



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 66.157/3
van 11 juni 2019

avis 66.157/3
du 11 juin 2019

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van de
artikelen 136/1 en 136/2 van
het koninklijk besluit tot
uitvoering van het Wetboek
van de
Inkomstenbelastingen 1992
betreffende de elektronische
aanbieding van
aanslagbiljetten'

un projet d'arrêté royal
'modifiant les articles 136/1
et 136/2 de l'arrêté royal
d'exécution du Code des
impôts sur les revenus 1992
relatifs à l'envoi électronique
des avertissement-extrait de
rôle'

Op 9 mei 2019 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 136/1 en 136/2 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 betreffende de elektronische aanbieding van aanslagbiljetten’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 28 mei 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Peter SOURBRON, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, 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 11 juni 2019.

*

Le 9 mai 2019, 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 136/1 et 136/2 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 relatifs à l'envoi électronique des avertissement-extrait de rôle’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 28 mai 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Peter SOURBRON, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, 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 11 juin 2019.

*

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.

*

VOORAFGAANDE OPMERKING

2. Rekening houdend met het tijdstip waarop dit advies gegeven wordt, vestigt de Raad van State de aandacht op het feit dat, wegens het ontslag van de regering, de bevoegdheid van deze laatste beperkt is tot het afhandelen van de lopende zaken. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of dit ontwerp in die beperkte bevoegdheid kan worden ingepast, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van het geheel van de feitelijke gegevens welke de regering in aanmerking kan nemen als ze te oordelen heeft of het vaststellen of het wijzigen van een verordening noodzakelijk is.

STREKKING VAN HET ONTWERP

3. Voor het elektronisch aanbieden van aanslagbiljetten gebruikt de FOD Financiën thans het Zoomit-platform¹. In de toekomst zal echter gebruik gemaakt worden van het eBox-systeem, dat het voorwerp is van de wet van 27 februari 2019 ‘inzake de elektronische uitwisseling van berichten via de eBox’.² Het om advies voorgelegde ontwerp van besluit strekt ertoe de nodige aanpassingen aan te brengen om de overstap naar het eBox-systeem mogelijk te maken.

Daartoe worden de artikelen 136/1 en 136/2 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) gewijzigd (hoofdstuk 1 van het ontwerp).

Voor het aanslagjaar 2019 wordt in een overgangsregeling voorzien (hoofdstuk 2). Beschikt de FOD Financiën over een geldig persoonlijk e-mailadres van een burger – of, in het geval van een gezamenlijke aanslag, over een geldig persoonlijk e-mailadres van beide echtgenoten of wettelijk samenwonenden, dan wel over een geldig gemeenschappelijk e-mailadres –, dan blijft het uitdrukkelijk via Tax-on-web of MyMinFin gegeven akkoord om het aanslagbiljet via Zoomit te bezorgen, geldig voor de aanbieding van het aanslagbiljet van het aanslagjaar 2019 via de eBox (artikel 3, eerste en tweede lid). Is dat niet het geval, dan wordt het aanslagbiljet op de gewone wijze bezorgd, namelijk in een gesloten omslag (artikel 3, derde lid), wat eveneens als een geldige kennisgeving moet worden beschouwd (artikel 4).

¹ Dat is een platform voor internetbankieren.

² De Koning dient, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, de datum te bepalen vanaf wanneer onder meer de FOD Financiën dient te voorzien in een elektronische uitwisseling via de eBox (artikel 13 van de wet van 27 februari 2019). De gemachtigde heeft aangekondigd dat daartoe kortelings een ontwerp van koninklijk besluit aan de afdeling Wetgeving zal worden voorgelegd.

Het ontworpen besluit treedt op 1 juli 2019 in werking (artikel 5).

RECHTSGROND

4. Rechtsgrond voor het ontworpen besluit wordt in principe geboden door artikel 302, derde lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), dat de Koning ermee belast om de toepassingsmodaliteiten te bepalen van de mogelijkheid om de aanslagbiljetten te ontvangen door middel van een procedure waarbij informaticatechnieken worden gebruikt.

5. Voor artikel 4 van het ontworpen besluit zal evenwel een beroep moeten worden gedaan op de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning, gelezen in samenhang met artikel 302, eerste lid, van het WIB 92. De machtiging in artikel 302, derde lid, van het WIB 92 heeft immers uitsluitend betrekking op de elektronische procedure, terwijl dat artikel van het ontworpen besluit handelt over het toezenden in een gesloten omslag.

