



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 66.446/1/V
van 7 augustus 2019

avis 66.446/1/V
du 7 août 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 aanbidding 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 16 juli 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege^(*) verlengd tot 2 september 2019, 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 aanbidding van aanslagbiljetten'.

Het ontwerp is door de eerste vakantiekamer onderzocht op 1 augustus 2019. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraad, voorzitter, Jan CLEMENT en Bert THYS, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 7 augustus 2019.

*

Le 16 juillet 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, prorogé de plein droit^(**) jusqu'au 2 septembre 2019, 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 première chambre des vacations le 1^{er} août 2019. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, conseiller d'État, président, Jan CLEMENT et Bert THYS, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 7 août 2019.

*

(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege verlengd wordt met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

(**) Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, *in fine*, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973 qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

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. Het om advies voorgelegde ontwerp van besluit strekt ertoe in het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) het artikel 136/1 te vervangen en het artikel 136/2 op te heffen. Deze artikelen werden recent nog gewijzigd door het nog niet gepubliceerde koninklijk besluit van 23 juni 2019 ‘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 aanbidding van aanslagbiljetten’ (hierna: het koninklijk besluit van 23 juni 2019). Over het ontwerp dat het koninklijk besluit van 23 juni 2019 is geworden, heeft de Raad van State op 11 juni 2019 advies 66.157/3 uitgebracht.

In essentie voorziet het ontwerp van besluit dat de activering van de *eBox* geldt als uitdrukkelijk akkoord met de procedure uiteengezet in artikel 302, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 92 (hierna: WIB 1992) – dit is het uitsluitend door middel van een procedure van informaticatechnieken ontvangen van de aanslagbiljetten – en dat de verdere communicatie via de *eBox* gebeurt. Volgens artikel 3 van het ontwerp treedt het nieuwe besluit in werking op 1 oktober 2019.

RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

4. Het ontworpen besluit vindt rechtsgrond in artikel 302, derde lid, WIB 92. Aangezien een beroep wordt gedaan op de *eBox*, bieden de artikelen 2, 3°, en 6, van de wet van 27 februari 2019 ‘inzake elektronische uitwisseling van berichten via de *eBox*’ – gelezen in samenhang met artikel 108 van de Grondwet – eveneens rechtsgrond.

VORMVEREISTEN

5. 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, aangezien het gebruik van meer of minder papieren aanslagbiljetten de ontvangsten of uitgaven beïnvloedt.

6. Ook het advies van de Inspecteur van Financiën is vereist, gelet op artikel 14 van het voornoemd koninklijk besluit van 16 november 1994.

7. Het ontwerp bevat bepalingen die de verwerking van persoonsgegevens regelen.

Artikel 36, lid 4, van de AVG¹, gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening, voorziet in een verplichting om de toezichthoudende autoriteit, in dit geval de Gegevensbeschermingsautoriteit bedoeld in de wet van 3 december 2017 ‘tot oprichting van de Gegevensbeschermingsautoriteit’, te raadplegen bij het opstellen van een voorstel voor een door een nationaal parlement vast te stellen wetgevingsmaatregel, of een daarop gebaseerde regelgevingsmaatregel in verband met verwerking.

Voor zover de Gegevensbeschermingsautoriteit nog niet zou zijn geraadpleegd, zal dat alsnog moeten gebeuren. Indien de aan de afdeling Wetgeving voorgelegde tekst ten gevolge van het vervullen van het voornoemde vormvereiste nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

8.1. Op de vraag waarom het koninklijk besluit van 23 juni 2019 nog niet gepubliceerd is in het Belgisch Staatsblad antwoordt de gemachtigde:

“Rond het tijdstip van de ondertekening werd er beslist om al een grondige wijziging aan te brengen aan het KB van 23 juni 2019. Daarom is de optie genomen om beide KB's (KB van 23 juni 2019 en het thans voorliggend ontwerp) op hetzelfde ogenblik te publiceren. In de praktijk zal het KB van 23 juni dus niet echt uitwerking hebben.”

Het koninklijk besluit van 23 juni 2019 vervangt het aanbieden van het aanslagbiljet via het systeem van internetbankieren en “Zoomit” door het aanbieden van het aanslagbiljet via een beveiligd elektronisch platform van de federale overheid. Dat koninklijk besluit voorziet ook in een overgangsbepaling voor het aanslagjaar 2019 en volgende. Het koninklijk besluit van 23 juni 2019 treedt volgens artikel 5 ervan in werking op 1 juli 2019. Zolang het koninklijk besluit evenwel niet is gepubliceerd, is het krachtens artikel 190 van de

¹ Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG’ (algemene verordening gegevensbescherming).

Grondwet niet verbindend jegens de rechtsonderhorigen. Van zodra het koninklijk besluit van 23 juni 2019 gepubliceerd is, zullen aanslagbiljetten op basis van dat koninklijk besluit, onder meer omdat de betrokken federale overheidsdienst over een geldig e-mailadres beschikt, elektronisch kunnen aangeboden worden tot 1 oktober 2019, dit is de datum van inwerkingtreding van het voorgelegde ontwerp van besluit.

8.2. Door de gelijktijdige publicatie is de verhouding met het autonome artikel 3 van het koninklijk besluit van 23 juli 2019 onduidelijk. Hoe zal bepaald worden of de belastingplichtige vooraf uitdrukkelijk heeft ingestemd met de elektronische uitwisseling van berichten? In het ontwerp is sprake van een uitdrukkelijke instemming met de elektronische uitwisseling door “de activatie van de eBox” (ontworpen artikel 136/1, § 1, eerste lid), maar de vraag rijst of men niet op basis van artikel 3 van het koninklijk besluit van 23 juli 2019 dient te besluiten dat voor zover de betrokken federale overheidsdienst beschikt over een geldig persoonlijk e-mailadres de eBox reeds is geactiveerd. De gemachtigde antwoordt:

“Onder het systeem van internetbankieren gaf de belastingplichtige zijn toestemming voor het elektronisch doorsturen van zijn aanslagbiljet door de communicatie van een rekeningnummer en eventueel een geldig e-mailadres. Het artikel 3 van het KB van 23 juni 2019 is een overgangsbepaling die vanaf 1 juli 2019 de verdere elektronische verzending van het aanslagbiljet moest toelaten als de administratie over een geldig e-mailadres beschikte. In het thans voorliggende besluit is het de bedoeling om vanaf 1 oktober 2019 het aanslagbiljet elektronisch te verzenden aan die belastingplichtigen die hun eBox geactiveerd hebben. De activatie van de eBox geldt als uitdrukkelijke toestemming voor de elektronische toezending van het aanslagbiljet. Zonder activatie van de eBox is er dus geen uitdrukkelijke toestemming en moet het aanslagbiljet op papier worden verzonden, ongeacht het feit of de administratie al dan niet over een geldig e-mailadres van de belastingplichtige beschikt. De activering van de eBox vereist immers een actieve tussenkomst van de burger/belastingplichtige en kan niet worden afgeleid uit de beschikking over het e-mailadres. Om misverstanden hierover te voorkomen, is het inderdaad beter het artikel 3 van het KB van 23 juni 2019 met ingang van 1 oktober op te heffen. Het ontwerp zal in die zin worden aangepast.”

De rechtszekerheid vereist de door de gemachtigde vooropgestelde opheffing van artikel 3 van het koninklijk besluit van 23 juni 2019.

8.3. Verder rijst de vraag naar de relevantie van het autonome artikel 4 van het koninklijk besluit van 23 juli 2019 voor de volgende aanslagjaren. Dient men aan te nemen dat door de verwijzing naar “het systeem van internetbankieren” deze bepaling geen relevantie meer zal hebben voor de aanslagjaren vanaf 2020? De gemachtigde antwoordt:

“Het artikel 4 van het KB van 23 juni 2019 is bedoeld als een soort opvangnet voor de aanslagen van het aanslagjaar 2018 en vorige, waarvoor de belastingplichtige expliciet gekozen had voor de verzending van het aanslagbiljet via het systeem van internetbankieren, maar waarvan een eventuele herziening wegens het verlaten van het systeem van internetbankieren, op papier zou worden verzonden. Door deze bepaling wou de wetgever voorkomen dat de belastingplichtige de geldigheid van de aanslag zou aanvechten omdat hij gekozen had voor de loutere elektronische toezending van het aanslagbiljet. Aangezien met het voorliggend ontwerp de toestemming voor de elektronische aanbieding van het aanslagbiljet moet worden gegeven door de activering van de eBox, ook door die belastingplichtigen die in het verleden voor het systeem van

internetbankieren gekozen hadden, heeft deze bepaling inderdaad geen relevantie meer voor de toekomstige aanslagjaren.”

In het licht van deze toelichting verdient het aanbeveling om voor de rechtszekerheid artikel 4 van het koninklijk besluit van 23 juli 2019 op te heffen voor de toekomstige aanslagjaren.

*

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. Le projet d'arrêté soumis pour avis a pour objet de remplacer l'article 136/1 et d'abroger l'article 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). Ces articles ont encore été modifiés récemment par l'arrêté royal du 23 juin 2019 '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 avertissements-extraits de rôle' (ci-après : l'arrêté royal du 23 juin 2019), qui n'a pas encore été publié. Le Conseil d'État a donné, le 11 juin 2019, l'avis 66.157/3 sur le projet qui est devenu l'arrêté royal du 23 juin 2019.

Le projet d'arrêté prévoit essentiellement que l'activation de l'eBox vaut accord exprès à la procédure prévue à l'article 302, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) – il s'agit de la réception des avertissements-extraits de rôle exclusivement au moyen d'une procédure utilisant des techniques informatiques – et que les communications ultérieures se feront via l'eBox. Selon l'article 3 du projet, le nouvel arrêté entre en vigueur le 1^{er} octobre 2019.

FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

4. L'arrêté en projet trouve son fondement juridique dans l'article 302, alinéa 3, du CIR 92. Dès lors qu'il est recouru à l'eBox, les articles 2, 3^o, et 6 de la loi du 27 février 2019 'relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox' – combiné avec l'article 108 de la Constitution – procurent également un fondement juridique.

FORMALITÉS

5. 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, dès lors que l'utilisation accrue ou moindre d'avertissements-extraits de rôle papier influence les recettes ou dépenses.

6. L'avis de l'inspecteur des finances est également requis, eu égard à l'article 14 de l'arrêté royal du 16 novembre 1994 précité.

7. Le projet comporte des dispositions qui règlent le traitement des données à caractère personnel.

L'article 36, paragraphe 4, du RGPD ¹, combiné avec son article 57, paragraphe 1, c), et le considérant 96 de ce règlement, impose l'obligation de consulter l'autorité de contrôle, en l'occurrence l'Autorité de protection des données visée dans la loi du 3 décembre 2017 'portant création de l'Autorité de protection des données', dans le cadre de l'élaboration d'une proposition de mesure législative devant être adoptée par un parlement national, ou d'une mesure réglementaire fondée sur une telle mesure législative, qui se rapporte au traitement.

Dans la mesure où l'Autorité de protection des données n'aurait pas encore été consultée, il conviendrait d'en encore y procéder. Si l'accomplissement de la formalité susmentionnée devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis à la section de législation, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

EXAMEN DU TEXTE

8.1. À la question de savoir pourquoi l'arrêté royal du 23 juin 2019 n'a pas encore été publié au Moniteur belge, le délégué a répondu ce qui suit :

« Rond het tijdstip van de ondertekening werd er beslist om al een grondige wijziging aan te brengen aan het KB van 23 juni 2019. Daarom is de optie genomen om beide KB's (KB van 23 juni 2019 en het thans voorliggend ontwerp) op hetzelfde ogenblik te publiceren. In de praktijk zal het KB van 23 juni dus niet echt uitwerking hebben ».

L'arrêté royal du 23 juin 2019 remplace la mise à disposition de l'avertissement-extrait de rôle via le système de l'internet banking et « Zoomit » par la mise à disposition de l'avertissement-extrait de rôle via une plateforme électronique sécurisée de l'autorité fédérale. Cet arrêté royal prévoit également une disposition transitoire pour les exercices d'imposition 2019 et suivants. Selon son article 5, l'arrêté royal du 23 juin 2019 entre en vigueur le 1^{er} juillet 2019. Tant que l'arrêté royal n'a pas été publié, il n'est pas obligatoire à l'égard des

¹ Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE' (règlement général sur la protection des données).

justiciables, et ce en vertu de l'article 190 de la Constitution. Dès que l'arrêté royal du 23 juin 2019 sera publié, les avertissements-extraits de rôle pourront, sur la base de cet arrêté royal et notamment parce que le service public fédéral concerné dispose d'une adresse e-mail valide, être mis à disposition électroniquement jusqu'au 1^{er} octobre 2019, soit la date d'entrée en vigueur du projet d'arrêté examiné.

8.2. Du fait de la publication concomitante, l'articulation avec l'article 3 autonome de l'arrêté royal du 23 juillet 2019 est ambiguë. Comment déterminera-t-on si le contribuable a expressément consenti au préalable à l'échange électronique de messages ? Le projet fait état d'un consentement exprès à l'échange électronique par « l'activation de l'eBox » (article 136/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet), mais la question se pose de savoir s'il ne faut pas conclure sur la base de l'article 3 de l'arrêté royal du 23 juillet 2019 que dans la mesure où le service public fédéral concerné dispose d'une adresse e-mail personnelle valide, l'eBox est déjà activée. Le délégué répond comme suit :

« Onder het systeem van internetbankieren gaf de belastingplichtige zijn toestemming voor het elektronisch doorsturen van zijn aanslagbiljet door de communicatie van een rekeningnummer en eventueel een geldig e-mailadres. Het artikel 3 van het KB van 23 juni 2019 is een overgangsbepaling die vanaf 1 juli 2019 de verdere elektronische verzending van het aanslagbiljet moest toelaten als de administratie over een geldig e-mailadres beschikte. In het thans voorliggende besluit is het de bedoeling om vanaf 1 oktober 2019 het aanslagbiljet elektronisch te verzenden aan die belastingplichtigen die hun eBox geactiveerd hebben. De activatie van de eBox geldt als uitdrukkelijke toestemming voor de elektronische toezending van het aanslagbiljet. Zonder activatie van de eBox is er dus geen uitdrukkelijke toestemming en moet het aanslagbiljet op papier worden verzonden, ongeacht het feit of de administratie al dan niet over een geldig e-mailadres van de belastingplichtige beschikt. De activering van de eBox vereist immers een actieve tussenkomst van de burger/belastingplichtige en kan niet worden afgeleid uit de beschikking over het e-mailadres. Om misverstanden hierover te voorkomen, is het inderdaad beter het artikel 3 van het KB van 23 juni 2019 met ingang van 1 oktober op te heffen. Het ontwerp zal in die zin worden aangepast ».

La sécurité juridique requiert l'abrogation de l'article 3 de l'arrêté royal du 23 juin 2019, suggérée par le délégué.

8.3. Le texte en projet pose en outre la question de la pertinence de l'article 4 autonome de l'arrêté royal du 23 juillet 2019 pour les exercices d'imposition suivants. Doit-on admettre qu'en raison de la référence au « système de l'internet banking », cette disposition ne sera plus pertinente pour les exercices d'imposition à partir de 2020 ? Le délégué répond en ces termes :

« Het artikel 4 van het KB van 23 juni 2019 is bedoeld als een soort opvangnet voor de aanslagen van het aanslagjaar 2018 en vorige, waarvoor de belastingplichtige expliciet gekozen had voor de verzending van het aanslagbiljet via het systeem van internetbankieren, maar waarvan een eventuele herziening wegens het verlaten van het systeem van internetbankieren, op papier zou worden verzonden. Door deze bepaling wou de wetgever voorkomen dat de belastingplichtige de geldigheid van de aanslag zou aanvechten omdat hij gekozen had voor de loutere elektronische toezending van het aanslagbiljet. Aangezien met het voorliggend ontwerp de toestemming voor de elektronische aanbidding van het aanslagbiljet moet worden gegeven door de activering van de eBox, ook door die belastingplichtigen die in het verleden voor het systeem van

internetbankieren gekozen hadden, heeft deze bepaling inderdaad geen relevantie meer voor de toekomstige aanslagjaren ».

Compte tenu de ces explications, il est recommandé, dans un souci de sécurité juridique, d'abroger l'article 4 de l'arrêté royal du 23 juillet 2019 pour les exercices d'imposition futurs.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH