RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 54.777/3
van 15 januari 2014

over

een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot uitvoering van artikel 302, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreffende de aanbieding van aanslagbiljetten door middel van een procedure waarbij informaticatechnieken worden gebruikt’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 54.777/3
du 15 janvier 2014

sur

un projet d’arrêté royal ‘portant exécution de l’article 302, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 concernant la réception des avertissements-extraits de rôle au moyen d’une procédure utilisant les techniques informatiques’

Op 12 december 2013 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 20 januari 2014, een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit 'tot uitvoering van artikel 302, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreffende de aanbieding van aanslagbiljetten door middel van een procedure waarbij informaticatechnieken worden gebruikt'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 7 januari 2014. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Kaat LEUS, staatsraden, Lieven DENYS en Johan PUT, assessoren, en Marleen VERSCHRAEGHEN, toegevoegd 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 15 januari 2014.

*

Le 12 décembre 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, prorogé jusqu'au 20 janvier 2014, sur un projet d'arrêté royal 'portant exécution de l'article 302, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 concernant la réception des avertissements-extraits de rôle au moyen d'une procédure utilisant les techniques informatiques'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 7 janvier 2014. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Kaat LEUS, conseillers d'État, Lieven DENYS et Johan PUT, assesseurs, et Marleen VERSCHRAEGHEN, greffier assumé.

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 15 janvier 2014.

*

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 EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe uitvoering te geven aan artikel 302, derde lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), zoals aangevuld bij artikel 25 van de wet van 17 juni 2013 'houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling'.

In het betrokken lid wordt de Koning de opdracht gegeven om "de toepassingsmodaliteiten van de in het eerste lid bedoelde procedure" te bepalen. In de Franse versie van die bepaling wordt echter niet naar het eerste lid, doch naar "l'alinéa précédent" verwezen. Het eerste lid van artikel 302 van het WIB 92 heeft betrekking op mededelingen en aanslagbiljetten die in gesloten omslag aan de belastingschuldigen gezonden moeten worden, terwijl het tweede lid betrekking heeft op de mogelijkheid voor de belastingplichtigen om te opteren voor de elektronische toezending.

Het om advies voorgelegde ontwerp heeft betrekking op de elektronische toezending, zodat rechtsgrond dient te worden gezocht in het derde lid van artikel 302 van het WIB 92 zoals de Franse versie ervan luidt. Die versie stemt overigens overeen met de bedoeling van de wetgever zoals die uit de memorie van toelichting blijkt,[1] zodat de verwijzing in de Nederlandse tekst naar het eerste lid als een vergissing beschouwd moet worden. Voor het ontwerp kan dus wel degelijk rechtsgrond gevonden worden in artikel 302, derde lid, van het WIB 92. Wel zal erover moeten worden gewaakt de eerstvolgende gelegenheid te baat te nemen om de vergissing die voorkomt in de Nederlandse tekst van die bepaling recht te zetten.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 1

3. Luidens het ontworpen artikel 136/2, § 2, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992' (hierna: KB/WIB 92) gebeurt de elektronische aanbieding van het aanslagbiljet in het geval van een gemeenschappelijke aanslag aan "de echtgenoot die zijn inkomsten aangeeft in de linkerkolom

[1] *Parl.St.* Kamer, nrs. 53-2756/001 53-2757/001, 148. In het *Belgisch Staatblad* van 17 september 2013 (zie bladzijde 65.797) werd daaromtrent weliswaar een erratum bekendgemaakt, maar die rechtzetting blijkt niet overeen te stemmen met de door de Kamer aangenomen tekst (die door de Senaat niet werd geamendeerd): *Parl.St.* Kamer, nr. 53-2756/008, 16; *Parl.St.* Senaat, nr. 5-2095/1; zie in dit verband ook: H. COREMANS en M. VAN DAMME, *Beginselen van wetgevingstechniek en behoorlijke regelgeving*, Brugge, die Keure, 1994, nr. 217.

van de aangifte in de personenbelasting",[2] dit is bij personen van verschillend geslacht de man en bij personen van hetzelfde geslacht de oudste.

De gemachtigde werd gepolst naar de reden om het aanslagbiljet in dat geval niet aan beide belastingplichtigen aan te bieden. Zijn antwoord luidde:

> "En cas de déclaration commune, les deux conjoints doivent se rendre dans tax-on-web pour compléter leur déclaration et peuvent choisir ensemble d'utiliser Zoomit.
>
> Comme pour la version papier un seul AER est envoyé, un seul numéro de compte est indiqué dans la déclaration. Il n'y a donc pas de différence de traitement des conjoints par rapport à la procédure papier."

Daardoor wordt echter niet verduidelijkt waarom het elektronisch aanslagbiljet niet aan beide echtgenoten aangeboden wordt, terwijl blijkbaar wel vereist is dat beide echtgenoten een bankrekening hebben die een elektronische aanbieding toelaat (zie het ontworpen artikel 136/2, § 3, 3°, van het KB/WIB 92).

Daar waar het bij de toezending van een aanslagbiljet op papier onlogisch lijkt om twee identieke aanslagbiljetten (één op naam van elke van de echtgenoten of wettelijk samenwonenden) in dezelfde brievenbus te deponeren, is dat niet het geval bij de elektronische toezending in de hypothese dat twee verschillende bankrekeningen (en eventueel ook twee verschillende mailadressen) zijn opgegeven (één voor elk van de echtgenoten of wettelijk samenwonenden). Het zou dan ook meer in overeenstemming met het recht op bezwaar (artikel 366, eerste lid, van het WIB 92) en het gelijkheidsbeginsel zijn om in dat geval aan elk van de echtgenoten of wettelijk samenwonenden een aanslagbiljet aan te bieden.[3]

Artikel 2

4. Luidens artikel 2 van het ontwerp zal de ontworpen regeling van toepassing zijn "op de aanslagbiljetten die betrekking hebben op aanslagjaar 2013". In dat verband moet worden opgemerkt dat het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten slechts onder bepaalde voorwaarden toelaatbaar kan worden geacht.

Het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten is enkel toelaatbaar ingeval voor de retroactiviteit een wettelijke grondslag bestaat, de retroactiviteit betrekking heeft op een regeling die, met inachtneming van het gelijkheidsbeginsel, voordelen toekent of in zoverre de

---

[2] Dit geldt krachtens artikel 2, § 1, 2°, van het WIB 92 niet enkel voor gehuwden, maar ook voor wettelijk samenwonenden.

[3] Krachtens artikel 371, tweede lid, van het WIB 92 vangt de bezwaartermijn aan vanaf de datum waarop het aanslagbiljet door middel van een procedure waarbij informaticatechnieken worden gebruikt aan de belastingplichtige is aangeboden. Op grond van de ontworpen regeling zal het aanslagbiljet echter in bepaalde gevallen slechts aan één belastingplichtige worden aangeboden, terwijl volgens het ontworpen artikel 136/2, § 2, *in fine*, "wordt verondersteld dat de titularis van de rekening aan de andere echtgenoot de mogelijkheid geeft om zijn rechten, meer in het bijzonder inzake het bezwaar, uit te oefenen". De vraag is echter of en wanneer in die gevallen het aanslagbiljet aan de andere belastingplichtige zal zijn aangeboden. In de praktijk lijkt de ontworpen regeling dus aanleiding te kunnen geven tot heel wat praktische en juridische problemen, die te vermijden zijn door het aanslagbiljet steeds aan beide echtgenoten of wettelijk samenwonenden aan te bieden.

retroactiviteit noodzakelijk is voor de continuïteit of de goede werking van het bestuur en daardoor, in beginsel, geen verkregen situaties worden aangetast.

De terugwerkende kracht van de regeling kan in dit geval niet worden aanvaard. Erdoor worden immers retroactief verplichtingen opgelegd aan de belastingplichtigen (zie in het bijzonder het ontworpen artikel 136/1, § 1, tweede lid, en het ontworpen artikel 136/2, § 2, *in fine*, van het KB/WIB 92). In artikel 2 van het ontwerp zal het jaartal "2013" daarom vervangen moeten worden door het jaartal "2014", ofwel, indien men de regeling al wil toepassen voor de nog uit te sturen aanslagbiljetten met betrekking tot het aanslagjaar 2013, kan artikel 2 van het ontwerp weggelaten worden zodat de nieuwe regeling volgens de normale regels (tien dagen na de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad*) in werking treedt.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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 ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis entend donner exécution à l'article 302, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), tel qu'il a été complété par l'article 25 de la loi du 17 juin 2013 'portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable'.

L'alinéa concerné charge le Roi de « détermine[r] les modalités d'application de la procédure visée à l'alinéa précédent ». Contrairement à la version néerlandaise qui fait état de « eerste lid », la version française de cette disposition ne fait pas référence à l'alinéa 1er mais à « l'alinéa précédent ». Le premier alinéa de l'article 302 du CIR 92 a trait aux communications et aux extraits des rôles, qui doivent être transmis aux contribuables sous pli fermé, tandis que le deuxième alinéa concerne la possibilité pour les contribuables d'opter pour la transmission électronique.

Le projet soumis pour avis étant relatif à la transmission électronique, un fondement juridique doit être recherché dans le troisième alinéa de l'article 302 du CIR 92, tel qu'il s'énonce dans sa version française. Cette version est au demeurant conforme à l'intention du législateur, telle qu'elle ressort de l'exposé des motifs [1], la référence que le texte néerlandais fait à l'alinéa 1er devant être considérée comme erronée. Le projet peut donc bel et bien trouver un fondement juridique dans l'article 302, alinéa 3, du CIR 92. Il faudra cependant veiller, à la prochaine occasion, à corriger l'erreur qui figure dans le texte néerlandais de cette disposition.

[1] *Doc. parl.*, Chambre, n°S 53-2756/001 53-2757/001, 148. Un erratum a bien été publié à ce sujet au *Moniteur belge* du 17 septembre 2013 (voir page 65.797), mais cette rectification ne s'avère pas correspondre au texte adopté par la Chambre (que le Sénat n'a pas amendé) : *Doc. parl.*, Chambre, n° 53-2756/008, 16 ; *Doc. parl.*, Sénat, n° 5-2095/1 ; voir également à cet égard : H. COREMANS et M. VAN DAMME, *Beginselen van wetgevingstechniek en behoorlijke regelgeving*, Bruges, die Keure, 1994, n° 217.

EXAMEN DU TEXTE

Article 1er

3. L'article 136/2, § 2, en projet, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) prévoit qu'en cas d'imposition commune, l'avertissement-extrait de rôle est mis électroniquement à la disposition « du conjoint qui déclare ses revenus dans la colonne de gauche de la déclaration à l'impôt des personnes physiques » [2], c'est-à-dire, le mari, dans le cas de personnes de sexes différents et le plus âgé, dans le cas de personnes du même sexe.

Il a été demandé au délégué pourquoi, dans ce cas, l'avertissement-extrait de rôle n'est pas mis à la disposition des deux contribuables. Il a répondu ce qui suit :

> « En cas de déclaration commune, les deux conjoints doivent se rendre dans tax-on-web pour compléter leur déclaration et peuvent choisir ensemble d'utiliser Zoomit.
>
> Comme pour la version papier un seul AER est envoyé, un seul numéro de compte est indiqué dans la déclaration. Il n'y a donc pas de différence de traitement des conjoints par rapport à la procédure papier ».

Cette réponse n'explique pas pourquoi l'avertissement-extrait de rôle électronique n'est pas mis à la disposition des deux conjoints, alors qu'il est apparemment requis que les deux conjoints possèdent un compte bancaire permettant une mise à disposition électronique (voir l'article 136/2, § 3, 3°, en projet, de l'AR/CIR 92).

Si en cas d'envoi d'un avertissement-extrait de rôle sur papier, il ne paraît pas logique de déposer deux avertissements-extraits de rôle identiques (un au nom de chacun des conjoints ou cohabitants légaux) dans la même boîte aux lettres, tel n'est pas le cas lorsqu'il s'agit d'un envoi électronique dans l'hypothèse où deux comptes bancaires différents (et, le cas échéant, également deux adresses électroniques différentes) ont été indiqués (un pour chacun des conjoints ou cohabitants légaux). Il serait dès lors plus conforme au droit à se pourvoir en réclamation (article 366, alinéa 1er, du CIR 92) et au principe d'égalité de mettre, dans ce cas, un avertissement-extrait de rôle à la disposition de chacun des conjoints ou cohabitants légaux [3].

---

[2] En vertu de l'article 2, § 1, 2°, du CIR 92, cette règle s'applique non seulement aux personnes mariées, mais également aux cohabitants légaux.

[3] En vertu de l'article 371, alinéa 2, du CIR 92, le délai de réclamation commence à courir à la date à laquelle l'avertissement-extrait de rôle est mis à la disposition du contribuable au moyen d'une procédure utilisant des techniques informatiques. Le dispositif en projet prévoit cependant que, dans certains cas, l'avertissement-extrait de rôle ne sera mis à la disposition que d'un seul contribuable, tandis que selon l'article 136/2, § 2, *in fine*, en projet, « il est supposé que le titulaire du compte donne la possibilité à l'autre conjoint d'exercer ses droits, particulièrement en matière de réclamation ». La question se pose toutefois de savoir si, dans ces cas, l'avertissement-extrait de rôle sera mis à la disposition de l'autre contribuable et à quel moment. En pratique, il semble par conséquent que le dispositif en projet puisse donner lieu à bon nombre de problèmes pratiques et juridiques, qui peuvent être évités en mettant systématiquement l'avertissement-extrait de rôle à disposition des deux conjoins ou cohabitants légaux.

Article 2

4. Selon l'article 2 du projet, le dispositif en projet s'appliquera « aux avertissements-extraits de rôle relatifs à l'exercice d'imposition 2013 ». Il y a lieu d'observer à cet égard qu'il ne peut être conféré d'effet rétroactif aux arrêtés que sous certaines conditions.

L'attribution d'un effet rétroactif aux arrêtés n'est admissible que dans les cas où la rétroactivité repose sur une base légale, où elle concerne une règle qui confère des avantages dans le respect du principe de l'égalité, ou dans la mesure où elle s'impose pour assurer la continuité ou le bon fonctionnement de l'administration, et ne porte pas atteinte, en principe, à des situations acquises.

L'effet rétroactif du dispositif ne peut pas être admis en l'espèce. Il impose en effet rétroactivement des obligations aux contribuables (voir en particulier l'article 136/1, § 1er, alinéa 2, en projet, et l'article 136/2, § 2, *in fine*, en projet, de l'AR/CIR 92). C'est pourquoi, dans l'article 2 du projet, on remplacera le millésime « 2013 » par le millésime « 2014 », ou, si l'on veut déjà appliquer le dispositif aux avertissements-extraits de rôle relatifs à l'exercice d'imposition 2013 qui doivent encore être envoyés, l'article 2 du projet peut être omis de sorte que les nouvelles mesures entreront en vigueur conformément aux règles usuelles (dix jours après leur publication au *Moniteur belge*).

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Marleen VERSCHRAEGHEN Jo BAERT