



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 52.867/3
van 11 maart 2013

over

een voorontwerp van wet
‘houdende omzetting van
richtlijn 2011/16/EU van de
Raad van 15 februari 2011
betreffende de administratieve
samenwerking op het gebied
van de belastingen en tot
intrekking van
richtlijn 77/799/EEG’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 52.867/3
du 11 mars 2013

sur

un avant-projet de loi
‘transposant la
directive 2011/16/UE du
Conseil du 15 février 2011
relative à la coopération
administrative dans le
domaine fiscal et abrogeant
la directive 77/799/CEE’

Op 8 februari 2013 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 26 februari 2013. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Bruno SEUTIN, staatsraden, Lieven DENYS en Johan PUT, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, Frédéric VANNESTE en Anja SOMERS, auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 11 maart 2013.

*

Le 8 février 2013, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 26 février 2013. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Bruno SEUTIN, conseillers d'État, Lieven DENYS et Johan PUT, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Les rapport ont été présentés par Dries VAN EECKHOUTTE, Frédéric VANNESTE et Anja SOMERS, auditeurs.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 11 mars 2013.

*

1. 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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

2. Zoals het opschrift ervan aangeeft, strekt het om advies voorgelegde voorontwerp van wet tot omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van de Europese Unie van 15 februari 2011 ‘betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG’ (hierna: de richtlijn), en dit wat de federale overheid betreft.

De wijzigingen vervat in het ontwerp hebben betrekking op de inkomstenbelastingen (hoofdstuk 2: ontworpen artikel 338 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, hierna “WIB 92”), de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen (hoofdstuk 3: wijziging van artikel 2, eerste lid, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen), de registratie-, hypotheek- en griffierechten (hoofdstuk 4: ontworpen artikel 289*bis* van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten), de successierechten (hoofdstuk 5: ontworpen artikelen 146*ter*, 146*quater*, 160*bis* en 162/1 van het Wetboek der successierechten), diverse rechten en taksen (hoofdstuk 6: ontworpen artikel 211/1 van het Wetboek diverse rechten en taksen) en overige niet onder uniale accijnswetgeving vallende belastingen (hoofdstuk 7: ontworpen artikel 390/1 van de gewone wet van 16 juli 1993 ‘tot vervollediging van de federale staatsstructuur’ en ontworpen artikel 28/1 van de wet van 21 december 2009 ‘betreffende het accijnsstelsel van alcoholvrije dranken en koffie’).

Aan de nieuwe regeling wordt uitwerking verleend met ingang van 1 januari 2013 (artikel 18).

VOORAFGAANDE VORMVEREISTEN

3. De in het om advies voorgelegde ontwerp aan de orde zijnde regelingen zijn te beschouwen als procedureregels inzake fiscale aangelegenheden.

Voor de oneigenlijke gewestbelastingen waarvoor de federale overheid, op grond van artikel 5, §§ 3, eerste lid, en 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’, verder blijft zorgen voor de dienst van de belastingen, gebeurt dit met inachtneming van de door haar vastgestelde procedureregels en “in overleg” met de betrokken gewesten.

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

Dat aan dit vormvereiste is voldaan, wordt bevestigd in de inleiding van de memorie van toelichting. Aan de Raad van State is het verslag medegedeeld van die overlegvergadering van 10 mei 2012.

4. De stellers van het ontwerp hebben de ontworpen regeling niet om advies voorgelegd aan de Commissie voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer (hierna: Privacycommissie). Onder meer gelet op het ontworpen artikel 338, § 21, tweede lid, van het WIB 92 waaruit blijkt dat ook financiële instellingen kunnen worden verplicht om privé-informatie vrij te geven, verdient het aanbeveling om over de ontworpen bepalingen het advies van de Privacycommissie te vragen, zoals artikel 29, § 1, van de wet van 8 december 1992 ‘tot bescherming van de persoonlijke leven[s]sfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens’ het mogelijk maakt.²

ALGEMENE OPMERKINGEN

5. Bij richtlijn 2011/16/EU worden de voorschriften en de procedures vastgelegd voor de onderlinge samenwerking van de lidstaten van de Europese Unie met het oog op de uitwisseling van inlichtingen die naar verwachting van belang zijn voor de administratie en de handhaving van de nationale belastingwetgeving van de lidstaten (artikel 1, lid 1, van de richtlijn).

De richtlijn is van toepassing op elke vorm van belastingen³ die door of namens een lidstaat of de territoriale of bestuurlijke onderdelen van een lidstaat, met inbegrip van de lokale overheden, worden geheven op het grondgebied waarop de EU-verdragen van toepassing zijn (artikel 2, leden 1 en 4, van de richtlijn).

Het gaat om minimumvoorschriften, zoals uit considerans 21 en artikel 19 van de richtlijn blijkt.

Behalve wat de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen (artikel 8 van de richtlijn) betreft, moest de omzetting tegen 1 januari 2013 gerealiseerd zijn (artikel 29, lid 1, eerste en tweede alinea, van de richtlijn).

² Cf. bv. het advies 13/2010 van 31 maart 2010 dat de Privacycommissie uitbracht over het zgn. wetsvoorstel Gilkinet - Van Hecke (http://www.privacycommission.be/sites/privacycommission/files/documents/advies_13_2010.pdf).

³ Het uitgangspunt was dat de nieuwe richtlijn van toepassing moest zijn op de directe en de indirecte belastingen die nog niet onder andere wetgeving van de Europese Unie vallen (considerans 6 van de richtlijn). Verplichte socialezekerheidsbijdragen vallen niet onder het toepassingsgebied ervan, en de richtlijn is ook niet van toepassing op de belasting over de toegevoegde waarde en op de douanerechten, noch op de accijnzen, die vallen onder andere uniale wetgeving inzake administratieve samenwerking tussen de lidstaten (artikel 2, lid 2, van de richtlijn).

6. De meewerkverplichting die uit de richtlijn voortvloeit, is niet afhankelijk van het gegeven of de lidstaat aan wie om bijstand wordt verzocht, zelf een gelijkaardige belasting heft.⁴

In het licht daarvan rijst de vraag waarom ervoor is gekozen om een parallelle regeling op te nemen in de verschillende belastingwetboeken en in de wetten van 16 juli 1993 en 21 december 2009. De keuze om geen algemene regeling aan te nemen, maar per type van belasting regels ter omzetting van de richtlijn aan te nemen,⁵ betekent dat de richtlijn niet volledig omgezet wordt.⁶ Naast die parallelle regelingen, ontbreekt immers een *catch-all* bepaling die kan worden gebruikt om te voldoen aan de verplichting tot administratieve samenwerking inzake belastingen die niet terug te voeren zijn tot één van de types van belastingen die door de federale overheid geheven worden.⁷

De oplossing voor dit probleem zou erin kunnen bestaan om aan het ontwerp een autonome *catch-all* regeling toe te voegen. In dat geval rijst echter de vraag naar het nut van al die verschillende, parallelle regelingen.

Daarom wordt ter overweging gegeven om te voorzien in een autonome algemene regeling, die kan worden toegepast op elke vorm van belastingen, zoals ook de richtlijn van toepassing is op elke vorm van belastingen (artikel 2, lid 1, van de richtlijn). Daarbij zal er dienen te worden over gewaakt dat ook voor de administratieve samenwerking in het kader van de richtlijn de voor binnenlands gebruik ter beschikking staande middelen kunnen worden aangewend om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen,⁸ alsook te voorzien in de nodige waarborgen ter bescherming van de privacy.