VORMVEREISTEN

6. Het akkoord van de Minister van Begroting ontbreekt. Dat akkoord is krachtens artikel 5 van het koninklijk besluit van 16 november 1994 ‘betreffende de administratieve en begrotingscontrole’ vereist als voor de ontworpen regeling geen of onvoldoende kredieten bestaan, de ontvangsten erdoor rechtstreeks of onrechtstreeks kunnen worden beïnvloed of erdoor nieuwe uitgaven kunnen ontstaan.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

7. De aanhef dient in overeenstemming te worden gebracht met wat hiervoor is opgemerkt over de rechtsgrond van het ontworpen besluit. Er zal dus vooraan in de aanhef een verwijzing naar artikel 108 van de Grondwet toegevoegd moeten worden.

Artikel 1

8. De wijzigingen die artikel 1 van het ontwerp beoogt aan te brengen in artikel 136/1 van het KB/WIB 92, houden onder meer in dat het uitdrukkelijke akkoord van een belastingplichtige met de elektronische procedure voor het toezenden van de aanslagbiljetten inhoudt “dat de belastingplichtige regelmatig nagaat of zijn aanslagbiljet hem door middel van [die] procedure werd aangeboden”. Daarenboven wordt bepaald dat de belastingplichtige aan de FOD Financiën een geldig persoonlijk e-mailadres dient mede te delen, “dat hem in staat stelt een kennisgeving te ontvangen waarin hem wordt meegedeeld dat zijn aanslagbiljet hem ter beschikking wordt gesteld op het (...) beveiligd elektronisch platform”, maar die kennisgeving vervangt niet “de officiële aanbieding van het aanslagbiljet”.

Het valt daarbij op dat enkel wordt voorzien in de *mogelijkheid* om per e-mail een kennisgeving te sturen, zonder dat de belastingadministratie daartoe verplicht wordt, terwijl de belastingsplichtige er niet mee kan volstaan om een kennisgeving per e-mail af te wachten alvorens de eBox te raadplegen.

Daarover om uitleg verzocht, heeft de gemachtigde het volgende doen kennen:

“Het is inderdaad zo dat er niet zwart op wit staat dat de belastingplichtige een e-mail gaat ontvangen. § 2 van het artikel 136/1 bepaalt evenwel dat er een geldig e-mailadres moet meegedeeld worden dat hem in staat stelt een kennisgeving te ontvangen waarin hem wordt meegedeeld dat zijn aanslagbiljet hem ter beschikking wordt gesteld op het elektronisch platform. Met die kennisgeving wordt wel degelijk een e-mail bedoeld. Indien nodig kan dit nog in het verslag aan de Koning en/ of het KB expliciet worden gesteld.”

Al is het kennisgeven via e-mail niet 100% betrouwbaar wat het afleveren van het bericht betreft (het opgegeven e-mailadres kan niet meer werkzaam zijn of het bericht kan om een of andere technische reden niet ter bestemming geraken), toch is het minste wat van de belastingdienst kan worden gevraagd dat in elk geval een kennisgeving naar het opgegeven e-mailadres wordt verzonden (zonder te hoeven controleren of het bericht ook effectief aankomt, althans indien niet blijkt dat het e-mailadres niet meer geldig is). Een verplichting daartoe zou in de ontworpen bepaling moeten worden opgenomen.³ Aldus zal de belastingplichtige ervan kunnen uitgaan dat, als een geldig e-mailadres is opgegeven, hij *in normale omstandigheden* een e-mail zal ontvangen waarbij hij verwittigd wordt dat het aanslagbiljet in de eBox te vinden is.

De verplichting voor de belastingplichtige om zo nodig regelmatig te controleren of het aanslagbiljet via de eBox is aangeboden, blijft echter overeind. De gemachtigde heeft daaromtrent de volgende uitleg verstrekt:

“Artikel 136, § 1, tweede lid is niet gewijzigd ten opzichte van de nu bestaande tekst. Deze passage is erin opgenomen als een soort noodbepaling om te voorkomen dat de belastingplichtige bijvoorbeeld zou stellen dat, alhoewel het bericht naar het correcte e-mailadres verstuurd werd, hij dit nooit ontvangen heeft en hij dus niet in de mogelijkheid was om kennis te nemen van zijn aanslagbiljet. Door dergelijke passage op te nemen wordt dit voorkomen.

§ 3, 3° van artikel 136/1 vangt dit enkel op voor het geval het e-mailadres niet meer geldig is. In dit geval wordt er dan ook een papieren aanslagbiljet verstuurd.”

Artikel 3

9. In artikel 3, eerste lid, van het ontwerp wordt bepaald in welke gevallen een uitdrukkelijk gegeven akkoord wat de aanbieding van het aanslagbiljet via Zoomit betreft, ook geldig blijft voor het via de eBox aanbieden van het aanslagbiljet voor het aanslagjaar 2019.

³ Een vermelding in het verslag aan de Koning volstaat niet.

