



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 52.955/3
van 27 maart 2013

over

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van de
artikelen 178 en 178/1 van het
KB/WIB 92 inzake het voorstel
van vereenvoudigde aangifte'

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 52.955/3
du 27 mars 2013

sur

un projet d'arrêté royal
'modifiant les articles 178 et
178/1 de L'AR/CIR 92 en
matière de proposition de
déclaration simplifiée'

Op 27 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 ontwerp van koninklijk besluit 'tot wijziging van de artikelen 178 en 178/1 van het KB/WIB 92 inzake het voorstel van vereenvoudigde aangifte'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 19 maart 2013. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Bruno SEUTIN, staatsraden, Jan VELAERS en Lieven DENYS, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

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 27 maart 2013.

*

Le 27 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 projet d'arrêté royal 'modifiant les articles 178 et 178/1 de L'AR/CIR 92 en matière de proposition de déclaration simplifiée'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 19 mars 2013. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Bruno SEUTIN, conseillers d'État, Jan VELAERS et Lieven DENYS, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

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 27 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 rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt er in de eerste plaats toe artikel 178 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) aan te passen teneinde de categorieën van belastingplichtigen uit te breiden die zijn vrijgesteld van aangifte in de personenbelasting en aan wie een voorstel van vereenvoudigde aangifte wordt gestuurd. Artikel 1, 1°, van het ontwerp bepaalt daartoe dat artikel 178, § 2, van het KB/WIB 92 wordt aangevuld met twee soorten van belastbare inkomsten en elementen. Ook artikel 178, § 4, van het KB/WIB 92 wordt met hetzelfde doel aangevuld (artikel 1, 3°, van het ontwerp).

Wat de belastingplichtigen betreft waarvoor de vrijstelling niet geldt, wordt artikel 178, § 3, 8°, van het KB/WIB 92 aangepast (artikel 1, 2°, van het ontwerp).

Bovendien strekt het ontwerp ertoe om artikel 178/1 van het KB/WIB 92 aan te vullen teneinde aan de bij artikel 178 van aangifteplicht vrijgestelde belastingplichtigen die niet langer een voorstel van vereenvoudigde aangifte wensen te ontvangen, de mogelijkheid te bieden om daarvoor te opteren. In dat geval worden zij verplicht om voortaan een elektronische aangifte in te dienen, “voor zover zij niet hun wens kenbaar maken om opnieuw tot het systeem van het voorstel van vereenvoudigde aangifte toe te treden” (artikel 2 van het ontwerp).

De nieuwe regels treden in werking met ingang van het aanslagjaar 2013 (artikel 3 van het ontwerp).

VORMVEREISTEN

3. Uit artikel 19/1, § 1, van de wet van 5 mei 1997 ‘betreffende de coördinatie van het federale beleid inzake duurzame ontwikkeling’ vloeit voort dat elk voorontwerp van wet, elk ontwerp van koninklijk besluit en elk voorstel van beslissing dat ter goedkeuring aan de Ministerraad moet worden voorgelegd, aanleiding moet geven tot een voorafgaand onderzoek met betrekking tot de noodzaak om een effectbeoordeling inzake duurzame ontwikkeling uit te voeren, tenzij het voorontwerp, het ontwerp of het voorstel hiervan is vrijgesteld. Die vrijstellingen zijn bepaald bij het koninklijk besluit van 20 september 2012 ‘houdende uitvoering van artikel 19/1, § 1, tweede lid, van hoofdstuk V/1 van de wet van 5 mei 1997 betreffende de coördinatie van het federale beleid inzake duurzame ontwikkeling’. Het voorliggende ontwerp van koninklijk besluit kan niet worden ingepast in één van de vrijstellingscategorieën bepaald in artikel 2 van dat besluit, zodat alsnog een voorafgaand onderzoek in voormelde zin dient te worden uitgevoerd. Indien uit dit voorafgaand onderzoek bovendien zou blijken dat een

effectbeoordeling in de zin van artikel 19/2 van dezelfde wet noodzakelijk is, en als gevolg van die effectbeoordeling wijzigingen zouden worden aangebracht in de tekst van het ontwerp, zullen deze wijzigingen eveneens om advies aan de afdeling Wetgeving moeten worden voorgelegd.