7. Zoals in de memorie van toelichting wordt uiteengezet bij de bespreking van artikel 3, § 2, van het ontwerp (zie ook opmerking 8) en zoals de Raad van State reeds heeft

⁴ Het uitgangspunt van de richtlijn is de heffing van een onder de regeling vallende belasting door of namens “een” lidstaat (artikel 2, lid 1, van de richtlijn), waaruit de meewerkverplichting voor de andere lidstaten voortvloeit. Artikel 17 van de richtlijn bevat beperkingen op de principiële meewerkverplichting. Zo kan de aangezochte staat weigeren de gevraagde inlichtingen te verstrekken indien zijn wetgeving het hem niet toestaat voor eigen doeleinden het onderzoek in te stellen of de gevraagde inlichtingen te verzamelen (artikel 17, lid 2) of indien de verzoekende lidstaat op juridische gronden soortgelijke inlichtingen niet kan verstrekken (artikel 17, lid 3). Geen van beide beperkingen lijkt evenwel de eis te kunnen rechtvaardigen van het bestaan van een soortgelijke belasting in de aangezochte lidstaat. Integendeel, uit artikel 18 van de richtlijn volgt de verplichting voor de aangezochte staat om de middelen waarover hij beschikt om de gevraagde inlichtingen te verzamelen, aan te wenden “zelfs indien hij de inlichtingen niet voor eigen belastingdoeleinden nodig heeft”. Ook dat is een aanwijzing dat het bestaan van een soortgelijke belasting niet als voorwaarde gesteld kan worden voor het verschaffen van de gevraagde inlichtingen.

⁵ Niet voor elk type van belastingen wordt de richtlijn overigens omgezet. In boek III van het Wetboek van successierechten, dat betrekking heeft op de jaarlijkse taks op de coördinatiecentra, wordt dergelijke regeling immers niet ingevoegd.

⁶ Bovendien komen in de verschillende belastingwetboeken wetboekoverschrijdende kruisverwijzingen voor, waardoor het moeilijk is de aangelegenheid op die wijze op een rechtszekere manier te regelen (zie bv. de toepassing van de artikelen 301 en 412bis van het WIB 92 en de uitvoeringsregelen voor die artikelen, en artikel 162nonies van het Wetboek der successierechten).

⁷ Bv. een lidstaat die een algemene vermogensbelasting heft, zou op grond van de richtlijn aan België om inlichtingen in dat verband kunnen verzoeken. Geen van de bepalingen van het ontwerp biedt ter zake echter een afdoende wettelijke basis.

⁸ Uit de richtlijn volgt immers dat de middelen voor het verrichten van het onderzoek en het verzamelen van inlichtingen waarover de lidstaat voor binnenlands gebruik beschikt, ook moeten worden aangewend voor de administratieve samenwerking in het kader van de richtlijn (zie verder, opmerking 22, voetnoot 14).

opgemerkt in advies 52.632/3⁹, zal voor de omzetting van bepaalde aspecten van de richtlijn een samenwerkingsakkoord gesloten moeten worden.

Het gegeven dat een dergelijk akkoord er nog niet is en dat de tekst ervan derhalve niet aan de afdeling Wetgeving kon worden medegedeeld, bemoeilijkt het onderzoek van het ontwerp vermits niet kan worden nagegaan of de verschillende regelingen goed op elkaar zijn afgestemd en of de richtlijn volledig wordt omgezet. Op dit punt dient de Raad van State derhalve een voorbehoud te maken.

8. In het ontworpen artikel 338, § 2, 6°, van het WIB 92 (artikel 3 van het ontwerp) wordt “Belgische bevoegde autoriteit” als volgt omschreven:

“de door België als zodanig aangewezen autoriteit. Het Belgisch centraal verbindingsbureau, de Belgische verbindingdiensten en de Belgische bevoegde ambtenaren worden eveneens als Belgische bevoegde autoriteit bij delegatie beschouwd”.

Uit artikel 3, 1° en 2°, van de richtlijn volgt dat onder “bevoegde autoriteit” en “centraal verbindingsbureau” in de richtlijn respectievelijk wordt verstaan:

- bevoegde autoriteit (van een lidstaat):

“de door die lidstaat als zodanig aangewezen autoriteit. In het kader van deze richtlijn worden het centrale verbindingsbureau, de verbindingdiensten en de bevoegde ambtenaren beschouwd als bevoegde autoriteiten bij delegatie overeenkomstig artikel 4”;

- centraal verbindingsbureau:

“het bureau dat als zodanig is aangewezen en is belast met de primaire zorg voor de contacten met de andere lidstaten op het gebied van de administratieve samenwerking”.

Uit de artikelen 3, 1°, en 4, lid 2, van de richtlijn volgt dat er voor België één bevoegde autoriteit aan te wijzen is die op haar beurt één centraal verbindingsbureau aanwijst. Gelet op de onderscheiden bevoegdheden van de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten inzake belastingen, zullen zowel de bevoegde autoriteit als dit centraal verbindingsbureau een aan die overheden gemeenschappelijke instantie moeten zijn.¹⁰

Dat er per en door elke lidstaat slechts één bevoegde autoriteit kan worden aangewezen, blijkt ook uit artikel 4, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn, dat elke lidstaat verplicht om aan de Commissie van de Europese Unie mede te delen welke “de” bevoegde autoriteit van

⁹ Adv.RvS 52.632/3 van 4 februari 2013 over een voorontwerp van decreet ‘betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen’ (nog niet bekendgemaakt in de parlementaire stukken van het Vlaams Parlement).

¹⁰ De toebedeling van bevoegdheden aan de verbindingdiensten moet door de nationale wetgever worden geregeld (considerans 8 van de richtlijn).

die lidstaat is.¹¹ Daaruit volgt dat er voor België in het kader van de richtlijn slechts één orgaan als bevoegde autoriteit kan optreden.¹²

Door in de ontworpen bepalingen melding te maken van de “Belgische” bevoegde autoriteit, is niet meteen duidelijk of het gaat om “de” bevoegde autoriteit voor België als geheel, dan wel om de voor de federale overheid bevoegde autoriteit. Is dat laatste het geval, dan gaat het niet om de bevoegde autoriteit bedoeld in de richtlijn, maar om een orgaan dat in het kader van het nog te sluiten samenwerkingsakkoord zal kunnen optreden. De omschrijving van (Belgische) “bevoegde autoriteit” wekt aldus verwarring en werkt rechtsonzekerheid in de hand.

Vermits de federale wetgever niet bevoegd is om de richtlijnbeepalingen met betrekking tot het aanwijzen van de bevoegde autoriteit voor België als geheel eenzijdig om te zetten, dient ervan uit te worden gegaan dat die ontworpen bepalingen slechts betrekking hebben op het aanwijzen van de bevoegde overheid die op het intern-Belgische plan voor de federale overheid kan optreden. De gemachtigde heeft trouwens bevestigd dat met “Belgische bevoegde autoriteit” de federale instantie wordt bedoeld. Er zal derhalve in het ontwerp beter tot uiting moeten worden gebracht dat met de omschrijving “bevoegde autoriteit” iets anders wordt bedoeld dan in de richtlijn. In plaats van “Belgische bevoegde autoriteit” zou bijvoorbeeld “federale bevoegde autoriteit” kunnen worden geschreven. Hetzelfde geldt voor de overige organen die zijn vermeld in het ontworpen artikel 338, § 2, 6°, van het WIB 92.

9. Het verdient in het algemeen aanbeveling de in een richtlijn gebruikte terminologie over te nemen in het nationale recht,¹³ behoudens indien in de nationale rechtsorde een andere, meer courante term wordt gebruikt waarvan de betekenis samenvalt met die van de term uit de richtlijn. In de andere gevallen bestaat er kans op verwarring als de terminologie van de richtlijn niet letterlijk wordt overgenomen. Het gebruik van een andere term is in principe ook mogelijk wanneer die een bredere betekenis heeft dan de in de richtlijn gehanteerde term en de bepalingen van de richtlijn zich daar niet tegen verzetten. In dat geval is de nationale regeling breder dan de in de richtlijn beoogde regeling.

Bij de artikelsgewijze bespreking zal worden gewezen op in het ontwerp voorkomende, van de richtlijn afwijkende terminologie (zie de opmerkingen 12, 15 en 16).

10. Het algemeen deel (“Inleiding”) van de memorie van toelichting die bij het ontwerp is gevoegd, bestaat grotendeels uit de overname van bepaalde consideransen van de richtlijn. Het louter overnemen van (in dit geval, sommige) consideransen van een richtlijn die wordt omgezet, heeft geen toegevoegde waarde. Het zou nuttig zijn in de memorie van toelichting meer duiding te geven bij de incorporatie van de richtlijnvoorschriften in het interne recht en de wisselwerking met de gemeenrechtelijke fiscale procedureregels.

