



RAAD VAN STATE
Afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 66.936/3
van 17 maart 2020

avis 66.936/3
du 17 mars 2020

over

sur

een voorontwerp van wet ‘tot
wijziging van verscheidene
fiscale wetboeken wat betreft
de dematerialisatie van de
relaties tussen de Federale
Overheidsdienst Financiën en
de belastingplichtigen’

un avant-projet de loi
‘modifiant les différents codes
fiscaux en ce qui concerne la
dématérialisation des relations
entre le Service Public Fédéral
Finances et les contribuables’

Op 22 januari 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot wijziging van verscheidene fiscale wetboeken wat betreft de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën en de belastingplichtigen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 20 februari 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS en Brecht STEEN, eerste auditeurs-afdelingshoofd en Cedric JENART, adjunct-auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 17 maart 2020.

*

Le 22 janvier 2020, 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 ‘modifiant les différents codes fiscaux en ce qui concerne la dématérialisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances et les contribuables’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 20 février 2020. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Kristine BAMS et Brecht STEEN, premiers auditeurs chefs de section et Cedric JENART, auditeur adjoint.

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, en Koen MUYLLE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 17 mars 2020.

*

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

2.1. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe te bepalen dat de uitwisselingen van informatie tussen de Federale Overheidsdienst Financiën (hierna: FOD Financiën) en belastingplichtigen, die rechtsgevolgen teweegbrengen, of derden, in beginsel gebeuren langs elektronische weg of door een omzetting in een digitaal formaat.

2.2. Daartoe wordt vooreerst het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) gewijzigd (artikelen 2 tot 27 van het voorontwerp). In beginsel wordt elke mededeling aan de FOD Financiën betreffende de in het WIB 92 en zijn uitvoeringsbesluiten opgenomen rechten en verplichtingen die rechtsgevolgen teweegbrengt en die uitgaat van de belastingplichtigen, uitgevoerd door middel van een beveiligd elektronisch platform. Hetzelfde geldt voor de uitwisseling van informatie tussen derden en de FOD Financiën (ontworpen artikel 304*quater*, § 1, van het WIB 92 – artikel 7 van het voorontwerp).

Vervolgens worden het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (artikelen 28 tot 36), het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten (artikelen 37 tot 50), het Wetboek der Successierechten (artikelen 51 tot 69), het Wetboek Diverse Rechten en Taksen (artikelen 70 tot 79), het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (artikelen 80 tot 89), en de algemene wet inzake douane en accijnzen, gecoördineerd op 18 juli 1977 (artikel 90) op vergelijkbare wijze gewijzigd.

Voorts bevat het voorontwerp een aantal autonome bepalingen (artikelen 93 tot 99) die de (elektronische) communicatie regelen tussen de FOD Financiën en de belastingplichtigen of derden buiten de in de voormelde wetboeken en wetten bepaalde gevallen.

Ten slotte worden ook de wet van 8 juli 2018 ‘houdende organisatie van een centraal aanspreekpunt van rekeningen en financiële contracten en tot uitbreiding van de toegang tot het centraal bestand van berichten van beslag, delegatie, overdracht, collectieve schuldenregeling en protest’ (artikel 100) en de wet van 17 juli 2013 ‘betreffende de bescherming tegen valsemunterij en de handhaving van de kwaliteit van de geldomloop’ (artikel 101) gewijzigd.

De aan te nemen wet treedt in werking op een door de Koning te bepalen datum, behoudens een aantal artikelen die in werking treden op de eerste dag van de maand die volgt op de “publicatie” (lees: bekendmaking) ervan in het Belgisch Staatsblad (artikel 102).

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

VORMVEREISTEN

3. De gemachtigde bevestigde dat het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit werd gevraagd.

4.1. Krachtens artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ zorgt de Staat voor de dienst van de belasting “in overleg met het betrokken gewest”, tot het gewest de dienst van de belasting zelf in handen neemt. In zoverre de ontworpen regeling betrekking heeft op gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid nog de dienst verzorgt, dient er overleg te worden gepleegd met de betrokken gewesten.

4.2. De gemachtigde verklaarde dat de federale overheid nog de dienst verzorgt voor de volgende gewestelijke belastingen:

“Groep 1 (Belastingen op de spelen en weddenschappen, belasting op de automatische ontspanningstoestellen en openingsbelasting op de slijterijen van gegiste dranken) voor het BHG;

Groep 2 (onroerende voorheffing) voor het WG (overname voorzien op 1.1.2021);

Groep 3 (Successie- en sommige registratierechten) voor het WG en BHG”.

Hij voegde eraan toe dat over het voorontwerp geen overleg zal worden gepleegd met de voormelde gewesten, op grond van de volgende redenering:

“Het voorliggend ontwerp wijzigt op geen enkele wijze de essentiële elementen van de betrokken belastingen zijnde de bepaling van de belastingplichtige, de grondslag van de belasting, de belastbare basis, het belastingtarief, de vrijstellingen en de verminderingen. Het betreft hier enkel een wijze van communiceren tussen de FOD financiën en de burgers en rechtspersonen. Er wordt geen enkele verplichting aan de betrokken gewesten opgelegd waardoor de overlegprocedure met betrekking tot de technische uitvoerbaarheid niet nodig is. Het ontwerp zal hen wel ter info worden voorgelegd.”

4.3. Hiermee kan niet worden ingestemd. Het voormelde artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 maakt immers geen onderscheid naargelang de procedureregels die de federale overheid kan bepalen voor de inning van de gewestelijke belastingen waarvoor ze de dienst verzorgt, essentieel zijn of niet: in ieder geval is overleg met de gewesten vereist.

Het ter informatie voorleggen van het voorontwerp van wet kan ook niet worden gelijkgesteld met het door de bijzondere wet vereiste overleg. Een overlegverplichting zoals die waarin artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 voorziet, heeft immers tot doel de overheid die de beslissingsmacht heeft, te verplichten rekening te houden met de opvatting van een andere overheid, zonder dat evenwel de beslissende overheid haar vrijheid van handelen verliest.² Een dergelijk overleg impliceert een werkelijke dialoog: degene die de aanzet geeft tot het overleg mag er zich dus niet toe beperken adviezen in te winnen, maar moet over die

² Zie: GwH 15 januari 1992, nr. 2/92, 2.B.3; GwH 5 december 2006, nr. 193/2006, B.13.2; GwH 8 juli 2010, nr. 84/2010, B.15.1.

adviezen met zijn gesprekspartners van gedachten wisselen, en inzonderheid antwoorden op de opmerkingen die zijn gemaakt.³ Het overleg dient plaats te vinden voor het nemen van de beslissing.⁴

Bijgevolg moet het overleg nog plaatsvinden.

5. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het voormelde advies of het voormelde overleg 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.

ALGEMENE OPMERKINGEN

6.1. Doordat artikel 22 van de Grondwet aan de bevoegde wetgever de bevoegdheid voorbehoudt om vast te stellen in welke gevallen en onder welke voorwaarden afbreuk kan worden gedaan aan het recht op eerbiediging van het privéleven, waarborgt het aan elke burger dat geen enkele inmenging in dat recht kan plaatsvinden dan krachtens regels die zijn aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering. Een delegatie aan een andere macht is evenwel niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever vastgesteld zijn.⁵

6.2. De ontworpen regeling strekt er niet toe de te verwerken persoonsgegevens, de bewaartermijn voor deze gegevens of de finaliteit van de gegevensverwerking, die als essentiële elementen van de verwerking van persoonsgegevens moeten worden beschouwd,⁶ te regelen, of de Koning te machtigen om dat te doen. Ze beperkt zich ertoe om de wijze te regelen waarop de gegevensuitwisseling tussen, enerzijds, de FOD Financiën en, anderzijds, de belastingplichtigen en derden moet verlopen. De te verstrekken gegevens, hun bewaartermijn en de finaliteit van hun verwerking worden in beginsel geregeld in de diverse wetboeken en wetten tot wijziging waarvan het voorontwerp strekt.

Voor zover de ontworpen regeling er niet toe leidt dat bijkomende gegevens moeten worden verstrekt of verwerkt, kan worden aangenomen dat aan de vereisten van het in artikel 22 van de Grondwet vervatte wettigheidsbeginsel is voldaan.

³ Adv.RvS 31.018/2 van 4 januari 2001 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 6 januari 2003 ‘tot wijziging van de artikelen 49, tweede lid, en 52, vierde lid, van de wet van 8 april 1965 betreffende de Jeugdbescherming’, opmerking 1, *Parl.St.* Kamer 2001-02, nr. 50-1557/001, 15.

⁴ Zie de in voetnoot 2 aangehaalde rechtspraak van het Grondwettelijk Hof.

⁵ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: zie o.m. GwH 20 februari 2020, nr. 27/2020, B.17.

⁶ Zie dienaangaande adv.RvS 66.443/1/V van 29 augustus 2019 over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot uitvoering van artikel 10, § 3 en § 3bis van de wet van 13 juni 1986 betreffende het wegnemen en transplanteren van organen’, opmerking 6.1.

7. In de memorie van toelichting wordt uiteengezet dat het de bedoeling is erin “te voorzien dat de meeste uitwisselingen van informatie tussen de FOD Financiën en de belastingplichtigen die rechtsgevolgen teweegbrengen langs elektronische weg of door een omzetting in een digitaal formaat, worden ingediend. (...) Het gaat onder andere om de aangifte, de aanslag, het bericht van wijziging, de vraag om inlichtingen, ...” De uitwisseling via het door de FOD Financiën ter beschikking gestelde beveiligd elektronisch platform wordt dus de regel.

Gelet op dit uitgangspunt zou dus verwacht kunnen worden dat met de aan te nemen wet een nieuwe regeling inzake de uitwisseling van informatie via het beveiligd elektronisch platform wordt ingevoerd, waarbij die vorm van uitwisseling als de regel wordt vooropgesteld. Uitwisseling van informatie op papier zou dan voortaan de uitzondering vormen en gelijk te stellen zijn met de gangbare vorm van uitwisseling via elektronische weg.

Dat blijkt echter niet de gevolgde aanpak te zijn. Het ontworpen artikel 304^{septies} van het WIB 92 bijvoorbeeld bepaalt dat “de vervulling langs elektronische weg (...) wordt geacht dezelfde rechtsgevolgen te hebben als (...) de vervulling van die rechten en verplichtingen onder gesloten omslag” en dat de “bepalingen (...) betreffende de uitwisseling van gegevens onder gesloten omslag (...) van toepassing [zijn] op elke elektronische uitwisseling van deze gegevens voor zover deze bepalingen omwille van hun aard of hun modaliteiten er niet strijdig mee zouden zijn”. Zo wordt ook niet geraakt aan het geldende artikel 307 van het WIB 92, waarin wordt bepaald hoe de aangifte inzake de inkomstenbelastingen dient te gebeuren. Ook dat artikel is geformuleerd alsof de papieren aangifte nog het uitgangspunt is.⁷

De gelegenheid zou te baat kunnen worden genomen om een en ander coherenter en duidelijker te regelen.

8. In verband met de in de ontworpen bepalingen te gebruiken terminologie, dient het volgende te worden opgemerkt.

8.1. De overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst van het voorontwerp moet nog eens worden nagekeken.

Zo wordt in de Franse tekst van de artikelen 38, 2°, 40, 41, 2°, 52, 57, 2°, 58, en 71 van het voorontwerp gewag gemaakt van “l'accusé de réception”, woorden die ook worden gehanteerd in de Franse tekst van het ontworpen artikel 289^{nonies} van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten (artikel 49 van het voorontwerp), het ontworpen artikel 162^{octies} van het Wetboek der Successierechten (artikel 68 van het voorontwerp) en het ontworpen artikel 211^{decies} van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen (artikel 78 van het voorontwerp), waarnaar de eerstvermelde artikelen⁸ verwijzen. In de Nederlandse tekst van de voormelde bepalingen wordt daarentegen het woord “ontvangstmelding” gebruikt, terwijl in de Nederlandse tekst van, respectievelijk, het ontworpen artikel 289^{nonies} van het Wetboek der

⁷ Krachtens artikel 307 van het WIB 92 moet de aangifte worden “teruggezonden of afgegeven” (§ 4), afschriften moeten “eensluidend met het oorspronkelijk stuk worden verklaard” (§ 3, tweede lid) en de belastingplichtige kan onder de door de Koning bepaalde voorwaarden de in het aangifteformulier gevraagde gegevens “eveneens verstrekken bij middel van computerafdrukken of van elektronische informatiedragers” (§ 5).

⁸ In artikel 71 van het voorontwerp wordt evenwel verkeerdelijk naar artikel 211^{nonies}, in plaats van naar 211^{decies}, van het Wetboek diverse rechten en taksen verwezen.

Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, het ontworpen artikel 162^{octies} van het Wetboek der Successierechten en het ontworpen artikel 211^{decies} van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen er gewag wordt gemaakt van een “ontvangstbevestiging”.

Ook stemmen de Nederlandse en de Franse tekst van het ontworpen artikel 81 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invorderingen van fiscale en niet--fiscale schuldvorderingen (artikel 82 van het voorontwerp) niet met elkaar overeen. Vermits de gemachtigde bevestigde dat de Nederlandse tekst de correcte is, moeten in de Franse tekst het zinsdeel “ainsi que leur représentation sur un support lisible” en de woorden “sauf preuve contraire” worden weggelaten.