RECHTSGROND

4. Voor het te nemen besluit kan in beginsel rechtsgrond worden gevonden in artikel 306 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), meer bepaald in paragraaf 1, eerste lid, en paragraaf 2, tweede lid, van dat artikel.

Zie echter wat in opmerking 7 wordt uiteengezet.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 1

5. De wijziging aan artikel 178, § 3, van het KB/WIB 92 wordt aangebracht in 8°. Dat kan beter worden verduidelijkt in artikel 1, 2°, van het ontwerp.

Artikel 2

6. Blijkens de bespreking van artikel 2 in het bij het ontwerp gevoegde verslag aan de Koning zullen de van aangifteplicht vrijgestelde belastingplichtigen via *Tax-on-web* of *Myminf*¹ ervoor kunnen opteren om niet langer een voorstel van vereenvoudigde aangifte te ontvangen. Daarbij wordt vooropgesteld:

“Deze belastingplichtigen worden automatisch terug onder de algemene aangifteplicht gebracht, maar zullen voortaan voor het volgende aanslagjaar hun aangifte enkel via *Tax-on-web* kunnen indienen.”

Dat de bedoelde belastingplichtigen “automatisch” terug onder de algemene aangifteplicht vallen,² blijkt echter niet uit de geldende regelgeving en volgt ook niet duidelijk uit de ontworpen bepaling. Indirect blijkt dit wel uit de vermelding dat bij het opteren voor die mogelijkheid via *Tax-on-web* of *Myminf* zij “zich ertoe verbinden om de daaropvolgende

¹ Het gaat om een voor het publiek toegankelijk elektronisch platform van de Federale Overheidsdienst Financiën (zie <https://eservices.minfin.fgov.be/portal/nl/public/citizen/welcome>), dat de belastingplichtige toelaat om zijn persoonlijk fiscaal dossier elektronisch te beheren. Wat met de aanduiding “Myminf” in het ontworpen artikel 178/1, § 2, van het KB/WIB 92 wordt bedoeld zou moeten worden verduidelijkt, minstens in het verslag aan de Koning.

² Het terugvallen op de algemene aangifteplicht (zie artikel 305 van het WIB 92) brengt mee dat aan de belastingplichtige in principe een aangifteformulier uitgereikt wordt waarbij hij uitgenodigd wordt een aangifte te doen (artikel 307 van het WIB 92). Indien de belastingplichtige evenwel geen formulier ontvangt, dient hij er een aan te vragen uiterlijk op 1 juni (artikel 308, § 3, van het WIB 92). De belastingplichtige heeft de keuze om de aangifte op papier (artikel 307, §§ 2 tot 4) dan wel via elektronische weg (artikelen 307, § 5, en 307bis van het WIB 92) te doen. Gebeurt de aangifte niet of niet tijdig, dan riskeert de belastingplichtige onder meer een administratieve geldboete (artikel 445 van het WIB 92) en een aanslag van ambtswege (artikel 351, eerste lid, eerste streepje, van het WIB 92), met omkering van de bewijslast (artikel 352 van het WIB 92).

aanslagjaren gebruik te maken van de elektronische aangifte” (ontworpen artikel 178/1, § 2, 2°, van het KB/WIB 92).

Zoals het ontworpen artikel 178/1, § 2, van het KB/WIB 92 is geconstrueerd, is bovendien niet duidelijk of de elementen van de opsomming (nl. “1°” en “2°”) al of niet cumulatief bedoeld zijn. Voor zover aan beide elementen moet zijn voldaan, kan beter worden geschreven:

“(…), ofwel via Myminfin, aanduiden dat zij geen voorstel van vereenvoudigde aangifte meer wensen te ontvangen en dat zij zich ertoe verbinden om de daaropvolgende aanslagjaren (...)”.

7. Wie ervoor opteert om geen voorstel van vereenvoudigde aangifte meer te ontvangen, blijkt op basis van de ontworpen regeling verplicht te worden om gebruik te maken van de elektronische aangifte. De vraag is op grond van welke wetsbepaling dit element in het ontwerp is opgenomen.

Daarover om toelichting verzocht, heeft de gemachtigde het volgende medegedeeld:

“La personne qui fait le choix de ne plus recevoir de proposition de déclaration simplifiée sera en effet alors dans l’obligation de rentrer une déclaration via Tax-on-web.

L’article 305, CIR 92 énonce l’obligation générale de déclaration pour les contribuables assujettis à l’impôt des personnes physiques, à l’impôt des sociétés ou à l’impôt des personnes morales ainsi que pour les contribuables assujettis à l’impôt des non-résidents.

Cependant, l’article 306, CIR 92 indique que, dans certaines hypothèses, le contribuable peut être dispensé de cette obligation générale. C’est le cas par exemple des contribuables qui reçoivent une proposition de déclaration simplifiée (ci-après PDS). Si ces derniers contribuables font le choix de sortir du système de la PDS alors il y a retour à l’obligation générale de déclaration.

L’article 308, § 3, CIR 92 indique que le contribuable a le choix entre 3 options pour satisfaire à l’obligation générale de déclaration : papier, PDS ou via Tax-on-web. Etant dans le système PDS, le contribuable n’a pas reçu de déclaration papier. Il fait le choix de sortir du système PDS donc ce même contribuable devra rentrer sa déclaration via Tax-on-web.”

Artikel 307bis, § 1, van het WIB 92 stelt de elektronische aangifte gelijk met een gewaarmerkte, gedagtekende en ondertekende aangifte op papier. Uit artikel 307bis volgt echter geen verplichting om aangifte te doen door middel van de door de Federale Overheidsdienst

Financiën ter beschikking gestelde elektronische aangifte. Het WIB 92 blijkt ook geen machtiging aan de Koning in te houden om een dergelijke verplichting in te voeren.³

In tegenstelling tot wat de gemachtigde schijnt aan te nemen, kan ook in artikel 308, § 3, van het WIB 92 geen rechtsgrond worden gevonden. Die bepaling heeft immers geen ander doel dan bepaalde belastingplichtigen die geen aanslagformulier hebben ontvangen, vrij te stellen van de verplichting om een aangifteformulier aan te vragen.

Op dit punt is de rechtsgrond voor het ontwerp derhalve onduidelijk.

8. Het verdient aanbeveling om er in het verslag aan de Koning bij de bespreking van artikel 2 van het ontwerp aan te herinneren welke sancties dreigen voor wie, nadat hij te kennen heeft gegeven niet langer een voorstel van vereenvoudigde aangifte te willen ontvangen, nalaat om een belastingaangifte in te dienen.

*

³ Het wetsontwerp 'houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling', waarover de Raad van State op 18 maart 2013 het advies 52.866/2/3 heeft gegeven, bevat een bepaling tot aanvulling van artikel 307bis van het WIB 92 met een paragraaf 3, waarin aan bepaalde categorieën van belastingplichtigen ("de belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting, en de belastingplichtigen die, overeenkomstig artikel 227, 2° en 3°, [van het WIB 92] aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen") de verplichting wordt opgelegd om hun aangifte via elektronische weg in te dienen (zie artikel 25 van het wetsontwerp zoals het aan de Raad van State is voorgelegd). In die bepaling wordt trouwens voorzien in een uitzondering, ten einde ermee rekening te houden dat een belastingplichtige zich in de materiële onmogelijkheid kan bevinden om zijn aangifte elektronisch in te dienen. In dat geval mag de aangifte op papier gebeuren.

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 et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis vise en premier lieu à adapter l'article 178 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) afin d'étendre les catégories de contribuables qui sont dispensés de la déclaration à l'impôt des personnes physiques et auxquels est envoyée une proposition de déclaration simplifiée. L'article 1^{er}, 1^o, du projet dispose à cet effet que l'article 178, § 2, de l'AR/CIR 92 est complété par deux types de revenus imposables et éléments. L'article 178, § 4, de l'AR/CIR 92 est lui aussi complété à cette fin (article 1^{er}, 3^o, du projet).

En ce qui concerne les contribuables pour lesquels la dispense ne s'applique pas, l'article 178, § 3, 8^o, de l'AR/CIR 92 est adapté (article 1^{er}, 2^o, du projet).

En outre, le projet vise à compléter l'article 178/1 de l'AR/CIR 92 en vue de permettre aux contribuables dispensés de l'obligation de déclaration par l'article 178, et qui ne souhaitent plus recevoir de proposition de déclaration simplifiée, d'opter en ce sens. Dans ce cas, ils sont tenus d'introduire dorénavant une déclaration électronique, « pour autant qu'ils ne manifestent pas le souhait d'entrer à nouveau dans le système de proposition de déclaration simplifiée » (article 2 du projet).

Les nouvelles règles entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2013 (article 3 du projet).

FORMALITÉS

3. Il découle de l'article 19/1, § 1^{er}, de la loi du 5 mai 1997 'relative à la coordination de la politique fédérale de développement durable' que les avant-projets de loi, les projets d'arrêté royal et les propositions de décisions devant être soumises à l'approbation du Conseil des ministres, doivent faire l'objet d'un examen préalable de la nécessité de réaliser une évaluation d'incidence sur le développement durable, sauf si l'avant-projet, le projet ou la proposition en est dispensé. Ces dispenses sont déterminées par l'arrêté royal du 20 septembre 2012 'portant exécution de l'article 19/1, § 1^{er}, deuxième alinéa, du chapitre V/1 de la loi du 5 mai 1997 relative à la coordination de la politique fédérale de développement durable'. Le projet d'arrêté royal à l'examen ne s'inscrit dans aucune des catégories de dispenses prévues à l'article 2 de cet arrêté, si bien qu'un examen préalable au sens visé doit encore être réalisé. Si cet examen préalable devait en outre révéler qu'une évaluation d'incidence au sens de l'article 19/2 de cette même loi est nécessaire et si, consécutivement à cette évaluation d'incidence, des modifications devaient être

apportées au texte du projet, il y aurait lieu de soumettre également ces modifications à l'avis de la section de législation.

FONDEMENT JURIDIQUE

4. L'arrêté envisagé peut en principe trouver un fondement juridique dans l'article 306 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), plus particulièrement dans le paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, et le paragraphe 2, alinéa 2, de cet article.

Voir toutefois ce qui est précisé à l'observation 7.

EXAMEN DU TEXTE

Article 1^{er}

5. La modification de l'article 178, § 3, de l'AR/CIR 92 est apportée au 8°. Mieux vaudrait le préciser à l'article 1^{er}, 2°, du projet.

Article 2

6. Selon le commentaire de l'article 2 figurant dans le rapport au Roi joint au projet, les contribuables dispensés de l'obligation de déclaration pourront opter via *Tax-on-web* ou *Myminfin*¹ pour ne plus recevoir de proposition de déclaration simplifiée. À ce propos, il est précisé :

« Ces contribuables retombent alors automatiquement sous l'obligation de déclaration générale mais n'auront plus d'autre option pour l'exercice d'imposition ultérieur que de rentrer leur déclaration via *Tax-on-web* ».

Il ne ressort cependant pas de la réglementation en vigueur et il ne résulte pas non plus clairement de la disposition en projet que les contribuables visés retombent « automatiquement » sous l'obligation de déclaration générale². Cette obligation ressort néanmoins indirectement de l'indication qu'en optant pour cette possibilité via *Tax-on-web* ou

¹ Il s'agit d'une plateforme électronique du Service public fédéral Finances accessible au public (voir <https://eservices.minfin.fgov.be/portal/fr/public/citizen/welcome>), qui permet au contribuable de gérer électroniquement son dossier fiscal personnel. Il conviendrait de préciser, à tout le moins dans le rapport au Roi, ce qu'il faut entendre par la désignation « Myminfin » dans l'article 178/1, § 2, en projet, de l'AR/CIR 92.

² Le fait d'être de nouveau soumis à l'obligation de déclaration générale (voir l'article 305 du CIR 92) emporte qu'une formule de déclaration est en principe délivrée au contribuable pour l'inviter à faire sa déclaration (article 307 du CIR 92). Toutefois, si le contribuable ne reçoit pas de formule, il doit en réclamer une au plus tard le 1^{er} juin (article 308, § 3, du CIR 92). Le contribuable peut choisir entre la déclaration sur papier (article 307, §§ 2 à 4) ou la déclaration électronique (articles 307, § 5, et 307bis du CIR 92). Si la déclaration n'est pas faite ou n'est pas faite à temps, le contribuable s'expose notamment à une amende administrative (article 445 du CIR 92) et à une taxation d'office (article 351, alinéa 1^{er}, premier tiret, du CIR 92), avec renversement du fardeau de la preuve (article 352 du CIR 92).

Myminf, ils « s'engagent à utiliser la déclaration électronique pour les exercices d'imposition qui suivent » (article 178/1, § 2, 2°, en projet, du AR/CIR 92).

Tel qu'il est structuré, l'article 178/1, § 2, en projet, de l'AR/CIR 92 n'indique en outre pas clairement si les éléments de l'énumération (à savoir « 1° » et « 2° ») doivent être considérés ou non comme étant cumulatifs. Dans la mesure où il faut satisfaire aux deux éléments, mieux vaut écrire :

« (...), soit via *Myminf*, qu'ils indiquent qu'ils ne souhaitent plus recevoir de proposition de déclaration simplifiée et qu'ils s'engagent à utiliser la déclaration électronique (...) ».

7. Toute personne qui choisit de ne plus recevoir de proposition de déclaration simplifiée est manifestement tenue, en vertu de la disposition en projet, d'utiliser la déclaration électronique. La question se pose de savoir sur la base de quelle disposition légale cet élément a été intégré au projet.

Des précisions lui ayant été demandées à ce sujet, le délégué a communiqué ce qui suit :

« La personne qui fait le choix de ne plus recevoir de proposition de déclaration simplifiée sera en effet alors dans l'obligation de rentrer une déclaration via Tax-on-web.

L'article 305, CIR 92 énonce l'obligation générale de déclaration pour les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales ainsi que pour les contribuables assujettis à l'impôt des non-résidents.

Cependant, l'article 306, CIR 92 indique que, dans certaines hypothèses, le contribuable peut être dispensé de cette obligation générale. C'est le cas par exemple des contribuables qui reçoivent une proposition de déclaration simplifiée (ci-après PDS). Si ces derniers contribuables font le choix de sortir du système de la PDS alors il y a retour à l'obligation générale de déclaration.

L'article 308, § 3, CIR 92 indique que le contribuable a le choix entre 3 options pour satisfaire à l'obligation générale de déclaration : papier, PDS ou via Tax-on-web. Étant dans le système PDS, le contribuable n'a pas reçu de déclaration papier. Il fait le choix de sortir du système PDS donc ce même contribuable devra rentrer sa déclaration via Tax-on-web ».

L'article 307*bis*, § 1^{er}, du CIR 92 assimile la déclaration électronique à une déclaration sur papier certifiée exacte, datée et signée. L'article 307*bis* n'impose toutefois pas d'établir une déclaration au moyen de la déclaration électronique mise à la disposition par le

Service public fédéral Finances. Le CIR 92 n'habilite manifestement pas non plus le Roi à instaurer une telle obligation ³.

Contrairement à ce que le délégué paraît considérer, l'article 308, § 3, du CIR 92 ne peut pas non plus procurer de fondement juridique. En effet, cette disposition n'a d'autre objectif que de dispenser certains contribuables qui n'ont pas reçu de formule de déclaration, de l'obligation d'en demander une.

Sur ce point, le fondement juridique du projet est donc imprécis.

8. Il est recommandé de rappeler dans le rapport au Roi, dans le commentaire de l'article 2 du projet, quelles sanctions encourt la personne qui, après avoir notifié qu'elle ne souhaitait plus recevoir de proposition de déclaration simplifiée, omet de rentrer une déclaration fiscale.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER

LE PRÉSIDENT - DE VOORZITTER

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT

³ Le projet de loi 'portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable', sur lequel le Conseil d'État a donné le 18 mars 2013 l'avis 52.866/2/3, comporte une disposition complétant l'article 307bis du CIR 92 par un paragraphe 3, qui impose à certaines catégories de contribuables (« les contribuables soumis à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales, et les contribuables soumis à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 2° et 3°, [du CIR 92] ») l'obligation d'introduire leur déclaration par voie électronique (voir l'article 25 du projet de loi, tel qu'il a été soumis au Conseil d'État). Cette disposition prévoit d'ailleurs une exception pour tenir compte de l'impossibilité matérielle dans laquelle un contribuable peut se trouver pour introduire sa déclaration par voie électronique. Dans ce cas, la déclaration peut être faite sur papier.