¹¹ Aan de Commissie is medegedeeld dat voor België als bevoegde autoriteit optreedt, de “Voorzitter van het Directiecomité van de FOD Financiën” (*Pb.C.* 17 juni 2011, afl. 177, 4).

¹² Hetzelfde geldt overigens voor het centraal verbindingsbureau (artikel 4, lid 2, van de richtlijn). Zoals uit de memorie van toelichting (toelichting bij artikel 3, § 2) blijkt, zal ook de aanduiding van het Belgisch centraal verbindingsbureau geregeld worden in het nog te sluiten samenwerkingsakkoord.

¹³ Voor zover er geen discordantie tussen de Nederlandse en de Franse tekst van de richtlijn bestaat.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

11. Het ontworpen artikel 338, § 1, derde lid, eerste zin, van het WIB 92 bepaalt (cursivering toegevoegd): “Dit artikel laat de toepassing *in de lidstaten* van de regels inzake wederzijdse rechtshulp in strafzaken onverlet.”

Daarmee wordt artikel 1, lid 3, eerste zin, van de richtlijn omgezet. In het kader van de richtlijn is een dergelijke bepaling logisch, aangezien de functie van voormeld artikel 1, lid 3, eerste zin, het afbakenen van het onderwerp van de richtlijn is, en erdoor wordt bevestigd dat de bepalingen ervan niet raken aan de toepassing van de regels inzake wederzijdse rechtshulp in strafzaken.

Hier echter volstaat het voor de omzetting van die bepaling de betrokken zin als volgt te stellen:

“Dit artikel laat de toepassing van de regels inzake wederzijdse rechtshulp in strafzaken onverlet.”

12. Waar in het hetzelfde ontworpen artikel 338, § 1, derde lid, van het WIB 92 gewag wordt gemaakt van “regelgeving”, terwijl in de richtlijn de ruimere term “rechtsinstrumenten” wordt gebruikt, kan beter de formulering van de richtlijn worden gevolgd. Hetzelfde geldt voor het ontworpen artikel 338, § 6, eerste lid, 3°, van het WIB 92 waar gewag wordt gemaakt van “communautaire regelgeving” terwijl in artikel 8, lid 1, c), van de richtlijn de omschrijving “uniale rechtsinstrumenten” wordt gebruikt.

13. Ter wille van de duidelijkheid zou de tweede zin van het ontworpen artikel 338, § 2, 11°, van het WIB 92 beter als derde lid in de ontworpen paragraaf 6 worden ingevoegd.

14. Het laatste lid van het ontworpen artikel 338, § 5, van het WIB 92 refereert aan het afwijzen van het verzoek om inlichtingen “om de in paragraaf 19 genoemde redenen”. In die paragraaf 19 wordt echter vooropgesteld dat de bevoegde autoriteit eerst de inlichtingen moet trachten te verkrijgen uit alle gebruikelijke bronnen die zij in de gegeven omstandigheden kan aanspreken. Het gaat derhalve niet om redenen tot afwijzing van het verzoek.

In paragraaf 5 zal echter moeten worden verwezen naar paragraaf 20 in plaats van naar paragraaf 19.¹⁴

15. Luidens het ontworpen artikel 338, § 6, van het WIB 92 heeft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen onder meer betrekking op “bezoldigingen van werknemers” (1°), terwijl in artikel 8, lid 1, a), van de richtlijn in dat verband melding wordt gemaakt van “arbeidsinkomen”. De terminologie van het ontwerp dient beter te worden afgestemd op de bewoordingen van de richtlijn, vermits de term “arbeidsinkomen” ruimer is dan

¹⁴ Vgl. met de artikelen 7, lid 6, en 17, leden 2 tot 5, van de richtlijn.

de omschrijving “bezoldigingen van werknemers”. Ook inkomen uit zelfstandige arbeid is bijvoorbeeld als arbeidsinkomen te beschouwen, maar een dergelijk inkomen kan niet geacht worden begrepen te zijn onder de omschrijving “bezoldigingen van werknemers”.

Het is overigens niet duidelijk waarom in de ontworpen paragraaf 6 geen regeling ter omzetting van artikel 8, lid 3, van de richtlijn is opgenomen.

16. Om meer in overeenstemming met artikel 9, lid 2, van de richtlijn te zijn, dient in de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 338, § 7, tweede lid, van het ontwerp gebruik te worden gemaakt van het werkwoord “uitwisselen” (niet: meedelen).

17. In het ontworpen artikel 338, § 14, eerste lid, van het WIB 92 dient de verwijzing naar paragraaf 8 vervangen te worden door een verwijzing naar paragraaf 7.

18. Waar het volstaat om in de richtlijn heel in het algemeen te bepalen dat de verstekte inlichtingen “vallen onder de geheimhoudingsplicht en (...) de bescherming [genieten] waarin het nationale recht van de ontvangende lidstaat met betrekking tot soortgelijke inlichtingen voorziet” (artikel 16, lid 1, eerste alinea, van de richtlijn), moet dit in de omzettingwet met voldoende precisie worden bepaald. Dit klemmt des te meer daar de schending van die regels strafrechtelijk sanctioneerbaar moet kunnen zijn,¹⁵ en derhalve het wettigheidsbeginsel in strafzaken moet worden gerespecteerd.¹⁶ Dit wettigheidsbeginsel brengt met zich dat het voor de wetgevende macht een grondwettelijke verplichting, en niet een loutere algemene verplichting van zorgvuldig beleid is om in strafzaken met precieze regels te werken.

Het ontworpen artikel 338, § 17, eerste lid, van het WIB 92 voldoet niet aan die vereisten.

19. In het ontworpen artikel 338, § 17, tweede lid, 2°, van het WIB 92 wordt gerefereerd aan “andere belastingen en rechten vallend onder artikel 2 van de Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde belastingen, rechten en andere maatregelen”.

Er kan beter worden verwezen naar de regels die zijn aangenomen ter omzetting van richtlijn 2010/24/EU en inzonderheid naar artikel 3 van de wet van 9 januari 2012 ‘houdende omzetting van Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen’, waarin het toepassingsgebied van de wet wordt omschreven.

20. Het derde lid van het ontworpen artikel 338, § 17, van het WIB 92 bepaalt dat de inlichtingen en de bescheiden voor andere doeleinden kunnen worden gebruikt na toestemming van de buitenlandse autoriteit die de inlichtingen “overeenkomstig dit artikel” heeft verstrekt. Een

¹⁵ Zie onder meer de artikelen 337 en 453 van het WIB 92 en artikel 458 van het Strafwetboek.

¹⁶ Artikel 14 van de Grondwet; artikel 7, lid 1, van het Europees Verdrag over de rechten van de mens; artikel 15, lid 1, van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten.

buitenlandse autoriteit is niet gebonden door de Belgische federale regelgeving, maar door de eigen nationale regels. Zoals in artikel 16, lid 2, van de richtlijn, zal in die bepaling moeten worden gerefereerd aan de overeenkomstig richtlijn 2011/16/EU verstrekte inlichtingen.

Bovendien dient de laatste zin van het betrokken lid te worden geschrapt. Daarin wordt immers een verplichting opgelegd aan de buitenlandse autoriteit. De wetgever heeft niet die bevoegdheid.

21. Het ontworpen artikel 338, § 19, van het WIB 92 bevat de regel dat de (federale) bevoegde autoriteit, alvorens om inlichtingen te verzoeken, eerst moet trachten die inlichtingen uit alle gebruikelijke bronnen te verkrijgen. Uit artikel 17, lid 1, van de richtlijn volgt echter ook dat de inlichtingen slechts moeten worden verstrekt, als de verzoekende autoriteit eerst heeft getracht die inlichtingen via de gebruikelijke bronnen te krijgen. Het is niet duidelijk waarom dat aspect van de richtlijn bepaling, namelijk dat het verstrekken van de inlichtingen is onderworpen aan de voorwaarde dat de verzoekende autoriteit de inlichtingen eerst heeft trachten te verkrijgen via alle gebruikelijke bronnen, niet wordt omgezet.

22. Terwijl uit artikel 17, lid 2, van de richtlijn volgt dat de verplichting¹⁷ voor de aangezochte staat om een onderzoek in te stellen of inlichtingen te verstrekken niet geldt “indien zijn wetgeving hem niet toestaat voor eigen doeleinden het onderzoek in te stellen of de gevraagde inlichtingen te verzamelen”, wordt in het ontworpen artikel 338, § 20, eerste lid, van het WIB 92 bepaald dat in die gevallen de (federale) bevoegde overheid “niet verplicht” is, aldus wel de mogelijkheid openlatend.

Vermits onderzoeksbevoegdheden van de administratieve overheid ten aanzien van burgers bij formele wet moeten worden bepaald omdat ermee afbreuk wordt gedaan aan bepaalde fundamentele vrijheden, mag er vanuit worden gegaan dat indien de Belgische wetgever de federale bevoegde autoriteit niet toestaat om voor eigen doeleinden het onderzoek in te stellen of de gevraagde inlichtingen te verzamelen, dit ook geldt voor de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen zoals geregeld bij de richtlijn. Het ontworpen artikel 338, § 20, eerste lid, van het WIB 92 zal derhalve dienen te worden herschreven, bijvoorbeeld door dat lid te laten aanvangen met de woorden “Het is de federale bevoegde autoriteit niet toegelaten onderzoek in te stellen of inlichtingen te verstrekken ...”.

Waar in de richtlijn gewag wordt gemaakt van de mogelijkheid (“kan”) om te weigeren, op grond van het wederkerigheidsbeginsel (artikel 17, lid 3, van de richtlijn), het beschermen van bepaalde particuliere belangen (artikel 17, lid 4: indien het verstrekken van inlichtingen zou leiden tot de openbaarmaking van een handels-, bedrijfs-, nijverheids- of beroepsgeheim of een fabrieks- of handelswerkwijze) of het algemeen belang (artikel 17, lid 4: indien het inlichtingen betreft waarvan de onthulling in strijd zou zijn met de openbare orde), is

¹⁷ Dat het in principe om een verplichting gaat, blijkt onder meer uit de overwegingen 9 (“moeten”), 19 (de uitzonderingsgronden zijn beperkend te interpreteren) en 20, en de artikelen 5, 6, leden 1 en 3, en 18, lid 1, van de richtlijn. Voor zover de aangezochte lidstaat volgens zijn nationale wetgeving voor binnenlands gebruik een onderzoek kan instellen of inlichtingen kan verzamelen, is hij verplicht die middelen ook aan te wenden voor de uitwisseling van inlichtingen op verzoek in het kader van de richtlijn. Uit de richtlijn volgt echter geen verplichting voor de nationale wetgevers om in dergelijke middelen te voorzien.

er een belangenafweging mogelijk. Hierbij rijst de vraag of niet moet worden voorzien in een procedure ter vrijwaring van de rechten van de belanghebbenden (bv. door een voorafgaande kennisgeving met mogelijkheid van bezwaar).

23. In het ontworpen artikel 338, § 22, van het WIB 92 wordt bepaald dat indien “België” voorziet in een samenwerking met een derde land die verder reikt dan de bij de richtlijn geregelde samenwerking, “België” die verder reikende samenwerking niet kan weigeren aan een andere EU-lidstaat die met haar die verder reikende samenwerking wenst aan te gaan.

Aangezien het voorliggende ontwerp strekt tot de omzetting van de richtlijn uitsluitend voor het federale niveau en niet voor België als geheel,¹⁸ dient het woord “België” in de ontworpen paragraaf telkens vervangen te worden door de woorden “de federale Belgische overheid”.

24. In het ontworpen artikel 338, § 25, tweede lid, zal moeten worden verduidelijkt wat precies dient te worden verstaan onder “de Belgische voorschriften betreffende het doorgeven van persoonsgegevens aan derde landen”. Artikel 22 van de Grondwet houdt immers een legaliteitsbeginsel in: dat artikel vereist dat elke overheidsinmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven en het gezinsleven wordt voorgeschreven door een voldoende precieze wettelijke bepaling, die daarenboven moet beantwoorden aan een dwingende maatschappelijke behoefte en evenredig moet zijn met de daarin nagestreefde wettige doelstelling.¹⁹

Volgens de gemachtigde wordt de gegevensbescherming waaraan artikel 25 van de richtlijn refereert, geregeld bij de wet van 3 augustus 2012 ‘houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten’. In elk geval zullen bij het doorgeven van persoonsgegevens aan derde landen ook de minimumwaarborgen moeten worden nageleefd die zijn vastgelegd bij de wet van 8 december 1992.

25. De opmerkingen 8 en 11 tot 24 zijn van overeenkomstige toepassing voor de ontworpen artikelen met een parallelle inhoud die zijn opgenomen in de artikelen 5, 9 tot 11, 13, 15 en 17 van het ontwerp.

¹⁸ Artikel 4, lid 2, van het Verdrag betreffende de Europese Unie bepaalt dat de Europese Unie de nationale identiteit van de lidstaten dient te eerbiedigen, die besloten ligt in hun politieke en constitutionele basisstructuren, waaronder die voor regionaal en lokaal zelfbestuur. Uit het arrest *Horvath* vloeit voort dat het Hof van Justitie van de Europese Unie aanvaardt dat in een land met een federaal systeem verschillende wetgevende regimes gelden, uiteraard beperkt tot de bevoegdheidssfeer van de betrokken wetgever (HvJ 16 juli 2009, C-428/07, punten 49 tot 51). De regel van artikel 24 van de richtlijn dient wat België betreft derhalve te worden toegepast op de verschillende wetgevers die ter zake bevoegdheid hebben.

¹⁹ GwH 18 maart 2010, nr. 29/2010, B.10.1.

Artikel 5

26. Artikel 5 van het ontwerp strekt ertoe een artikel 289*bis* in te voegen in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten. Het wordt ingevoegd na artikel 289, dat eveneens een algemene draagwijdte heeft en wordt voorafgegaan door het opschrift “Gemeenschappelijke bepaling voor alle belastingen”.

Er wordt ter overweging gegeven om de artikelen 289 en 289*bis* onder te brengen in een titel IV van het wetboek, met als opschrift “Gemeenschappelijke bepalingen”.

Artikel 8

27. In het ontworpen artikel 146*ter*, derde lid, van het Wetboek der successierechten lijken de woorden “of van een fiscaal rijksbestuur” overbodig, in welk geval ze dienen te worden geschrapt.

Artikel 15

28. Het ontworpen artikel 390/1, § 1, eerste lid, § 12, eerste lid, § 13, eerste lid en § 25, eerste lid, van de wet van 16 juli 1993 bepaalt dat de regeling betrekking heeft op “milieutaksen”. Het nieuwe artikel wordt ingevoegd in boek III van die wet, dat sedert 1 januari 2013 als opschrift draagt “Verpakkingsheffing en milieuheffing” (niet langer: “Milieutaksen”). In de ontworpen bepaling zal dan ook naar die heffingen dienen te worden verwezen in plaats van naar milieutaksen.

Artikel 18

29. Luidens artikel 18 van het ontwerp, treedt de nieuwe regeling “in werking” vanaf 1 januari 2013.

In dat verband moet erop gewezen worden dat, zo de lidstaten er weliswaar toe zijn gehouden om zich tijdig aan een EU-richtlijn te conformeren, zulks niet kan gebeuren met schending van het rechtszekerheidsbeginsel en de vereisten inzake toelaatbaarheid van retroactiviteit. Zoals het Grondwettelijk Hof er reeds meermaals heeft op gewezen, is de niet-retroactiviteit van wetten een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid en vereist die waarborg dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat eenieder in redelijke mate de gevolgen van een welbepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat de handeling wordt verricht.²⁰ Nog volgens het Grondwettelijk Hof kan de terugwerkende kracht van wetten enkel worden verantwoord wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang. Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht tot doel heeft de afloop van een gerechtelijke procedure in een welbepaalde zin te beïnvloeden of de

²⁰ Zie onder meer: GwH 20 mei 1998, nr. 49/98, B.4; GwH 9 februari 2000, nr. 17/2000, B.4; GwH 15 mei 2008, nr. 80/2008, B.4; GwH 13 januari 2011, nr. 3/2011, B.7.

rechtscolleges te verhinderen zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang²¹ een verantwoording bieden voor het optreden van de wetgever dat ten nadele van een categorie burgers inbreuk maakt op de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.²²

Voor de terugwerkende kracht waarin het ontwerp van wet voorziet, zou derhalve een verantwoording moeten kunnen worden geboden die verder reikt dan een loutere verwijzing naar het tijdstip vanaf wanneer de betrokken richtlijn toepassing dient te vinden in het interne recht.

De gemachtigde gaf volgende toelichting:

“Sinds 1 januari 2013 kunnen de buitenlandse bevoegde autoriteiten de toepassing van de richtlijn 2011/16/EU vragen en hebben van deze mogelijkheid al gebruik gemaakt om verzoeken aan België te richten. Teneinde hiermee niet in de problemen te komen, voorziet de omzettingstekst in een datum van inwerkingtreding vanaf 1 januari 2013.”

Die toelichting overtuigt niet, omdat er geen uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang aangevoerd worden. Bovendien valt niet in te zien hoe men aan bepaalde verplichtingen nog met terugwerkende kracht kan voldoen, zoals de bepalingen in verband met de spontane uitwisseling van inlichtingen.

Voor zover de terugwerkende kracht toch zou kunnen worden verantwoord, verdient het aanbeveling die verantwoording in de memorie van toelichting op te nemen en dient artikel 18 als volgt geformuleerd te worden:

“Deze wet heeft uitwerking met ingang van 1 januari 2013.”²³

*

²¹ Zoals de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst (zie onder meer de in de vorige voetnoot vermelde arresten GwH nrs. 49/98 en 17/2000 en GwH 22 januari 2003, nr. 6/2003, B.8).

²² Zie, naast de in de vorige voetnoot geciteerde arresten, onder meer: GwH 6 november 1997, nr. 64/97, B.5; GwH 14 januari 1998, nr. 3/98, B.7; GwH 15 september 1999, nr. 97/99, B.23; GwH 13 maart 2001, nr. 38/2001, B.14.1; GwH 19 december 2001, nr. 159/2001, B.13.1; GwH, 22 januari 2003, nr. 6/2003, B.8; GwH 12 mei 2010, nr. 55/2010, B.8.1; GwH 13 januari 2011, nr. 3/2011, B.7.

²³ *Beginnelsen van de wetgevingstechniek - Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, formule F 4-5-1-3, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

1. En application de 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 ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

2. Comme l'indique son intitulé, l'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de transposer la directive 2011/16/UE du Conseil de l'Union européenne du 15 février 2011 'relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE' (ci-après : la directive), et ce en ce qui concerne l'autorité fédérale.

Les modifications que comporte le projet concernent les impôts sur les revenus (chapitre 2 : article 338, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après « CIR 92 »), les taxes assimilées aux impôts sur les revenus (chapitre 3: modification de l'article 2, alinéa 1^{er}, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus), les droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (chapitre 4 : article 289bis, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque, et de greffe), les droits de succession (chapitre 5 : articles 146ter, 146quater, 160bis et 162/1, en projet, du Code des droits de succession), divers droits et taxes (chapitre 6 : article 211/1, en projet, du Code des droits et taxes divers) et d'autres taxes qui ne sont pas régies par la législation de l'Union européenne sur les accises (chapitre 7 : article 390/1, en projet de la loi ordinaire du 16 juillet 1993 'visant à achever la structure fédérale de l'État', et article 28/1, en projet, de la loi du 21 décembre 2009 'relative au régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café').

Les nouvelles dispositions produisent leurs effets le 1^{er} janvier 2013 (article 18).

FORMALITÉS PRÉALABLES

3. Les dispositions qui font l'objet du projet soumis pour avis doivent être considérées comme des règles de procédure en matière fiscale.

En ce qui concerne les impôts non proprement régionaux pour lesquels, sur le fondement de l'article 5, §§ 3, alinéa 1^{er}, et 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', l'autorité fédérale continue à assurer le service des impôts, ce service a lieu dans le respect des règles de procédure que celle-ci fixe et « en concertation » avec les régions concernées.

L'introduction de l'exposé des motifs confirme qu'il a été satisfait à cette formalité. Le procès-verbal de cette réunion de concertation du 10 mai 2012 a été communiqué au Conseil d'État.

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

4. Les auteurs du projet n'ont pas soumis les dispositions en projet à l'avis de la Commission pour la protection de la vie privée (ci-après : Commission vie privée). Eu égard notamment à l'article 338, § 21, alinéa 2, en projet, du CIR 92, dont il ressort que des organismes financiers peuvent également être obligés de communiquer des informations privées, il est recommandé de demander l'avis de la Commission vie privée au sujet des dispositions en projet, comme le permet l'article 29, § 1^{er}, de la loi du 8 décembre 1992 'relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel' ².

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

5. La directive 2011/16/UE établit les règles et procédures selon lesquelles les États membres de l'Union européenne coopèrent entre eux aux fins d'échanger les informations vraisemblablement pertinentes pour l'administration et l'application de la législation interne relative aux taxes et impôts des États membres (article 1^{er}, paragraphe 1, de la directive).

La directive s'applique à tous les types de taxes et impôts ³ perçus par un État membre, ou en son nom, ou par ses entités territoriales ou administratives, ou en leur nom, y compris les autorités locales, sur le territoire auquel les traités UE s'appliquent (article 2, paragraphes 1 et 4, de la directive).

Il s'agit de règles minimales, ainsi qu'il ressort du considérant 21 et de l'article 19 de la directive.

Sauf en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations (article 8 de la directive), la transposition devait être réalisée au 1^{er} janvier 2013 (article 29, paragraphe 1, premier et deuxième alinéas, de la directive).

² Comp. par exemple l'avis 13/2010 du 31 mars 2010 que la Commission vie privée a donné sur la proposition de loi dite « Gilkinet - Van Hecke » (http://www.privacycommission.be/sites/privacycommission/files/documents/avis_13_2010_0.pdf).

³ Le principe était que la nouvelle directive devait s'appliquer aux impôts directs et indirects qui ne sont pas encore couverts par d'autres dispositions législatives de l'Union européenne (considérant 6 de la directive). Les cotisations sociales obligatoires ne tombent pas dans son champ d'application et la directive ne s'applique pas non plus à la taxe sur la valeur ajoutée et aux droits de douane, ni aux droits d'accises couverts par d'autres textes de législation de l'Union relatifs à la coopération administrative entre États membres (article 2, paragraphe 2, de la directive).

6. L'obligation de coopération qui découle de la directive ne requiert pas que l'État membre auquel il est demandé de prêter assistance perçoive lui-même un impôt analogue ⁴.

Dans ce contexte, la question se pose de savoir pourquoi il a été choisi d'insérer des dispositifs parallèles dans les différents codes fiscaux et dans les lois des 16 juillet 1993 et 21 décembre 2009. Opter pour l'adoption de règles de transposition de la directive pour chaque type de taxe et d'impôt plutôt que pour l'adoption de règles générales ⁵ équivaut à ne pas transposer totalement la directive ⁶. À côté de ces dispositions parallèles, il manque en effet un dispositif à portée générale susceptible d'être utilisé pour satisfaire à l'obligation de coopération administrative pour les taxes et impôts qui ne peuvent pas être classés dans un des types de ceux que perçoit l'autorité fédérale ⁷.

On pourrait remédier à ce problème en complétant le projet par un dispositif autonome à portée générale. Dans ce cas, la question se pose toutefois de savoir quelle est l'utilité de tous ces divers dispositifs parallèles.

C'est la raison pour laquelle il est suggéré de prévoir un dispositif général autonome, qui peut s'appliquer à tous les types de taxes et impôts, au même titre que la directive (article 2, paragraphe 1, de la directive). Il faudra en outre veiller à ce que les moyens disponibles à des fins d'usage interne puissent aussi être mis en œuvre pour obtenir les informations demandées en vue de la coopération administrative dans le cadre de la directive ⁸, et prévoir les garanties nécessaires à la protection de la vie privée.

7. Comme l'expose le commentaire de l'article 3, § 2, du projet, dans l'exposé des motifs (voir également l'observation 8), et comme le Conseil d'État l'a déjà observé dans son

⁴ Le principe de la directive est la perception par « un » État membre, ou en son nom, d'une taxe ou d'un impôt relevant du champ d'application de la réglementation (article 2, paragraphe 1, de la directive), dont découle l'obligation de coopération pour les autres États membres. L'article 17 de la directive comporte des limites au principe de l'obligation de coopération. L'État requis peut ainsi refuser de fournir les informations demandées si sa législation ne lui permet pas, pour ses propres fins, de procéder à l'enquête ou de collecter les informations demandées (article 17, paragraphe 2) ou si l'État membre requérant n'est pas en mesure, pour des raisons juridiques, de fournir des informations similaires (article 17, paragraphe 3). Aucune des deux limites ne semble toutefois pouvoir justifier l'exigence qu'un impôt analogue existe dans l'État membre requis. Au contraire, il ressort de l'article 18 de la directive que l'État requis a l'obligation de mettre en œuvre son dispositif de collecte de renseignements afin d'obtenir les informations demandées, « même si ces dernières ne lui sont pas nécessaires pour ses propres besoins fiscaux ». Cet élément constitue également un indice selon lequel la communication des informations demandées ne peut pas être soumise à la condition de l'existence d'un impôt analogue.

⁵ Au demeurant, la directive n'est pas transposée pour chaque type de taxes ou impôts. De telles dispositions n'ont en effet pas été insérées dans le livre III du Code des droits de succession, qui concerne la taxe annuelle sur les centres de coordination.

⁶ En outre, les différents codes fiscaux comportent des références croisées qui débordent du cadre d'un code déterminé et qui font obstacle à ce que la matière soit réglée dans le respect de la sécurité juridique (voir par exemple l'application des articles 301 et 412bis du CIR 92 et les dispositions d'exécution de ces articles, et l'article 162nonies du Code des droits de succession).

⁷ Par exemple, un État membre qui prélève un impôt général sur le patrimoine pourrait, sur la base de la directive, demander des informations à la Belgique à ce sujet. Aucune des dispositions du projet ne procure cependant une base légale adéquate en la matière.

⁸ Il résulte en effet de la directive que les moyens dont l'État membre dispose à des fins d'usage interne pour la réalisation de l'enquête et la collecte d'informations doivent également être mis en œuvre en vue de la coopération administrative dans le cadre de la directive (voir plus loin, observation 22, note de bas de page 14).

avis 52.632/3 ⁹, la transposition de certains aspects de la directive requiert la conclusion d'un accord de coopération.

Dès lors qu'un tel accord n'existe pas encore et que son texte ne pouvait par conséquent pas être communiqué à la section de législation, l'examen du projet s'en trouve compliqué, puis qu'il n'est pas possible d'examiner si les différents dispositifs s'harmonisent parfaitement et si la directive est totalement transposée. Le Conseil d'État doit par conséquent émettre une réserve sur ce point.

8. L'article 338, § 2, 6°, en projet, du CIR 92 (article 3 du projet) définit l'« autorité compétente belge » comme suit :

« l'autorité désignée en tant que telle par la Belgique. Le bureau central de liaison belge, les services de liaison belges et les fonctionnaires compétents belges sont également considérés comme l'autorité compétente belge par délégation ».

Il résulte de l'article 3, 1° et 2°, de la directive qu'aux fins de la directive, on entend respectivement par « autorité compétente » et « bureau central de liaison » :

- autorité compétente (d'un État membre) :

« l'autorité désignée en tant que telle par cet État membre. Lorsqu'ils agissent en vertu de la présente directive, le bureau central de liaison, un service de liaison ou un fonctionnaire compétent sont également considérés comme une autorité compétente par délégation, conformément à l'article 4 » ;

- bureau central de liaison :

« le bureau qui a été désigné comme tel et qui est le responsable privilégié des contacts avec les autres États membres dans le domaine de la coopération administrative ».

Il résulte des articles 3, 1°, et 4, paragraphe 2, de la directive que pour la Belgique, une seule autorité compétente doit être désignée qui, à son tour, désigne un bureau central de liaison unique. Eu égard aux compétences respectives de l'État fédéral, des communautés et des régions en matière fiscale, tant l'autorité compétente que ce bureau central de liaison devront être une instance commune à ces autorités ¹⁰.

Le fait qu'une seule autorité compétence peut être désignée par et pour chaque État membre ressort également de l'article 4, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive, qui oblige chaque État membre à indiquer à la Commission de l'Union européenne quelle est « son »

⁹ Conseil d'État, section de législation, avis 52.632/3 du 4 février 2013 sur un avant-projet de décret 'betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen' (pas encore publié dans les documents parlementaires du Parlement flamand).

¹⁰ L'attribution de compétences aux services de liaison doit être réglée par le législateur national (considérant 8 de la directive).

autorité compétente¹¹. Il en résulte qu'un seul organe peut agir comme autorité compétente pour la Belgique dans le cadre de la directive¹².

En mentionnant l'autorité compétente « belge » dans les dispositions en projet, on n'aperçoit pas d'emblée s'il s'agit de « l' » autorité compétente pour la Belgique dans son ensemble ou de l'autorité compétente pour l'autorité fédérale. Dans cette dernière hypothèse, il ne s'agit dès lors pas de l'autorité compétente visée dans la directive, mais d'un organe qui pourra agir dans le cadre de l'accord de coopération qui doit encore être conclu. La définition d'« autorité compétente » (belge) prête ainsi à confusion et contribue à l'insécurité juridique.

Le législateur fédéral n'étant pas compétent pour transposer unilatéralement les dispositions de la directive concernant la désignation de l'autorité compétente pour la Belgique dans son ensemble, il convient de considérer que ces dispositions en projet ne portent que sur la désignation de l'autorité compétente qui peut agir sur le plan interne belge pour l'autorité fédérale. Le délégué a du reste confirmé qu'on entend par « Belgische bevoegde autoriteit » l'instance fédérale. Par conséquent, il y aurait lieu de préciser dans le projet que la définition « autorité compétente » vise autre chose que la définition énoncée dans la directive. On pourrait par exemple écrire « autorité compétente fédérale » au lieu de « autorité compétente belge ». La même observation vaut pour les autres organes qui sont mentionnés à l'article 338, § 2, 6°, en projet, du CIR 92.

9. D'une manière générale, il est recommandé de reproduire en droit interne la terminologie utilisée dans une directive¹³, sauf si l'ordre juridique national utilise un autre terme qui relève davantage de l'usage courant et dont la signification correspond à celle du terme de la directive. Dans les autres cas, l'utilisation d'une terminologie qui ne correspondrait pas littéralement à celle de la directive peut être source de confusion. En principe, l'utilisation d'un autre terme est également possible lorsque celui-ci a une signification plus large que le terme utilisé dans la directive et que les dispositions de celle-ci ne s'y opposent pas. Dans ce cas, la réglementation nationale sera plus large que celle visée dans la directive.

Lors du commentaire des articles, on attirera l'attention sur l'utilisation, dans le projet, d'une terminologie qui s'écarte de la directive (voir les observations 12, 15 et 16).

10. La partie générale (« Introduction ») de l'exposé des motifs accompagnant le projet reproduit, dans une large mesure, certains considérants de la directive. La simple reproduction de (dans le cas présent, quelques) considérants d'une directive qui est transposée n'a pas de valeur ajoutée. L'exposé des motifs gagnerait à mieux préciser l'incorporation des prescriptions de la directive en droit interne et l'interaction avec les règles de procédure fiscale de droit commun.

¹¹ Il a été communiqué à la Commission que l'autorité compétente qui agit pour la Belgique est le « Président du Comité de direction du SPF Finances » (*J.O.*, 17 juin 2011, n° 177, 4).

¹² La même observation vaut d'ailleurs pour le bureau central de liaison (article 4, paragraphe 2, de la directive). Ainsi qu'il ressort de l'exposé des motifs (commentaire de l'article 3, § 2), la désignation du bureau central de liaison belge sera aussi être réglée dans l'accord de coopération qui doit encore être conclu.

¹³ Pour autant qu'il n'existe pas de discordance entre le texte français et le texte néerlandais de la directive.

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

11. L'article 338, § 1^{er}, alinéa 3, première phrase, en projet, du CIR 92 dispose (italiques ajoutés): « Le présent article n'affecte pas l'application *dans les États membres* des règles relatives à l'entraide judiciaire réciproque en matière pénale ».

L'article 1^{er}, paragraphe 3, première phrase, de la directive est ainsi transposé. Dans le cadre de la directive, une telle disposition est logique, dès lors que l'article 1^{er}, paragraphe 3, première phrase, précité, a pour fonction de définir l'objet de la directive, et confirme ainsi que les dispositions de celle-ci n'affectent pas l'application des règles relatives à l'entraide judiciaire réciproque en matière pénale.

Toutefois, en ce qui concerne la transposition de cette disposition, il suffit de rédiger la phrase concernée comme suit :

« Le présent article n'affecte pas l'application des règles relatives à l'entraide judiciaire réciproque en matière pénale ».

12. Là où l'article 338, § 1^{er}, alinéa 3, en projet, du CIR 92 fait état de « réglementations », alors que la directive utilise les termes plus larges « instruments juridiques », il est préférable de s'aligner sur la formulation de la directive. La même observation vaut pour l'article 338, § 6, alinéa 1^{er}, 3^o, en projet, du CIR 92 qui mentionne « actes communautaires », alors que l'article 8, paragraphe 1, c), de la directive utilise la définition « actes juridiques de l'Union ».

13. Dans un souci de clarté, mieux vaudrait insérer la deuxième phrase de l'article 338, § 2, 11^o, en projet, du CIR 92 sous la forme d'un alinéa trois dans le paragraphe 6 en projet.

14. Le dernier alinéa de l'article 338, § 5, en projet, du CIR 92 fait mention du refus de répondre à la demande d'informations « pour les motifs visés au paragraphe 19 ». Il ressort toutefois de ce paragraphe 19 que l'autorité compétente doit d'abord avoir exploité les sources habituelles d'information auxquelles elle peut avoir recours dans les circonstances données pour obtenir les informations. Il ne s'agit dès lors pas de motifs de refus de la demande.

Le paragraphe 5 devra toutefois viser le paragraphe 20 au lieu du paragraphe 19 ¹⁴.

15. Selon l'article 338, § 6, en projet, du CIR 92, l'échange automatique et obligatoire d'informations porte entre autres sur les « rémunérations des travailleurs » (1^o), alors que l'article 8, paragraphe 1, a), de la directive mentionne à cet égard « revenus professionnels ». Mieux vaudrait harmoniser la terminologie du projet avec celles de la directive étant donné que la notion de « revenus professionnels » à une portée plus large que celle de « rémunérations des

¹⁴ Comp. avec les articles 7, paragraphe 6, et 17, paragraphes 2 à 5, de la directive.

travailleurs » Si, par exemple, les revenus d'un travail indépendant doivent également être regardés comme des revenus professionnels, on ne peut considérer que pareils revenus puissent être interprétés au sens de la notion « rémunérations des travailleurs ».

Au demeurant, on n'aperçoit pas pourquoi le paragraphe 6, en projet, ne comporte pas de disposition transposant l'article 8, paragraphe 3, de la directive.

16. À fin de mieux se conformer à l'article 9, paragraphe 2, de la directive, il convient d'utiliser dans le texte néerlandais de l'article 338, § 7, alinéa 2, en projet, le verbe « uitwisselen » (et non : meedelen).

17. À l'article 338, § 14, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92, il y a lieu de remplacer la référence au paragraphe 8 par une référence au paragraphe 7.

18. Dès lors qu'il suffit d'énoncer de manière tout à fait générale dans la directive que les informations communiquées « sont couvertes par le secret officiel et bénéficient de la protection accordée à des informations de même nature par la législation nationale de l'État membre qui les a reçues » (article 16, paragraphe 1, premier alinéa, de la directive), cette mesure doit apparaître avec une précision suffisante dans la loi de transposition. Cette observation est d'autant plus prégnante que la violation de ces règles doit pouvoir être sanctionnée pénalement¹⁵, et, dès lors, que le principe de légalité en matière pénale doit être respecté¹⁶. Ce principe de légalité emporte qu'en matière pénale, le pouvoir législatif a l'obligation constitutionnelle, et non la simple obligation générale de prudence, de disposer par des règles précises.

L'article 338, § 17, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92 ne remplit pas ces exigences.

19. L'article 338, § 17, alinéa 2, 2^o, en projet, du CIR 92 mentionne « d'autres taxes et droits relevant de l'article 2 de la directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures ».

Mieux vaudrait renvoyer aux règles qui ont été adoptées en vue de transposer la directive 2010/24/UE, et en particulier à l'article 3 de la loi du 9 janvier 2012 'transposant la Directive 2010/24/UE du Conseil du 16 mars 2010 concernant l'assistance mutuelle en matière de recouvrement des créances relatives aux taxes, impôts, droits et autres mesures', qui circonscrit le champ d'application de la loi.

20. Le troisième alinéa de l'article 338, § 17, en projet, du CIR 92 énonce que les informations et documents peuvent être utilisés à d'autres fins après autorisation de l'autorité étrangère qui a communiqué les informations « conformément au présent article ». Une autorité étrangère n'est pas liée par la législation fédérale belge, mais par ses propres règles nationales.

¹⁵ Voir notamment les articles 337 et 453 du CIR 92 et l'article 458 du Code pénal.

¹⁶ Article 14 de la Constitution; article 7, paragraphe 1, de la Convention européenne des droits de l'homme; article 15, paragraphe 1, du Pacte international relatif aux droits civils et politiques.

À l'instar de l'article 16, paragraphe 2, de la directive, cette disposition devra faire référence aux informations communiquées en vertu de la directive 2011/16/UE.

En outre, il y a lieu de supprimer la dernière phrase de l'alinéa concerné. Cette phrase impose en effet une obligation à l'autorité étrangère. Le législateur n'a pas de compétence à cet effet.

21. L'article 338, § 19, en projet, du CIR 92, énonce la règle selon laquelle l'autorité compétente (fédérale), avant de demander des informations, doit d'abord exploiter les sources habituelles pour obtenir ces informations. Or, il découle également de l'article 17, paragraphe 1, de la directive que les informations ne doivent être communiquées qu'après que l'autorité requérante a d'abord exploité les sources habituelles d'information pour les obtenir. On n'aperçoit pas pourquoi cet aspect de la disposition de la directive, à savoir que la communication des informations est soumise à la condition que l'autorité requérante ait d'abord exploité les sources habituelles d'information pour obtenir les informations, n'est pas transposé.

22. Alors qu'il ressort de l'article 17, paragraphe 2, de la directive que l'obligation¹⁷ pour l'État requis de procéder à des enquêtes ou de transmettre des informations ne s'applique pas « dès lors que la réalisation de telles enquêtes ou la collecte des informations en question aux propres fins de cet État membre serait contraire à sa législation », l'article 338, § 20, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92 dispose que dans ce cas, l'autorité compétente (fédérale) « n'est pas obligée », ce qui n'exclut donc pas cette possibilité.

Étant donné que des pouvoirs d'enquête de l'autorité administrative à l'égard de citoyens doivent être fixés par une loi formelle, dès lors que l'on porte ainsi atteinte à certaines libertés fondamentales, on peut considérer que si le législateur belge n'autorise pas l'autorité compétente fédérale à procéder à l'enquête ou à collecter les informations demandées, à ses propres fins, cette interdiction s'applique également à la coopération administrative dans le domaine fiscal, telle qu'elle est régie par la directive. Le premier alinéa de l'article 338, § 20, en projet, du CIR 92 devra donc être reformulé, par exemple en le faisant commencer par les mots « L'autorité compétente fédérale n'est pas autorisée à procéder à des enquêtes ou à transmettre des informations ... ».

Dans la mesure où la directive fait état de la possibilité (« peut ») de refuser, sur la base du principe de réciprocité (article 17, paragraphe 3, de la directive), de la protection de certains intérêts particuliers (article 17, paragraphe 4 : dans les cas où la transmission d'informations conduirait à divulguer un secret commercial, industriel ou professionnel ou un procédé commercial) ou de l'intérêt général (article 17, paragraphe 4 : s'il s'agit d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public), une mise en balance des intérêts est possible. À cet égard se pose la question de savoir s'il ne faut pas prévoir une procédure en vue de garantir

¹⁷ Le fait qu'il s'agisse en principe d'une obligation ressort notamment des considérants 9 (« il importe que »), 19 (les motifs d'exception doivent être interprétés de manière restrictive) et 20, ainsi que des articles 5, 6, paragraphes 1 et 3, et 18, paragraphe 1, de la directive. Dans la mesure où, conformément à sa législation nationale, l'État membre requis peut procéder à des enquêtes ou collecter des informations à des fins d'utilisation interne, il est obligé d'utiliser également ces moyens en vue de l'échange d'informations demandées dans le cadre de la directive. La directive n'impose toutefois pas aux législateurs nationaux de prévoir de tels moyens.

les droits des parties intéressées (par ex. par une notification préalable avec la possibilité d'introduire une réclamation).

23. L'article 338, § 22, en projet, du CIR 92 dispose que lorsque la « Belgique » offre à un pays tiers une coopération plus étendue que celle prévue par la directive, « elle » ne peut pas refuser cette coopération étendue à un autre État membre de l'UE souhaitant prendre part à une telle forme de coopération plus étendue.

Étant donné que le projet à l'examen a pour objectif de transposer la directive uniquement pour le niveau fédéral et non pour la Belgique dans son ensemble¹⁸, il y a lieu de remplacer le mot « Belgique » dans le paragraphe en projet par les mots « l'autorité belge fédérale ».

24. À l'article 338, § 25, alinéa 2, en projet, on précisera ce qu'il faut entendre exactement par « [les] dispositions belges applicables à la communication de données à caractère personnel à des pays tiers ». L'article 22 de la Constitution comporte en effet un principe de légalité : cet article exige que toute ingérence des autorités dans le droit au respect de la vie privée et familiale soit prévue par une disposition législative suffisamment précise, qui doit, en outre, répondre à un besoin social impérieux et doit être proportionné à l'objectif légitime poursuivi¹⁹.

Selon le délégué, la protection des données à laquelle fait référence l'article 25 de la directive, est réglée par la loi du 3 août 2012 'portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions'. En tout cas, les garanties minimales fixées par la loi du 8 décembre 1992 devront aussi être respectées lors de la transmission de données à caractère personnel à des pays tiers.

25. Les observations 8 et 11 à 24 s'appliquent, par analogie aux articles en projet dont le contenu est similaire et qui sont inscrits aux articles 5, 9 à 11, 13, 15 et 17 du projet.

Article 5

26. L'article 5 du projet a pour objet d'insérer un article 289*bis* dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. Il est inséré après l'article 289, qui a en outre une portée générale et est précédé de l'intitulé « Disposition commune à tous les impôts ».

Il est suggéré d'insérer les articles 289 et 289*bis* dans un titre IV du code, intitulé « Dispositions communes ».

¹⁸ L'article 4, paragraphe 2, du Traité sur l'Union européenne dispose que l'Union européenne doit respecter l'identité nationale des États membres inhérente à leurs structures fondamentales politiques et constitutionnelles, y compris en ce qui concerne l'autonomie locale et régionale. Il découle de l'arrêt *Horvath* que la Cour de justice de l'Union européenne accepte la coexistence, dans un pays avec un système fédéral, de différents régimes législatifs, certes limités à la sphère de compétences du législateur concerné (C.J., 16 juillet 2009, C-428/07, points 49 à 51). Par conséquent, la règle prévue à l'article 24 de la directive doit, en ce qui concerne la Belgique, être appliquée aux différents législateurs compétents en la matière.

¹⁹ C.C., n° 29/2010, 18 mars 2010, B.10.1.

Article 8

27. À l'article 146ter, alinéa 3, en projet, du Code des droits de succession, les mots « ou d'une administration fiscale de l'État » paraissent superflus, auquel cas ils doivent être supprimés.

Article 15

28. Selon l'article 390/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, § 12, alinéa 1^{er}, § 13, alinéa 1^{er}, et § 25, alinéa 1^{er}, en projet, de la loi du 16 juillet 1993, le dispositif concerne les « écotaxes ». Le nouvel article est inséré dans le livre III de cette loi, qui s'intitule depuis le 1^{er} janvier 2013 « Cotisation d'emballage et cotisation environnementale » (et non plus : « Écotaxes »). Dans le dispositif en projet, il sera dès lors fait référence à ces cotisations et non plus aux écotaxes.

Article 18

29. En vertu de l'article 18 du projet, la nouvelle réglementation entre « en vigueur » à partir du 1^{er} janvier 2013.

À cet égard, il convient de noter que si les États membres sont certes tenus de se conformer, en temps opportun, à une directive UE, cette mise en conformité ne peut pas se faire en violation du principe de sécurité juridique et des exigences en matière d'admissibilité de la rétroactivité. Comme l'a déjà relevé la Cour constitutionnelle à plusieurs reprises, la non-rétroactivité des lois est une garantie qui a pour but de prévenir l'insécurité juridique et cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que chacun puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli ²⁰. Toujours selon la Cour constitutionnelle, la rétroactivité des lois ne se justifie que si elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général ²¹. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour but d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une procédure judiciaire ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit bien précise, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous ²².

Pour justifier la rétroactivité prévue dans le projet de loi, on ne pourrait dès lors se limiter à faire simplement référence au moment à partir duquel la directive concernée doit être appliquée en droit interne.

²⁰ Voir notamment : C.C., n° 49/98, 20 mai 1998, B. 4 ; C.C., n° 17/2000, 9 février 2000, B.4 ; C.C., n° 80/2008, 15 mai 2008, B.4 ; C.C., n° 3/2011, 13 janvier 2011, B.7.

²¹ Comme le bon fonctionnement ou la continuité du service public (voir notamment les arrêts mentionnés dans la note de bas de page précédente C.C. n°s 49/98 et 17/2000 et C.C., n° 6/2003, 22 janvier 2003, B.8).

²² Voir, outre les arrêts cités dans la note de bas de page précédente, notamment : C.C., n° 64/97, 6 novembre 1997, B.5 ; C.C., n° 3/98, 14 janvier 1998, B.7 ; C.C., n° 97/99, 15 septembre 1999, B.23 ; C.C., n° 38/2001, 13 mars 2001, B.14.1 ; C.C., n° 159/2001, 19 décembre 2001, B.13.1 ; C.C., n° 6/2003, 22 janvier 2003, B.8 ; C.C., n° 55/2010, 12 mai 2010, B.8.1 ; C.C., n° 3/2011, 13 janvier 2011, B.7.

Le délégué a donné les explications suivantes :

« Sinds 1 januari 2013 kunnen de buitenlandse bevoegde autoriteiten de toepassing van de richtlijn 2011/16/EU vragen en hebben van deze mogelijkheid al gebruik gemaakt om verzoeken aan België te richten. Teneinde hiermee niet in de problemen te komen, voorziet de omzettingstekst in een datum van inwerkingtreding vanaf 1 januari 2013 ».

Cette justification ne convainc pas parce qu'aucune circonstance exceptionnelle ni motif impérieux d'intérêt général ne sont invoqués. En outre, on ne voit pas comment il serait possible de s'acquitter, avec effet rétroactif, de certaines obligations comme les dispositions portant sur l'échange spontané de renseignements.

Dans la mesure où la rétroactivité peut néanmoins se justifier, il est recommandé d'inclure cette justification dans l'exposé des motifs et de rédiger l'article 18 comme suit :

« La présente loi produit ses effets le 1^{er} janvier 2013 ²³ ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

²³ *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, formule F 4-5-1-3, à consulter sur le site internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).