Op de vraag wat er voor de navolgende aanslagjaren dan gebeurt, reageerde de gemachtigde als volgt:

“Het gaat hier inderdaad ook over de aanslagjaren volgend op 2019. Er had moeten staan ‘2019 en volgende’. We zullen dit aanpassen.”

Daarmee kan worden ingestemd.

10. Artikel 3, tweede lid, van het ontwerp spreekt alleen over “echtgenoten”, maar die regeling dient ook te gelden voor wettelijk samenwonenden die evenzeer gezamenlijk aangeslagen worden.

Artikel 5

11. Uiteraard kan de voorziene datum van inwerkingtreding slechts gehandhaafd worden als bij het in voetnoot 2 bedoelde koninklijk besluit de datum vanaf wanneer de FOD Financiën dient te voorzien in een elektronische uitwisseling via de eBox effectief ook op 1 juli 2019 wordt bepaald.

*

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.

*

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

2. Compte tenu du moment où le présent avis est donné, le Conseil d'État attire l'attention sur le fait qu'en raison de la démission du Gouvernement, la compétence de celui-ci se trouve limitée à l'expédition des affaires courantes. Le présent avis est toutefois donné sans qu'il soit examiné si le projet relève bien de la compétence ainsi limitée, la section de législation n'ayant pas connaissance de l'ensemble des éléments de fait que le Gouvernement peut prendre en considération lorsqu'il doit apprécier la nécessité d'arrêter ou de modifier des dispositions réglementaires.

PORTÉE DU PROJET

3. Pour l'envoi électronique des avertissements-extrait de rôle, le SPF Finances utilise actuellement la plateforme Zoomit¹. À l'avenir, il fera cependant usage du système de l'eBox, qui fait l'objet de la loi du 27 février 2019 'relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox'². Le projet d'arrêté soumis pour avis a pour objet d'apporter les adaptations nécessaires afin de permettre le passage au système de l'eBox.

À cet effet, il modifie les articles 136/1 et 136/2 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après: AR/CIR 92) (chapitre 1^{er} du projet).

Pour l'exercice d'imposition 2019, il prévoit un régime transitoire (chapitre 2). Si le SPF Finances dispose d'une adresse e-mail personnelle valide d'un citoyen – ou, dans le cas d'une imposition commune, d'une adresse e-mail personnelle valide de chacun des conjoints ou cohabitants légaux, ou d'une adresse e-mail commune valide –, l'accord donné expressément, soit via Tax-on-web soit via MyMinfin, en ce qui concerne la mise à disposition de l'avertissement-extrait de rôle via Zoomit demeure valable pour la mise à disposition de l'avertissement-extrait de rôle de l'exercice d'imposition 2019 via l'eBox (article 3, alinéas 1^{er} et 2). Si tel n'est pas le cas, l'avertissement-extrait de rôle sera transmis par la voie normale, c'est-à-dire sous pli fermé (article 3, alinéa 3), ce qui doit également tenir lieu de notification valable (article 4).

¹ Il s'agit d'une plateforme pour l'*Internet banking*.

² Le Roi doit, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, déterminer la date à partir de laquelle le SPF Finances, entre autres, doit prévoir un mode d'échange électronique par le biais de l'eBox (article 13 de la loi du 27 février 2019). Le délégué a annoncé qu'un projet d'arrêté royal à cette fin sera prochainement soumis à la section de législation.

L'arrêté en projet entre en vigueur le 1^{er} juillet 2019 (article 5).

FONDEMENT JURIDIQUE

4. L'arrêté en projet puise en principe son fondement juridique dans l'article 302, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), qui charge le Roi de déterminer les modalités d'application de la possibilité de recevoir des avertissements-extraits de rôle au moyen d'une procédure utilisant des techniques informatiques.

5. Pour l'article 4 de l'arrêté en projet, il y a toutefois lieu d'invoquer le pouvoir général d'exécution du Roi, combiné avec l'article 302, alinéa 1^{er}, du CIR 92. En effet, l'habilitation prévue à l'article 302, alinéa 3, du CIR 92 concerne exclusivement la procédure électronique, tandis que cet article de l'arrêté en projet porte sur l'envoi sous pli fermé.

FORMALITÉS

6. L'accord du Ministre du Budget fait défaut. Selon l'article 5 de l'arrêté royal du 16 novembre 1994 'relatif au contrôle administratif et budgétaire', cet accord est requis si les crédits sont insuffisants ou inexistantes pour le régime en projet, ou s'il est de nature à influencer directement ou indirectement les recettes ou à entraîner des dépenses nouvelles.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

7. Le préambule doit être mis en conformité avec l'observation formulée ci-dessus à propos du fondement juridique de l'arrêté en projet. On ajoutera donc au début du préambule une référence à l'article 108 de la Constitution.

Article 1^{er}

8. Les modifications que l'article 1^{er} du projet entend apporter à l'article 136/1 de l'AR/CIR 92 prévoit notamment que l'accord explicite que marque un contribuable sur la procédure électronique pour l'envoi des avertissements-extraits de rôle implique que « le contribuable vérifie régulièrement si son avertissement-extrait de rôle a été mis à sa disposition via la procédure mentionnée à l'alinéa précédent ». En outre, il est prévu que le contribuable communique au SPF Finances une adresse e-mail personnelle valide « lui permettant de recevoir une notification l'informant que son avertissement-extrait de rôle est mis à sa disposition sur la plateforme électronique sécurisée », mais que cette notification ne remplace pas « la mise à disposition [officielle] de l'avertissement-extrait de rôle ».

À cet égard, on notera que le projet prévoit uniquement la *possibilité* d'envoyer une notification par e-mail, sans que l'administration fiscale y soit contrainte, tandis que le contribuable ne peut se contenter d'attendre une notification par e-mail avant de consulter l'eBox.

Invité à fournir des explications à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het is inderdaad zo dat er niet zwart op wit staat dat de belastingplichtige een e-mail gaat ontvangen. § 2 van het artikel 136/1 bepaalt evenwel dat er een geldig e-mailadres moet meegedeeld worden dat hem in staat stelt een kennisgeving te ontvangen waarin hem wordt meegedeeld dat zijn aanslagbiljet hem ter beschikking wordt gesteld op het elektronisch platform. Met die kennisgeving wordt wel degelijk een e-mail bedoeld. Indien nodig kan dit nog in het verslag aan de Koning en/ of het KB expliciet worden gesteld ».

Même si la notification par e-mail n'est pas fiable à 100% en ce qui concerne la délivrance du message (il se peut que l'adresse e-mail indiquée ne soit plus active ou que pour l'un ou l'autre motif technique, le message n'arrive pas à destination), le moins que l'on puisse toutefois demander à l'administration fiscale est qu'une notification soit en tout cas envoyée à l'adresse e-mail renseignée (sans qu'elle doive contrôler si le message est effectivement arrivé, du moins s'il n'apparaît pas que l'adresse e-mail n'est plus valide). Il conviendrait d'ajouter une obligation en ce sens dans la disposition en projet³. De cette façon, le contribuable qui a renseigné une adresse e-mail valide pourra partir du principe qu'il recevra, *dans des conditions normales*, un e-mail l'informant qu'il trouvera l'avertissement-extrait de rôle dans l'eBox.

L'obligation pour le contribuable de contrôler, au besoin régulièrement, si l'avertissement-extrait de rôle est disponible via l'eBox reste cependant maintenue. Le délégué a fourni à ce sujet les explications suivantes :

« Artikel 136, § 1, tweede lid is niet gewijzigd ten opzichte van de nu bestaande tekst. Deze passage is erin opgenomen als een soort noodbepaling om te voorkomen dat de belastingplichtige bijvoorbeeld zou stellen dat, alhoewel het bericht naar het correcte e-mailadres verstuurd werd, hij dit nooit ontvangen heeft en hij dus niet in de mogelijkheid was om kennis te nemen van zijn aanslagbiljet. Door dergelijke passage op te nemen wordt dit voorkomen.

§ 3, 3° van artikel 136/1 vangt dit enkel op voor het geval het e-mailadres niet meer geldig is. In dit geval wordt er dan ook een papieren aanslagbiljet verstuurd ».

Article 3

9. L'article 3, alinéa 1^{er}, du projet détermine dans quels cas un accord donné expressément en ce qui concerne la mise à disposition de l'avertissement-extrait de rôle via Zoomit demeure également valable pour la mise à disposition de l'avertissement-extrait de rôle concernant l'exercice d'imposition 2019 via l'eBox.

³ Il ne suffit pas de le mentionner dans le rapport au Roi.

À la question de savoir ce qui se passera pour les exercices d'imposition suivants, le délégué a répondu comme suit :

« Het gaat hier inderdaad ook over de aanslagjaren volgend op 2019. Er had moeten staan '2019 en volgende'. We zullen dit aanpassen ».

On peut se rallier à cette proposition.

10. L'article 3, alinéa 2, du projet ne mentionne que les « conjoints », alors que le régime en projet doit également s'appliquer aux cohabitants légaux qui sont aussi imposés globalement.

Article 5

11. Il va de soi que la date prévue d'entrée en vigueur ne peut être maintenue que si l'arrêté royal visé à la note de bas de page 2 fixe effectivement la date à laquelle le SPF Finances doit prévoir un échange électronique via l'eBox au 1^{er} juillet 2019.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT