van effecten, sommen of waarden, welke ingevolge of ter gelegenheid van een overlijden toekomen aan bepaalde rechthebbenden, daarvan de overheid op de hoogte dienen te brengen. Bij ontstentenis van die kennisgeving zijn die houders of schuldenaars persoonlijk aansprakelijk voor de door de overledene of zijn rechtverkrijgenden verschuldigde belastingen en hun bijbehoren.

Uit het amendement blijkt dat die bepalingen volledig herwerkt zijn. De regeling wordt nu gekoppeld aan het opmaken van een attest of akte van erfopvolging bedoeld in artikel 1240*bis* van het Burgerlijk Wetboek en het zijn de notarissen en alle personen die bevoegd zijn om een attest van erfopvolging op te maken[5] aan wie de plicht tot kennisgeving wordt opgelegd (zie de ontworpen artikelen 149 en 155). Vanaf de verzending van het bericht tot kennisgeving beschikt de bevoegde ambtenaar over twaalf werkdagen om te laten weten of er belastingschulden bestaan lastens de personen die het voorwerp zijn van het bericht (artikel 150). Werd geen kennis gegeven van het bestaan van schulden, dan wordt daarvan melding gemaakt in het attest of de akte van erfopvolging (artikel 151). Komt die vermelding niet voor in het attest of de akte van erfopvolging, dan is elkeen die tegoeden van de overledene vrijgeeft overeenkomstig artikel 1240*bis* van het Burgerlijk Wetboek, persoonlijk aansprakelijk voor de door de overledene of zijn rechtverkrijgenden verschuldigde belastingen en hun bijbehoren (artikel 152, § 1), tenzij die schulden intussen werden betaald en de betrokken erfgenaam, legataris of begunstigde van een contractuele erfstelling een attest van erfopvolging of een uitgifte van de akte van erfopvolging voorlegt waarin wordt vermeld dat alle op naam van de overledene en alle op zijn of haar naam staande schulden zijn betaald (artikel 152, § 2). De nieuwe regels treden uiterlijk op 1 juli 2012 in werking (artikel 155/1).

---

[4] Uit de verantwoording blijkt dat de Regering een wetgevend initiatief zal nemen om het onmogelijk te maken voor de schuldenaar van de inkomsten om het ten laste nemen van de bijkomende heffing als fiscaal aftrekbare beroepskost te beschouwen.

[5] Gelet op de korte termijn die voor het geven van dit advies is gelaten, heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, situaties van grensoverschrijdende erfopvolging en in het buitenland opgestelde akten van erfopvolging niet in zijn onderzoek kunnen betrekken.

Vormvereisten

6. De ontworpen regeling zal ook van toepassing zijn voor belastingschulden met betrekking tot gewestelijke belastingen waarvoor de dienst nog steeds door de federale overheid wordt verzorgd.

Krachtens artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 'betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten' 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 gewestelijke belastingen voor rekening van en "in overleg met" het betrokken gewest. Uit die bepaling vloeit voort dat over de ontworpen regeling overleg dient te worden gepleegd met de gewesten. 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.[6]

Artikel 149

7. Uit het ontworpen artikel 149 blijkt weliswaar dat de notaris, op straffe van persoonlijk aansprakelijk gesteld te worden voor de belastingschulden, verplicht is bericht te geven van het feit dat hij verzocht is om een in artikel 1240*bis* van het Burgerlijk Wetboek bedoelde akte of attest van erfopvolging op te maken, doch niet wanneer die kennisgeving dient te gebeuren.[7] Om de regeling sluitend te maken dient nog te worden bepaald dat die akte of dat attest slechts kan worden opgemaakt nadat bericht is gegeven aan de overheid en na het verstrijken van de twaalf werkdagen bedoeld in het ontworpen artikel 150, eerste lid. Pas dan immers kan nuttig toepassing worden gemaakt van het bepaalde in het ontworpen artikel 151, namelijk dat in de akte of het attest wordt vermeld dat geen kennis is gegeven van het bestaan van schulden.

Met het oog op een meer rechtszekere regeling zal dit uitdrukkelijk in het ontworpen artikel 149 moeten worden opgenomen.

---

[6] Zie reeds 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 2003-04, nr. 51-0332/002, 6).

[7] Wel volgt uit het ontworpen artikel 149, § 2, dat de melding ongeldig wordt indien de akte of het attest nog niet is opgemaakt binnen drie maanden, zodat in dat geval een nieuwe melding dient te gebeuren.

8. In het ontworpen artikel 149, § 4, wordt bepaald dat de dienst die moet instaan voor het ontvangen van de berichten – zie artikel 149, § 1, 1° – en voor het uitgeven van een ontvangstmelding, wordt aangewezen “door de Minister van Financiën, zijn gedelegeerde of de bevoegde overheid”.

Op grond van de artikelen 37 en 107, tweede lid, van de Grondwet komt het de Koning toe om de administratie te organiseren. Het rechtstreeks toewijzen van bevoegdheden aan een minister door de wetgever komt neer op een ingrijpen van de wetgever in een prerogatief dat in beginsel aan de Koning als hoofd van de federale uitvoerende macht toebehoort.

9. Uit het ontworpen artikel 149, § 5, tweede en derde lid, blijkt dat elke belastingplichtige en elk lid van een btw-eenheid die hoedanigheid aan de notaris moet meedelen en dat “het antwoord (…) op de betreffende vraag” moet vermeld worden in het bericht. Er zal ter wille van de volledigheid van de regeling en de duidelijkheid ook bepaald moeten worden dat de notaris verplicht is die vraag te stellen aan al wie het voorwerp is van bericht.

10. Het ontworpen artikel 149, § 5, derde lid, legt een boete op. Vermits het om een autonome regeling gaat, is niet duidelijk of het om een strafrechtelijke sanctie dan wel om een administratieve geldboete gaat,[8] en in dat laatste geval is niet duidelijk volgens welke regels die boete zal worden gevestigd en ingevorderd.[9] Dat laatste aspect kan eventueel door de Koning worden geregeld op grond van de machtiging om de nadere regels inzake de toepassing van dit artikel vast te stellen (zie het ontworpen artikel 149, § 6). Om welke soort van sanctie het gaat, zal echter in de ontworpen bepaling zelf moeten worden verduidelijkt.

11. Gelet op het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken (zie artikel 170, § 1, van de Grondwet) is de machtiging aan de Koning in het ontworpen artikel 149, § 6, om “de overige voorwaarden (…) inzake de toepassing van dit artikel” te bepalen, niet aanvaardbaar voor zover het gaat om het bepalen van wie belastingplichtig is. Het invoeren van een regeling van hoofdelijke aansprakelijkheid voor belastingschulden houdt immers in dat wie hoofdelijk aansprakelijk wordt geacht, mede belastingplichtig is.

[8] Vergelijk bijvoorbeeld met de artikelen 73 en 93*ter* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde.

[9] Vergelijk bijvoorbeeld met artikel 445, tweede lid WIB 92.

Artikel 150

12. Het ontworpen artikel 150 vangt aan met de woorden “Door de ambtenaar die krachtens artikel 149 is aangewezen”. Gelet daarop dient in de ontworpen bepaling duidelijkheidshalve meer specifiek te worden verwezen naar artikel 149, § 1, 2°.

13. De periode van twaalf werkdagen waarover de bevoegde ambtenaar beschikt om kennis te geven van het bestaan van belastingschulden, begint volgens de ontworpen bepaling te lopen de eerste werkdag die volgt op de verzending van het bericht door de notaris of van de persoon bedoeld in het ontworpen artikel 155. Het is dus van cruciaal belang dat de betrokkenen het ogenblik van verzending kennen. Daarom bepaalt het ontworpen artikel 149, § 4, dat wanneer het bericht op elektronische wijze verzonden wordt aan de daartoe aangewezen dienst, onder de datum van verzending van het bericht dient te worden verstaan de datum van de ontvangstmelding die door die dienst wordt gedaan. Volgens de gemachtigde gaat het om een elektronisch gegenereerd document.[10]

Indien echter de procedure bepaald in het ontworpen artikel 149, § 1, 2°, wordt gevolgd en het bericht bij ter post aangetekende brief wordt verzonden, verschilt de dag van verzending van de dag van ontvangst en is er geen sprake van een ontvangstmelding. De ambtenaar zal in dat geval moeten afgaan op de poststempel om het ogenblik van de verzending van het bericht te kennen. Zoals de ontworpen bepaling is geredigeerd, zal in dat geval bij een ter post aangetekende brief “kennis [worden] gegeven” van het bestaan van belastingschulden, hetgeen niet enkel impliceert dat die brief binnen de termijn van twaalf werkdagen moet worden verzonden, maar binnen die termijn ook ter bestemming dient te worden bezorgd. Ter wille van de rechtszekerheid wordt daarom beter bepaald dat in dat geval de verzending dient te gebeuren door middel van een ter post aangetekende brief *met ontvangstmelding*.

Artikel 152

14. Om redenen van rechtszekerheid zal aan het einde van de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 152, § 1, het woord “verzonden” moeten worden vervangen door het woord “gedaan”. Dat is niet alleen in overeenstemming met de Franse tekst van dezelfde bepaling, maar biedt ook meer duidelijkheid vermits degene die de akte of het attest van erfopvolging opmaakt wel kan attesteren of hij een kennisgeving heeft ontvangen (dat wil zeggen of de kennisgeving is

[10] Dat document zal derhalve normaal onmiddellijk worden uitgestuurd, al wordt niet bepaald dat dit binnen een bepaalde termijn dient te gebeuren.

gedaan), maar niet of een kennisgeving is verzonden (er kan een kennisgeving zijn verstuurd, die niet is aangekomen).

Artikel 153

15. In het ontworpen artikel 153 dient naar de artikelen 149 en 150 te worden verwezen in plaats van naar de artikelen 149 en 151.

16. In dit artikel wordt de Minister van Financiën gemachtigd om modellen te bepalen.

De verordenende bevoegdheid komt evenwel krachtens de grondwettelijke beginselen betreffende de uitoefening der staatsmachten toe aan de Koning. Weliswaar is niet onverenigbaar met die beginselen, een delegatie aan een minister van bevoegdheden van bijkomstige of detailmatige aard, 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 komt immers in principe neer op een ingrijpen van de wetgever in een perogatief dat aan de Koning als hoofd van de federale uitvoerende macht (artikel 37 van de Grondwet) toebehoort.

Een dergelijke delegatie lijkt enkel aanvaardbaar ingeval objectieve redenen voorhanden zijn die een dringend optreden van de uitvoerende macht vereisen, wat hier geenszins het geval is.

Artikel 155

17. In het ontworpen artikel 155 dienen de artikelen 149 tot 153 van toepassing te worden verklaard, niet de artikelen 149 tot 154.

Bovendien zou moeten worden verduidelijkt dat die artikelen “van *overeenkomstige* toepassing” zijn.

De kamer was samengesteld uit

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

Het verslag werd uitgebracht door de Heer F. VANNESTE en Mevrouw A. SOMERS, auditeurs.

DE GRIFFIER DE VOORZITTER

G. VERBERCKMOES M. VAN DAMME

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 51.016/1
DU 6 MARS 2012

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 29 février 2012, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur des amendements sur un projet de 'loi programme (I)', a donné l'avis suivant:

1. Conformément à l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2°, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée par la circonstance que

« - de ministerraad op 17 februari 2012 een ontwerp van programmawet heeft goedgekeurd dat bij het parlement zal worden ingediend waarbij de toepassing van artikel 80 van de Grondwet zal worden gevraagd;
- de beide amendementen verbeteringen moeten aanbrengen aan bepalingen die zijn opgenomen in dat ontwerp van programmawet waarover de Raad van State reeds een advies heeft verstrekt (zie advies nr. 50.883/1);
- de beide amendementen tot doel hebben tegemoet te komen aan praktische bezwaren die waren gerezen betreffende de in het ontwerp van programmawet opgenomen bepalingen ».

*

2. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique [1] et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PREMIER AMENDEMENT

3. Le premier amendement soumis pour avis vise à remplacer l'article 137 du projet de 'loi-programme (I)'.

4. L'article 137, 2°, en projet, a pour objet d'ajouter une exception à l'article 174/1, § 2, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 92). Plus précisément, la disposition selon laquelle, lorsque le bénéficiaire des revenus opte pour une retenue de la cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers, en plus du précompte mobilier, le montant de ces revenus n'est pas communiqué au point de contact central est complétée par les mots « sauf si la retenue à la source de la cotisation n'est pas supportée effectivement par le bénéficiaire des revenus » [2].

[1] S'agissant d'amendements sur un projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes juridiques supérieures.

[2] Lire : « sauf si, en cas de retenue à la source, la cotisation supplémentaire n'est pas supportée effectivement par le bénéficiaire des revenus ».

Dans la justification, il est précisé qu'il s'agit du cas dans lequel le débiteur des revenus supporte la cotisation supplémentaire à la place du bénéficiaire des revenus. L'obligation de néanmoins communiquer dans ce cas « le montant de ces revenus » [3] au point de contact central est justifiée par le fait « que c'est la solution la plus sûre pour déterminer si la limite des 20.020 EUR est dépassée dans le chef du bénéficiaire en ajoutant ces revenus à ses autres revenus mobiliers ».

Le délégué a encore déclaré ce qui suit :

> « De *ratio legis* van de bijzondere heffing is dat de verkrijger van de inkomsten en hij alleen de last draagt. Vandaar dat een bepaling wordt ingevoegd die stelt dat het ten laste nemen van de heffing door de schuldenaar / uitbetalende instantie geen anonimiteit kan garanderen. Anders zou het erop neer komen dat een verkrijger die een goede band heeft met de schuldenaar / uitbetalende instantie door de ten laste neming van de bijzondere heffing door die schuldenaar / uitbetalende instantie een dubbel voordeel zou hebben: anonimiteit en geen heffing want de 4 % is ten laste van de schuldenaar / uitbetalende instantie. Aangezien de wetgever uitdrukkelijk de verkrijgers van hoge roerende inkomsten persoonlijk de bijzondere heffing wil doen dragen, moet de ten laste neming door een andere persoon worden uitgesloten. Bij de afrekening samen met de personenbelasting zal dan de heffing effectief en voor de eerste maal worden geïnd ten laste van de verkrijger die zelf immers enkel, in voorkomend geval, de roerende voorheffing heeft ondergaan. Zoals in de toelichting staat vermeld, zal de ten laste genomen bijzondere heffing bij een volgende gelegenheid bij de verworpen uitgaven worden opgenomen in hoofde van de schuldenaar / uitbetalende instantie ».

Si, comme l'indique le délégué, on entend exclure la prise en charge de la cotisation spéciale par une autre personne que le bénéficiaire des revenus, la sécurité juridique commande de le prévoir explicitement. La disposition en projet n'est en tout cas pas claire à cet égard.

Cependant, si telle n'est malgré tout pas l'intention, il faudra déterminer d'une manière plus précise quelles sont les conséquences concrètes pour les intéressés. Ainsi, on n'aperçoit pas si, en cas de prise en charge par le débiteur, l'intention est d'ajouter la cotisation supplémentaire sur les revenus mobiliers à la base imposable, comme tel est par exemple le cas

[3] *Cf.* article 174/1, § 2, alinéa 2, du C.I.R. 92. Sans doute l'intention est-elle de prévoir que l'identification des bénéficiaires, comme le montant, ne doit pas être communiquée.

pour le précompte mobilier (*cf.* article 268 du C.I.R. 92). Il faudra dès lors préciser la législation sur ce point [4].

SECOND AMENDEMENT

Portée

5. Le second amendement soumis pour avis vise à remplacer les articles 149 à 155 du projet de 'loi-programme (I)'. Ces dispositions comportent des règles en vertu desquelles certains détenteurs ou débiteurs de titres, de sommes ou de valeurs qui reviennent à certains ayants droit à la suite ou à l'occasion d'un décès, doivent en informer l'autorité. À défaut de cette notification, ces détenteurs ou débiteurs sont personnellement responsables du paiement des impôts et accessoires dus par le défunt ou ses ayants droit.

Il résulte de l'amendement que ces dispositions ont été entièrement remaniées. Le système est maintenant lié à l'établissement d'un certificat ou d'un acte d'hérédité visé à l'article 1240*bis* du Code civil et c'est aux notaires et à toutes les personnes ayant la compétence d'établir un certificat d'hérédité [5] qu'est imposée l'obligation de notification (voir les articles 149 et 155 en projet). À partir de l'expédition de l'avis de notification, le fonctionnaire compétent dispose de douze jours ouvrables pour faire savoir si les personnes mentionnées dans l'avis sont redevables de dettes fiscales (article 150). S'il n'y a pas eu de notification de l'existence de dettes, il en est fait mention dans le certificat ou dans l'acte d'hérédité (article 151). Si cette mention ne figure pas dans le certificat ou dans l'acte d'hérédité, quiconque libère des avoirs du défunt conformément à l'article 1240*bis* du Code civil est personnellement responsable du paiement des impôts et accessoires dus par le défunt ou ses ayants droit (article 152, § 1er), sauf si ces dettes ont entre-temps été payées et si l'héritier, le légataire ou le bénéficiaire concerné d'une institution contractuelle présente un certificat d'hérédité ou une expédition de l'acte d'hérédité mentionnant que toutes les dettes au nom du défunt et à son nom ont été payées (article 152, § 2). Les nouvelles règles entrent en vigueur au plus tard le 1er juillet 2012 (article 155/1).

[4] La justification indique que le Gouvernement légiférera une initiative législative pour empêcher que le débiteur des revenus puisse considérer la prise en charge de la cotisation supplémentaire comme des frais professionnels déductibles.

[5] Eu égard au bref délai imparti pour rendre le présent avis, le Conseil d'État, section de législation n'a pas pu examiner les situations de successions transfrontalières et de certificats d'hérédité établis à l'étranger.

Formalités

6. Les règles en projet s'appliqueront également aux dettes fiscales relatives aux impôts régionaux pour lesquels l'autorité fédérale assure toujours le service.

En vertu de l'article 5, § 3, alinéa 1er, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', à moins que la région n'en décide autrement, l'État assure, dans le respect des règles de procédure qu'il fixe, le service des impôts régionaux qui y sont mentionnés pour le compte de la région et « en concertation avec celle-ci ». Il résulte de cette disposition qu'une concertation avec les régions doit avoir lieu au sujet des règles en projet. 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 [6].

Article 149

7. Si l'article 149, en projet, dispose que, sous peine d'être personnellement responsable des dettes fiscales, le notaire est tenu de déclarer qu'il a été requis d'établir un acte ou un certificat d'hérédité visé à l'article 1240*bis* du Code civil, il ne précise cependant pas quand il y a lieu de faire cette déclaration [7]. Pour rendre le système cohérent, il faut encore préciser que cet acte ou ce certificat ne peut être établi qu'après que l'autorité a été informée et après l'expiration des douze jours ouvrables visés à l'article 150, alinéa 1er, en projet. Ce n'est en effet qu'à ce moment-là qu'il peut être fait utilement application de la disposition de l'article 151, en projet, qui prévoit que l'acte ou le certificat mentionne l'absence de notification de l'existence de dettes.

Pour garantir une meilleure sécurité juridique du système, l'article 149, en projet, devra le mentionner expressément.

8. L'article 149, § 4, en projet, dispose que le service chargé de la réception des avis – voir l'article 149, § 1er, 1° – et de l'émission d'un avis de réception est désigné « par le Ministre des Finances, son délégué ou l'autorité compétente ».

---

[6] Voir déjà 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, 2003-04, n° 51-0332/002, p. 6).

[7] Il résulte toutefois de l'article 149, § 2, que la déclaration est non avenue si l'acte ou le certificat n'a pas été établi dans les trois mois, de sorte qu'il s'impose alors d'en faire une nouvelle.

Les articles 37 et 107, alinéa 2, de la Constitution habilitent le Roi à organiser l'administration. L'octroi par le législateur d'une délégation directe de pouvoirs à un ministre signifie que le législateur empiète sur une prérogative qui revient en principe au Roi en tant que chef du pouvoir exécutif fédéral.

9. Selon l'article 149, § 5, alinéas 2 et 3, en projet, tout assujetti ou membre d'une unité T.V.A. est tenu de faire connaître cette qualité au notaire et « la réponse fournie (…) à ce sujet » doit être mentionnée dans l'avis. Par souci d'exhaustivité de la réglementation et de clarté, il faudra également prévoir que le notaire est tenu de poser cette question à toute personne faisant l'objet de l'avis.

10. L'article 149, § 5, alinéa 3, en projet, prévoit l'application d'une amende. Dès lors qu'il s'agit d'une réglementation autonome, on n'aperçoit pas s'il s'agit d'une sanction pénale ou d'une sanction administrative [8], et dans cette dernière hypothèse, quelles seront les règles applicables à l'établissement et au recouvrement de cette amende [9]. Le Roi peut éventuellement régler ce dernier aspect en se fondant sur l'habilitation à déterminer les modalités d'application de cet article (voir l'article 149, § 6, en projet). La disposition en projet devra cependant préciser elle-même la nature de la sanction.

11. Dans la mesure où il s'agit de déterminer qui est redevable, l'habilitation permettant au Roi de fixer « les autres conditions (…) d'application du présent article » se heurte au principe de légalité en matière fiscale (voir l'article 170, § 1er, de la Constitution). L'instauration d'un régime de responsabilité solidaire pour des dettes fiscales implique en effet que celui qui est tenu pour solidairement responsable est aussi redevable.

Article 150

12. L'article 150, en projet, fait état du « fonctionnaire désigné en vertu de l'article 149 ». Dans un souci de précision, la disposition en projet fera plus spécifiquement référence à l'article 149, § 1er, 2°.

13. Selon la disposition en projet, la période de douze jours ouvrables dont dispose le fonctionnaire compétent pour notifier l'existence de dettes fiscales commence à courir le premier jour ouvrable qui suit la date d'expédition de l'avis par le notaire ou par la personne visée à

[8] Voir, par exemple, les articles 73 et 93*ter* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée.

[9] Voir, par exemple, l'article 445, alinéa 2, du C.I.R. 92.

l'article 155, en projet. Il est donc essentiel que les intéressés aient connaissance du moment de l'expédition. C'est la raison pour laquelle l'article 149, § 4, en projet, dispose que lorsque l'avis est communiqué par voie électronique au service désigné à cette fin, il faut entendre par date d'expédition de l'avis, la date de l'accusé de réception communiqué par ce service. Selon le délégué, il s'agit d'un document généré électroniquement [10].

Toutefois, si l'on suit la procédure prévue à l'article 149, § 1er, 2°, en projet, et si l'avis est envoyé par lettre recommandée à la poste, le jour de l'envoi ne correspond pas à celui de la réception et il n'y a pas d'accusé de réception. Le fonctionnaire devra se fonder sur le cachet de la poste pour connaître le jour de l'expédition de l'avis. Telle que la disposition en projet est rédigée, l'existence de dettes fiscales sera dans ce cas « notifi[é]e » par lettre recommandée à la poste, ce qui implique non seulement que cette lettre doit être expédiée dans le délai de douze jours ouvrables mais aussi qu'elle doit arriver à destination dans ce délai. Il est dès lors préférable, par souci de sécurité juridique, de prévoir que dans ce cas, l'expédition doit s'opérer par lettre recommandée à la poste *avec accusé de réception*.

Article 152

14. Pour des motifs de sécurité juridique, le mot « verzonden » figurant à la fin du texte néerlandais de l'article 152, § 1er, en projet, sera remplacé par le mot « gedaan ». Non seulement ce terme correspond au texte français de la même disposition, mais il est également plus précis, dès lors que si celui qui établit l'acte ou le certificat d'hérédité peut en effet attester qu'il a reçu une notification (c'est-à-dire que la notification a été faite), il ne peut pas attester qu'une notification a été envoyée (une notification qui a été envoyée peut ne pas être arrivée).

Article 153

15. L'article 153, en projet, doit faire référence aux articles 149 et 150 et non pas aux articles 149 et 151.

16. Cet article habilite le Ministre des Finances à fixer des modèles.

En vertu des principes constitutionnels relatifs à l'exercice des pouvoirs, le pouvoir réglementaire est toutefois dévolu au Roi. Certes, il n'est pas incompatible avec ces principes de conférer à un ministre une délégation de pouvoirs d'ordre accessoire ou secondaire,

[10] Par conséquent, ce document sera normalement envoyé immédiatement, bien qu'aucun délai ne soit prévu à cet effet.

mais il n’en demeure pas moins qu’il appartient alors 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 (article 37 de la Constitution).

Pareille délégation ne semble admissible qu’en présence de motifs objectifs qui requièrent une intervention urgente du pouvoir exécutif, ce qui n’est nullement le cas en l’occurrence.

Article 155

17. Dans l’article 155 en projet, ce sont les articles 149 à 153 qui doivent être rendus applicables, pas les articles 149 à 154.

Il faudrait en outre préciser que ces articles sont « applicables *par analogie* ».

La chambre était composée de

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

Le rapport a été présenté par Monsieur F. VANNESTE et Madame A. SOMERS, auditeurs.

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

LE GREFFIER LE PRÉSIDENT

G. VERBERCKMOES M. VAN DAMME