8.2. Met het oog op een consistente regelgeving vervange men in de Nederlandse tekst van de artikelen 33, 94 en 95 van het voorontwerp het woord “uitgezonderd” door het woord “behoudens”, dat in de overige gelijkaardige bepalingen van het voorontwerp wordt gehanteerd.

9. In een aantal van de ontworpen bepalingen wordt in het algemeen en in vage bewoordingen verwezen naar regels die van toepassing worden gemaakt. Om een duidelijker beeld te krijgen welke die regels zijn, is de gemachtigde gevraagd de voorschriften en bepalingen aan te duiden die worden bedoeld met:

- het zinsdeel “binnen de termijn en volgens de voorwaarden die voorgeschreven zijn voor de verzending op papier” (ontworpen artikel 304^{sexies} van het WIB 92);⁹
- de zinsdelen “de bepalingen van dit Wetboek en van zijn uitvoeringsbesluiten betreffende de uitwisseling van gegevens onder gesloten omslag” (ontworpen artikel 304^{septies}, tweede lid, van het WIB 92) en “dezelfde rechtsgevolgen te hebben als (...) de vervulling van die rechten en verplichtingen onder gesloten omslag” (ontworpen artikel 304^{septies}, eerste lid, van het WIB 92).¹⁰

Het antwoord van de gemachtigde toont aan dat het geen sinecure is om te bepalen welke de voorschriften en bepalingen zijn die moeten worden nageleefd:

“Het gaat hier om alle bepalingen die rechtsgevolgen hebben voor zowel de belastingplichtige als de FOD Financiën waarbij in de wet bepaalde voorwaarden en termijnen zijn opgenomen.

De gevolgen die uit een papieren verzending voortvloeien moeten identiek zijn aan de gevolgen die voortvloeien uit een elektronische verzending en dit voor zowel de belastingplichtige als voor de fiscale administratie.

Met een ‘verzending op papier’ worden alle verzendingen bedoeld die verbonden zijn met het vervullen van de fiscale verplichtingen van de belastingplichtige, met andere woorden alle verzendingen met betrekking tot het indienen van de aangifte, het onderzoek van de aangifte en de vestiging van de aanslag zoals o.a. een vraag om inlichtingen, een bericht van wijziging, een bericht aanslag van ambtswege, de antwoorden van de belastingplichtige op deze berichten, het eventuele bezwaarschrift naar aanleiding van de

⁹ Thans wordt alleen in 307^{bis}, § 3, tweede lid, van het WIB 92 gewaagd van indiening “op papier”.

¹⁰ Thans wordt alleen in de artikelen 136/1, § 3, tweede lid, en 136/2, § 3, tweede lid, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) gewag gemaakt van het overmaken “onder gesloten omslag”.

vestiging van de aanslag, de beslissing op dit bezwaarschrift, het ter kennis brengen van een administratieve boete

Onder de ‘voorwaarden die voorgeschreven zijn op papier’ wordt in grote lijnen het al dan niet aangetekend verzenden verstaan. Indien voor een papieren verzending bepaald wordt dat het antwoord gemotiveerd moet zijn, dan is dit ook het geval voor een antwoord dat via elektronische weg wordt verzonden. Indien er bepaald wordt dat in het geval van gehuwden of wettelijk samenwonenden een bepaald document, zoals bijvoorbeeld het aanslagbiljet aan beiden moet toegestuurd worden, dan zal dit ook het geval zijn voor de elektronische verzending enz.

De (antwoord)termijnen voor een papieren verzending en een elektronische verzending moeten gelijk zijn. Zo heeft een antwoord op een bericht van wijziging dat op papier buiten de termijn wordt ingediend als gevolg dat de procedure van de aanslag van ambtswege kan worden toegepast wat de omkering van de bewijslast tot gevolg heeft. Een elektronisch antwoord op datzelfde bericht van wijziging dat buiten de termijn wordt ingediend heeft hetzelfde gevolg. Een ander voorbeeld dat kan worden gegeven is bijvoorbeeld de laattijdige indiening van de aangifte in de personenbelasting buiten de toegestane termijn, al dan niet elektronisch. Beide manieren van indienen geven aanleiding tot een verlenging van de aanslagtermijn en voor zowel de laattijdige papieren indiening als de laattijdige elektronische indiening kan er een administratieve boete worden gevestigd of een belastingverhoging worden toegepast.

In principe verandert er niets aan de thans bestaande regels die in verband met de vestiging en invordering van de belasting in het WIB 92 zijn opgenomen. Alleen de manier van communiceren verandert. Daar waar momenteel alles nog grotendeels via de papieren weg verloopt, wordt met dit ontwerp de weg naar de elektronische communicatie die al bestond voor de indiening van de aangifte in de inkomstenbelasting en het verzenden van het eraan verbonden aanslagbiljet, doorgetrokken naar het volledig elektronisch verlopen van de communicatie met betrekking tot het onderzoek van de aangifte. Al de termijnen en voorwaarden die thans van toepassing zijn op het indienen van de aangifte, het onderzoek van de aangifte en het vestigen van de aanslag die langs papieren weg verlopen, moeten ook van toepassing zijn op de elektronische communicatie tot diezelfde indiening, onderzoek en vestiging. Dat is de reden van de in de vraag aangehaalde zinsneden.”

Het besluit is dat de ontworpen bepalingen niet voldoen aan de eisen van de rechtszekerheid. Er zal duidelijker moeten worden bepaald welke regels de belastingplichtigen en de belastingadministratie moeten naleven.

10. Ook de memorie van toelichting dient nog grondig te worden nagezien. Hier en daar spoort ze immers niet met de ontworpen bepalingen.

Bij wijze van voorbeeld kan worden verwezen naar de bespreking van het ontworpen artikel 304sexies van het WIB 92 (artikel 9 van het voorontwerp). In de memorie wordt gesteld dat het nieuwe artikel bepaalt dat de mededeling van de gegevens op een andere wijze kan gebeuren “wanneer het beveiligd elektronisch platform of de elektronische diensten die door middel van dit platform ter beschikking gesteld worden gedurende een langere periode niet beschikbaar zijn of de verzending door middel van dit platform niet mogelijk is wegens overmacht”. In de ontworpen bepaling is echter enkel sprake van de onmogelijkheid wegens overmacht.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Voorafgaande opmerking

11. Het voorontwerp bevat zowel autonome bepalingen als wijzigingsbepalingen die ertoe strekken de communicatie door middel van papieren dragers in beginsel te vervangen door elektronische communicatie. Daartoe worden in de diverse fiscale wettelijke regelingen vergelijkbare aanpassingen aangebracht. De opmerkingen die hierna worden gemaakt, worden niet telkens herhaald bij vergelijkbare bepalingen van de verschillende fiscale wetboeken. Ze moeten echter zo worden gelezen dat ze ook op de andere vergelijkbare bepalingen van het voorontwerp betrekking hebben.

Structuur van het voorontwerp

12. Volgens de handleiding wetgevingstechniek worden eerst de autonome bepalingen weergegeven en daarna de wijzigingsbepalingen.¹¹ In dit geval wordt het onderdeel van het voorontwerp met de autonome bepalingen (titel 2, hoofdstuk 8, van het voorontwerp) voorafgegaan en gevolgd door wijzigingsbepalingen. Alhoewel de logica hiervan in dit geval te begrijpen valt, verdient het ter wille van toegankelijkheid van de aan te nemen bepalingen de voorkeur om de autonome bepalingen naar voor te brengen.

13. Het voorontwerp is onderverdeeld in drie titels, maar aangezien de titels 1 en 3 telkens slechts één artikel bevatten is het beter om af te zien van de indeling in titels en om die titels 1 en 3 om te vormen tot hoofdstukken. De hoofdstukken 1 tot 10 van titel 2 moeten dan uiteraard worden vernummerd tot hoofdstukken 2 tot 10.

Opschrift

14. Het opschrift geeft de inhoud van het voorontwerp onvolledig weer. Niet enkel de fiscale wetboeken worden immers gewijzigd, doch ook een paar wetten (zie titel 2, hoofdstukken 9 en 10, van het voorontwerp). Bovendien bevat het voorontwerp een reeks autonome bepalingen (zie titel 2, hoofdstuk 8). Ten slotte gaat het niet louter om communicatie tussen de FOD Financiën en belastingplichtigen, maar ook om communicatie met sommige derden.

Er wordt daarom ter overweging gegeven om het opschrift te stellen als volgt:

“Wet betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de belastingplichtigen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten”.

¹¹ *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 45, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

Hoofdstuk 1 – Wijzigingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Artikel 7

15. Luidens het ontworpen artikel 304^{quater}, § 1, eerste zin, van het WIB 92 dient elke mededeling aan de FOD Financiën betreffende de in het WIB 92 en zijn uitvoeringsbesluiten opgenomen rechten en verplichtingen die rechtsgevolgen teweegbrengt en uitgaat van de belastingplichtigen, te worden uitgevoerd door middel van het beveiligd elektronisch platform, “[b]ehoudens wanneer wettelijke of reglementaire bepalingen anders bepalen”. Volgens de gemachtigde is die laatste zinsnede een herneming van artikel 307^{bis} van het WIB 92 (waarvan artikel 13 van het voorontwerp voorziet in de opheffing).

Artikel 307^{bis} van het WIB 92 bevat echter geen equivalente zinsnede. In de tweede paragraaf van dat artikel wordt enkel gesteld dat de bepalingen van het WIB 92 betreffende de aangifte van toepassing zijn op de elektronische aangifte “voor zover deze bepalingen omwille van hun aard of hun modaliteiten er niet strijdig zouden mee zijn” (zie in dezelfde zin het ontworpen artikel 304^{septies}, tweede lid, van het WIB 92 – artikel 10 van het voorontwerp). Die zinsnede heeft een andere draagwijdte.

De voormelde zinsnede van het ontworpen artikel 304^{quater} is te lezen als een explicitering van het *lex specialis*-beginsel: het ontworpen artikel formuleert dus de algemene regel, maar maakt ook duidelijk dat in voorkomend geval voorrang moet worden gegeven aan afwijkende regelingen. De wetgever zal dus voor al de bestaande regelingen dienen na te gaan of ze al of niet aanpassing behoeven in het licht van die nieuwe bepaling.

16. Luidens het ontworpen artikel 304^{quater}, § 1, tweede zin, van het WIB 92 geldt ook voor de uitwisseling van informatie tussen “derden” en de Federale Overheidsdienst Financiën dat gebruik dient te worden gemaakt van het beveiligd elektronisch platform. Op de vraag welke personen daarmee zijn bedoeld, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Met derden worden bedoeld notarissen, deurwaarders, curatoren, enz. Deze kunnen zowel natuurlijke personen als rechtspersonen zijn. Er is geen opt-inregeling voorzien omdat het hier gaat om personen die ofwel gemachtigd worden door de belastingplichtige om op te treden ofwel professionelen. Van deze laatsten kan verwacht worden dat zij beschikken over de nodige geïnformatiseerde middelen om hun verplichtingen door middel van het beveiligd elektronisch platform te vervullen.”

Dat de verplichting gebruik te maken van het beveiligd elektronisch platform slechts geldt voor professionelen blijkt niet uit de ontworpen bepaling, wat dient te worden verholpen. Gelet op de verklaring van de gemachtigde zou voor niet-professionele natuurlijke personen ook de opt-inregeling (ontworpen artikel 304^{quater}, § 2, van het WIB 92) moeten gelden.

17. Luidens het ontworpen artikel 304^{quater}, § 2, van het WIB 92 zijn de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de personenbelasting of aan de belasting van niet-inwoners overeenkomstig artikel 227, 1°, van het WIB 92, vrijgesteld van de verplichting om het beveiligd elektronisch platform te gebruiken, tenzij zij expliciet voor communicatie via dat platform geopteerd hebben.

In het licht van het gelijkheidsbeginsel, zoals gewaarborgd bij de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, rijst de vraag waarom de voormelde belastingplichtigen vrijgesteld zijn, terwijl de belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting en de belastingplichtigen die, overeenkomstig artikel 227, 2° en 3°, van het WIB 92 aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen, niet zijn vrijgesteld. Voor die laatsten geldt immers alleen een vrijstelling wanneer zij “zich niet hebben kunnen identificeren” bij het beveiligd plafond.

De gemachtigde verstrekke hierover de volgende toelichting:

“In de personenbelasting gaat het om burgers natuurlijke personen waarvan kan worden verondersteld dat ze niet altijd over de nodige geïnformatiseerde middelen en/of knowhow beschikken om elektronisch te communiceren. Daarom werd er beslist hen te keuze te laten en vrijwillig toe te treden tot de elektronische communicatie (opt-in).

De belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting zijn ‘professionelen’ waarvan wel kan verondersteld worden dat zij over de nodige geïnformatiseerde middelen en/of knowhow beschikken om elektronisch te communiceren. Zij hebben dus geen keuze en moeten verplicht elektronisch communiceren.

Het onderscheid tussen deze verschillende categorieën betekent volgens onze mening geen inbreuk op het gelijkheidsbeginsel. De situatie van de belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting kan, omwille van hun professionele vereisten, immers niet vergeleken worden met de belastingplichtigen in de personenbelasting.

Overigens dienen de belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting, en de belastingplichtigen die, overeenkomstig artikel 227, 2° en 3°, WIB 92 aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen, momenteel hun aangifte al verplicht in langs elektronische weg. Enkel in hoogst uitzonderlijke omstandigheden gebeurt dit nog op papier. De verplichte elektronische indiening geldt ook reeds voor de aangiften inzake btw.”

Hoewel er ook belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting en in de rechtspersonenbelasting zijn die onvoldoende knowhow bezitten om elektronisch te communiceren, en hoewel bestaande onderscheiden behandelingen op zichzelf niet volstaan om een gebeurlijke discriminatie te verantwoorden, zou, met de gemachtigde, kunnen worden aangenomen dat de twee categorieën niet vergelijkbaar zijn of, indien dat toch het geval zou zijn, dat het verschil in behandeling dat hieruit voortvloeit redelijk is verantwoord, vermits in een vrijstelling wordt voorzien wanneer die elektronische communicatie niet mogelijk is.

18. Luidens het ontworpen artikel 304^{quater}, § 3, van het WIB 92 zijn de belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting en de belasting van niet-inwoners overeenkomstig artikel 227, 2° en 3°, vrijgesteld van de verplichting om het beveiligd elektronisch platform te gebruiken wanneer zij “zich niet hebben kunnen identificeren bij dit beveiligd platform”.

Wat daaronder dient te worden verstaan, zette de gemachtigde als volgt uiteen:

“In (...) uitvoeringsbesluiten (...) zal specifiek worden bepaald wat hieronder wordt verstaan. In principe gaat het hier grotendeels over niet-inwoners die bijvoorbeeld niet beschikken over de in het uitvoeringsbesluit bepaalde toegangsmodaliteiten. Als de

betrokkenen niet kunnen voldoen aan de in het uitvoeringsbesluit gestelde voorwaarden tot identificatie, hebben zij de toelating om op papier te voldoen aan hun rechten en verplichtingen. Uiteraard is er hier dus geen sanctie aan verbonden. Indien zij wel voldoen aan de voorwaarden en weigeren elektronisch te communiceren betekent dit een inbreuk op een bepaling van het WIB 92 of zijn uitvoeringsbesluiten en kan de gebruikelijke sanctie voor een inbreuk worden toegepast.”

Gelet op de mogelijke strafrechtelijke gevolgen, zou voldoende duidelijk moeten worden aangegeven wat hiermee wordt bedoeld. Het Grondwettelijk Hof oordeelt dat het legaliteitsbeginsel in strafzaken niet zo ver gaat dat het de wetgever ertoe verplicht elk aspect van de strafbaarstelling zelf te regelen. Echter, wanneer de wetgever de niet-naleving van een bepaling van een uitvoeringsbesluit strafbaar stelt, vereist het legaliteitsbeginsel in strafzaken dat de machtiging aan de uitvoerende macht voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgelegd.¹²

Een uitdrukkelijke opdracht aan de Koning om een en ander nader te bepalen zal aan de ontworpen bepaling moeten worden toegevoegd. Bovendien dient de wetgever, naast het formuleren van die opdracht, in de tekst van de wet ook aan te geven wat hij daarmee bedoelt, zodat de bevoegdheid van de Koning is afgelijnd.

19. Luidens het ontworpen artikel 304*quater*, § 4, van het WIB 92 is de opt-inregeling niet van toepassing op de personen die door de belastingplichtigen gemachtigd zijn om de rechten en verplichtingen te voldoen.

De gemachtigde bevestigde dat hiermee uitsluitend beoefenaars van “cijferberoepen”, zoals boekhouders, bedoeld worden. Niet-professionele, private personen die een volmacht ontvangen om voor een andere private persoon te voldoen aan zijn verplichtingen, worden niet bedoeld. Dit blijkt echter niet uit de ontworpen bepaling. Dat is te verduidelijken.

Artikel 8

20. Uit het ontworpen artikel 304*quinquies*, § 1, tweede lid, van het WIB 92 zou kunnen worden afgeleid dat de keuze voor de elektronische uitwisseling van informatie eenmalig en onomkeerbaar is. De gemachtigde liet echter verstaan dat dit niet het geval is:

“Aangezien het hier gaat om natuurlijke personen die een opt-in hebben, is het logisch dat zij ook kunnen kiezen om uit het systeem te stappen en over te gaan naar de papieren communicatie. Dit moet dan wel worden meegedeeld aan de administratie. Zolang zij ons hiervan niet op de hoogte hebben gesteld, blijft de communicatie elektronisch. Dit wordt nog verder verduidelijkt in de toelichting.”

Ter wille van de rechtszekerheid zal de omkeerbaarheid van de opt-in uit de tekst moeten blijken.

¹² GwH 18 november 1998, nr. 114/98, B.2 tot B.5; GwH 19 juli 2005, nr. 137/2005, B.4 en B.7; GwH 22 april 2010, nr. 37/2010, B.4, B.5 en B.9.

Artikel 9

21. Luidens het ontworpen artikel 304*sexies* van het WIB 92 kan, indien het wegens overmacht niet mogelijk is om te communiceren via het beveiligd elektronisch platform, de mededeling gedaan worden hetzij onder gesloten omslag, hetzij door middel van een gelijkwaardige procedure die dezelfde garanties biedt inzake veiligheid en levering.

21.1. Wordt de mededeling onder gesloten omslag verstuurd, dan gebeurt dit “binnen de termijn en volgens de voorwaarden die voorgeschreven zijn voor de *verzending op papier*”. Het is niet duidelijk welke voorschriften inzake termijn en voorwaarden hiermee worden bedoeld (zie opmerking 9). Bovendien zal moeten worden nagegaan of dergelijke voorschriften bij overmacht wel in alle omstandigheden toepasbaar zijn: wie aan het einde van de laatste dag van de termijn een mededeling aan de FOD Financiën probeert te verzenden, maar daar niet in slaagt omdat het platform niet beschikbaar is, zal allicht ook niet meer tijdig een aangetekende brief kunnen versturen, tenzij de postdiensten nog geopend zijn of een gelijkwaardige procedure kan worden gebruikt.

21.2. De Koning dient “de toepassingsmodaliteiten met betrekking tot het gebruik van alternatieve verzendingswijzen” te bepalen. Het is niet duidelijk of deze opdracht ook slaat op het geval dat de mededeling wordt gedaan “onder gesloten omslag”, dat wil zeggen of ook die wijze van verzending als “alternatieve” wijze van verzending dient te worden beschouwd waarvoor de Koning de toepassingsregels dient te bepalen.

Artikel 10

22. Luidens het ontworpen artikel 304*septies*, tweede lid, van het WIB 92 zijn de bepalingen betreffende de uitwisseling van gegevens onder gesloten omslag van toepassing op elke elektronische uitwisseling van deze gegevens “voor zover deze bepalingen omwille van hun aard of hun modaliteiten er niet strijdig mee zouden zijn”.

Volgens de gemachtigde is deze bepaling opgenomen “met de bekommernis om de elektronische communicatie volledig gelijk te stellen met de papieren communicatie [zodat] alle bepalingen waarin er verwezen wordt naar een papieren communicatie daadwerkelijk ook kunnen toegepast worden op de elektronische communicatie, met uitzondering van deze waarvan de aard zelf inhoudt dat zij slechts kunnen toegepast worden op de ‘papieren’ communicatie.”

Een dergelijke bepaling is geen toonbeeld van rechtszekere wetgeving.¹³ Het wordt immers aan de belastingplichtige overgelaten om telkens die beoordeling te maken. Bovendien staat deze bepaling, die ertoe strekt de elektronische communicatie volledig gelijk te stellen met de papieren communicatie, op gespannen voet met het algemene uitgangspunt van het wetsontwerp om de uitwisseling via het door de FOD Financiën ter beschikking gestelde

¹³ Eenzelfde bepaling maakt deel uit van de tweede paragraaf van het op te heffen artikel 307*bis* van het WIB 92. In advies 35.107/2 werd reeds aangedrongen op een meer rechtszekere regeling (adv.RvS 35.107/2 van 21 maart 2003 over een ontwerp dat geleid heeft tot het koninklijk besluit van 27 maart 2003 ‘tot invoering van een systeem van elektronische aangifte’ waarbij artikel 307*bis* in het WIB 92 is ingevoegd).

beveiligd elektronisch platform als regel voorop te stellen en de uitwisseling van informatie op papier als uitzondering (zie daarover opmerking 7).

Artikel 14

23. Onder meer in artikel 14 van het voorontwerp, dat wijzigingen van artikel 314bis van het WIB 92 bevat, wordt verwezen naar “het geavanceerde elektronische zegel bedoeld in artikel 36 van de verordening nr. EU/910/2014 van het Europees parlement en de Raad van 23 juli 2014 betreffende elektronische identificatie en vertrouwensdiensten voor elektronische transacties in de interne markt en tot intrekking van Richtlijn 1999/93/EG”. Het betrokken artikel van de verordening bevat een opsomming van eisen voor geavanceerde elektronische zegels. Er wordt dan ook beter geschreven: “... voor zover zij voorzien zijn van een geavanceerd elektronisch zegel dat voldoet aan de eisen vermeld in artikel 36 van verordening (EU) nr. 910/2014 ...”.

Artikel 15

24. Onder meer in de zinsnede die met artikel 15, 1°, van het voorontwerp wordt ingevoegd in artikel 316 van het WIB 92, komt de term ‘werkdag’ voor. Omdat er onzekerheid zou kunnen bestaan over de juiste betekenis van dat woord, verdient het aanbeveling om uitdrukkelijk te bepalen welke dagen geen werkdagen zijn.¹⁴ De gemachtigde heeft meegedeeld dat binnen de dienst reglementering van de FOD Financiën een ontwerp wordt voorbereid dat een omschrijving van het begrip ‘werkdag’ invoegt in de diverse fiscale wetboeken.

Hoofdstuk 2 – Wijzigingen aan het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

25. Bij dit hoofdstuk zijn geen specifieke opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 3 – Wijzigingen aan het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten

Artikelen 37 e.v. en 50

26. Met de artikelen 37 en volgende van het voorontwerp wordt de aanduiding “aangetekende zending” ingevoegd in het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten. Bij artikel 50 van het voorontwerp wordt, door invoeging van een artikel 289decies in dat wetboek, ook een omschrijving ervan gegeven, maar die is beperkt tot “de artikelen 289quinquies tot en met 289septies” van het wetboek. Op de vraag waarom alleen voor die artikelen in een omschrijving wordt voorzien, antwoordde de gemachtigde dat het om een vergissing gaat:

¹⁴ *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 95, a), eerste voorbeeld, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

“Hier moet inderdaad staan ‘Voor de toepassing van de bepalingen van dit Wetboek’ in plaats van ‘Voor de toepassing van de artikelen 289*quinquies* tot en met 289*septies*’. Het artikel zal in die zin worden aangepast.”

De omschrijving hoort ook meer vooraan in het wetboek thuis, aangezien de aanduiding “aangetekende zending” reeds in artikel 35 van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten zal voorkomen (zie artikel 37 van het voorontwerp).

Hoofdstuk 4 – Wijzigingen aan het Wetboek der successierechten

27. Bij dit hoofdstuk zijn geen specifieke opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 5 – Wijzigingen aan het Wetboek diverse rechten en taksen

Artikel 70

28. Vermits artikel 158/4 van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen is vernietigd door het Grondwettelijk Hof,¹⁵ moet artikel 70 weggelaten worden. De gemachtigde beaamde dit.

Hoofdstuk 6 – Wijzigingen aan het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen

Artikelen 80 tot 89

29. Het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen betreft niet alleen fiscale, maar ook niet-fiscale schuldvorderingen. De gemachtigde verduidelijkte als volgt de draagwijdte van de wijzigingsbepalingen die het voorwerp zijn van de artikelen 80 tot 89 van het voorontwerp:

“De niet-fiscale schuldvorderingen vallen ook onder de elektronische communicatie in de mate dat de desbetreffende wetgeving de elektronische communicatie toelaat. De niet-fiscale schuldvorderingen vallen onder de bepaling opgenomen in het artikel 93 van het [voor]ontwerp, aangezien het hier veelal gaat om wetgeving buiten de fiscale wetboeken.”

30. Op de vraag hoe het ontworpen artikel 98, § 2, van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen moet worden gelezen in het licht van artikel 138 van de wet van 13 april 2019 ‘tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’,¹⁶ antwoordde de gemachtigde het volgende:

¹⁵ GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019.

¹⁶ Artikel 138 van de wet van 13 april 2019 luidt: “Deze wet is niet van toepassing: (...) 5° op fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen opgenomen in een kohier, een bijzonder kohier of een innings- en invorderingsregister, uitvoerbaar verklaard voor de datum van haar inwerkingtreding; (...)”

“Het artikel 138 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen is een overgangsmaatregel die op termijn zal uitdoven. Aangezien de in artikel 138, 5° van het voormelde wetboek bedoelde schuldvorderingen die uitvoerbaar verklaard werden voor 1 januari 2020 niet onder de bepalingen opgenomen in het Wetboek [van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen] vallen, waaronder dus ook de bepalingen van het voorliggend ontwerp, zal de communicatie met betrekking tot die schuldvorderingen op papier blijven verlopen. Voor de in het ontworpen artikel 98, § 2, bedoelde natuurlijke personen verandert er dus niets aangezien er voor hen een vrijstelling is voorzien.

Voor wat betreft de niet-fiscale schuldvorderingen die worden ingevorderd op basis van een niet-fiscale wetgeving, geldt de catch-all-bepaling van artikel 93 van het ontwerp.”

Hoofdstuk 7 – Wijzigingen aan de algemene wet inzake douane en accijnzen van 18 juli 1977

31. Bij dit hoofdstuk zijn geen specifieke opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 8 – Autonome bepalingen

Artikelen 93 tot 96

32. Artikel 93 van het voorontwerp is een catch-all-bepaling voor de communicatie tussen natuurlijke of rechtspersonen en de FOD Financiën, wat de bevoegdheden van deze laatste betreft die niet blijken uit de te wijzigen fiscale wetboeken. Volgens de gemachtigde gaat het vooral om niet-fiscale schuldvorderingen, bijvoorbeeld om de inning van verkeersboetes.

Anders dan het ontworpen artikel 98 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (artikel 85 van het voorontwerp), wordt in de ontworpen regeling aan de betrokken natuurlijke personen niet de mogelijkheid gelaten om mededelingen te doen “onder gesloten omslag”, behalve in geval van overmacht. Voor die ongelijke behandeling zal een deugdelijke verantwoording moeten kunnen worden geboden in het licht van de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet. Kan dit verschil niet afdoende worden verantwoord, dan moet het worden weggewerkt.

Artikel 99

33. Artikel 99 van het voorontwerp overlapt grotendeels met artikel 2, 3°, van de wet van 11 april 1994 ‘betreffende de openbaarheid van bestuur’, dat luidt:

“Met het oog op een duidelijke en objectieve voorlichting van het publiek over het optreden van de federale administratieve overheden :

(...)

3° vermeldt elke briefwisseling uitgaande van een federale administratieve overheid de naam, de hoedanigheid, het adres en het telefoonnummer van degene die meer inlichtingen kan verstrekken over het dossier;

(...).”

In de memorie van toelichting wordt gesteld dat de wet van 11 april 1994 niet meer voldoet aan de doelstelling van de FOD Financiën om haar dienstverlening te verbeteren, maar eerder blokkerend werkt. De bedoeling is met de nieuwe bepaling “bijkomende mogelijkheden te geven om in interactie te treden met de burgers/belastingplichtigen”.

De enige echte toevoeging ten opzichte van artikel 2, 3°, van de wet van 11 april 1994 is dat “in voorkomend geval” ook een unieke contactcode in de brief kan worden vermeld.¹⁷ Dat hoeft echter niet uitdrukkelijk bij wet te worden bepaald. De administratie kan daar eigenmachtig over beslissen en heeft daarvoor de toelating van de wetgever niet nodig.

Artikel 99 van het voorontwerp wordt dan ook beter niet gehandhaafd.

Hoofdstuk 9 – Wijziging van de Wet van (...) 8 juli 2018 houdende organisatie van een centraal aanspreekpunt van rekeningen en financiële contracten en tot uitbreiding van de toegang tot het centraal bestand van berichten van beslag, delegatie, overdracht, collectieve schuldenregeling en protest

Hoofdstuk 10¹⁸ – Wijziging van de Wet van 17 juli 2013 betreffende de bescherming tegen valsemunterij en de handhaving van de kwaliteit van de geldomloop

Artikel 100 en 101

34. De gemachtigde erkende de noodzaak om ook in de wetten van 8 juli 2018 en 17 juli 2013 een algemene definitie van “aangetekende zending” op te nemen.

35. Juist vóór artikel 101 komt in het voorontwerp een opschrift voor. De aanduiding dat het om hoofdstuk 10 gaat, ontbreekt evenwel.

36. Volgens de gemachtigde heeft de wijziging die het voorwerp is van artikel 101 van het voorontwerp slechts betrekking op de tweede paragraaf van artikel 10 van de wet van 17 juli 2013. Dat moet worden gespecificeerd in de wijzigingsbepaling.

Artikel 102

37. Luidens artikel 102 van het voorontwerp bepaalt de Koning de datum van inwerkingtreding “van deze wet”, met uitzondering van een tiental bepalingen ervan die in werking zullen treden “op de eerste dag van de maand volgend op de publicatie [lees: bekendmaking] van deze wet in het Belgisch Staatsblad”.

37.1. Inzake de machtiging aan de Koning om de inwerkingtreding te regelen, wordt in de memorie van toelichting gesteld dat de overgang naar het “digitale tijdperk (...) gefaseerd moet gebeuren”. De formulering van het eerste lid van artikel 102 laat daar echter geen ruimte

¹⁷ De specificaties dat de vermeldingen moeten uitgaan van de FOD Financiën en dat degene die meer inlichtingen kan verstrekken over het dossier zowel de betrokken persoon als de betrokken dienst kan zijn, volgen impliciet reeds uit artikel 2, 3°, van de wet van 11 april 1994.

¹⁸ Zie daarover opmerking 35.

voor. Het verdient aanbeveling om de woorden “deze wet” te vervangen door de woorden “de verschillende bepalingen van deze wet”, om aan te geven dat een gefaseerde inwerkingtreding mogelijk is.

37.2. Om te vermijden dat de delegatie aan de Koning op gespannen voet staat met het beginsel bedoeld in artikel 108 van de Grondwet, volgens hetwelk hij de wetten niet mag schorsen en evenmin vrijstelling van hun uitvoering mag verlenen, dient een uiterste datum te worden bepaald waarop de wet in werking treedt indien de Koning zou nalaten binnen een redelijke termijn de datum van inwerkingtreding ervan vast te stellen.

38.1. Luidens het tweede lid van artikel 102 van het voorontwerp treden de erin vermelde artikelen en onderdelen van artikelen in werking op de eerste dag van de maand volgend op de bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad. Een dergelijke regeling van inwerkingtreding heeft evenwel het nadeel dat, indien de bekendmaking op het einde van de maand gebeurt, de bestemmingen ervan zelfs niet over de normale termijn van tien dagen zullen beschikken om zich aan de regeling aan te passen. Nochtans moet eenieder een redelijke termijn worden gelaten om kennis te nemen van de nieuwe bepalingen en om zich voor te bereiden op de inwerkingtreding ervan.

38.2. Ook artikel 92, § 2, treedt op die wijze in werking. Alleen is artikel 92 van het voorontwerp niet onderverdeeld in paragrafen. Met dat artikel wordt wel een artikel 17/1 ingevoegd in de algemene wet inzake douane en accijnzen, gecoördineerd op 18 juli 1977, dat is ingedeeld in paragrafen. Naargelang de bedoeling van de stellers van het voorontwerp dient de regeling van de inwerkingtreding te worden aangepast.

*

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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2.1. L'avant-projet de loi soumis pour avis tend à prévoir que les échanges d'informations entre le Service public fédéral Finances (ci-après : SPF Finances) et les contribuables, qui produisent des effets juridiques, ou les tiers, se font en principe par voie électronique ou par un processus de conversion en format numérique.

2.2. À cet effet, l'avant-projet modifie tout d'abord le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (articles 2 à 27 de l'avant-projet). En principe, toute communication au SPF Finances concernant les droits et obligations inscrits dans le CIR 92 et ses arrêtés d'exécution, qui produit des effets juridiques et émane des contribuables, est effectuée au moyen d'une plateforme électronique sécurisée. Il en va de même pour les échanges d'informations entre les tiers et le SPF Finances (article 304^{quater}, § 1^{er}, en projet, du CIR 92 – article 7 de l'avant-projet).

Ensuite, le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (articles 28 à 36), le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (articles 37 à 50), le Code des droits de succession (articles 51 à 69), le Code des droits et taxes divers (articles 70 à 79), le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (articles 80 à 89), et la loi générale sur les douanes et accises, coordonnée le 18 juillet 1977 (article 90), sont modifiés de manière analogue.

Par ailleurs, l'avant-projet contient un certain nombre de dispositions autonomes (articles 93 à 99) qui règlent la communication (électronique) entre le SPF Finances et les contribuables ou les tiers, hormis les cas prévus dans les codes et lois précités.

Enfin, la loi du 8 juillet 2018 'portant organisation d'un point de contact central des comptes et contrats financiers et portant extension de l'accès au fichier central des avis de saisie, de délégation, de cession, de règlement collectif de dettes et de protêt' (article 100) et la loi du 17 juillet 2013 'relative à la protection contre le faux monnayage et au maintien de la qualité de la circulation fiduciaire' (article 101) sont également modifiées.

La loi à adopter entrera en vigueur à une date à fixer par le Roi, à l'exception d'un certain nombre d'articles qui entreront en vigueur le premier jour du mois suivant leur publication au Moniteur belge (article 102).

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

FORMALITÉS

3. Le délégué a confirmé que l'avis de l'Autorité de protection des données a été demandé.

4.1. En vertu de l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', l'État assure le service de l'impôt « en concertation avec [la région concernée] » jusqu'à ce que celle-ci assure elle-même le service de l'impôt. Dans la mesure où les règles en projet concernent des impôts régionaux pour lesquels l'autorité fédérale assure encore le service, une concertation doit intervenir avec les régions concernées.

4.2. Le délégué a déclaré que l'autorité fédérale assure encore le service des impôts régionaux suivants :

« Groep 1 (Belastingen op de spelen en weddenschappen, belasting op de automatische ontspanningstoestellen en openingsbelasting op de slijterijen van gegiste dranken) voor het BHG;

Groep 2 (onroerende voorheffing) voor het WG (overname voorzien op 1.1.2021);

Groep 3 (Successie- en sommige registratierechten) voor het WG en BHG ».

Il a ajouté que l'avant-projet ne fera pas l'objet d'une concertation avec les régions précitées, sur la base du raisonnement suivant :

« Het voorliggend ontwerp wijzigt op geen enkele wijze de essentiële elementen van de betrokken belastingen zijnde de bepaling van de belastingplichtige, de grondslag van de belasting, de belastbare basis, het belastingtarief, de vrijstellingen en de verminderingen. Het betreft hier enkel een wijze van communiceren tussen de FOD financiën en de burgers en rechtspersonen. Er wordt geen enkele verplichting aan de betrokken gewesten opgelegd waardoor de overlegprocedure met betrekking tot de technische uitvoerbaarheid niet nodig is. Het ontwerp zal hen wel ter info worden voorgelegd ».

4.3. Ce point de vue ne peut être partagé. L'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, précité, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 ne fait en effet aucune distinction selon que les règles de procédure que l'autorité fédérale peut fixer pour la perception des impôts régionaux dont elle assure le service sont essentielles ou non : la concertation avec les régions est en tout état de cause requise.

La transmission pour information de l'avant-projet de loi ne peut pas non plus être assimilée à la concertation requise par la loi spéciale. Une obligation de concertation, telle que celle prévue à l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, a en effet pour but d'obliger l'autorité investie du pouvoir de décision à prendre en considération l'opinion d'une autre autorité, sans toutefois que l'autorité compétente pour décider perde sa liberté d'agir². Une telle concertation implique un véritable dialogue : celui qui initie la concertation ne peut donc se contenter de recueillir des avis, il doit aussi dialoguer avec ses partenaires au sujet de ces avis, et

² Voir : C.C., 15 janvier 1992, n° 2/92, 2.B.3 ; C.C., 5 décembre 2006, n° 193/2006, B.13.2 ; C.C., 8 juillet 2010, n° 84/2010, B.15.1.

notamment répondre aux observations qui lui ont été adressées³. La concertation doit intervenir avant la décision⁴.

Dès lors, la concertation doit encore avoir lieu.

5. Si l'avis et la concertation susmentionnés devaient encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises au Conseil d'État, section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

6.1. En réservant au législateur compétent le pouvoir de fixer dans quels cas et à quelles conditions il peut être porté atteinte au droit au respect de la vie privée, l'article 22 de la Constitution garantit à tout citoyen qu'aucune ingérence dans l'exercice de ce droit ne peut avoir lieu qu'en vertu de règles adoptées par une assemblée délibérante, démocratiquement élue. Une délégation à un autre pouvoir n'est toutefois pas contraire au principe de légalité, pour autant que l'habilitation soit définie de manière suffisamment précise et porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels sont fixés préalablement par le législateur⁵.

6.2. La réglementation en projet n'entend pas régler les données à caractère personnel à traiter, la durée de conservation de celles-ci ou la finalité de leur traitement, qu'il convient de considérer comme des éléments essentiels du traitement de données à caractère personnel⁶, ou habiliter le Roi à le faire. Elle se limite à régler la manière dont les données doivent être échangées entre, d'une part, le SPF Finances et, d'autre part, les contribuables et les tiers. Les données à fournir, leur durée de conservation ainsi que la finalité de leur traitement sont en principe réglées dans divers codes et lois que l'avant-projet entend modifier.

Dans la mesure où la réglementation en projet n'implique pas la fourniture ou le traitement de données supplémentaires, on peut admettre que les exigences du principe de légalité inscrit à l'article 22 de la Constitution sont remplies.

³ Avis C.E. 31.018/2 du 4 janvier 2001 sur un avant-projet devenu la loi du 6 janvier 2003 'modifiant les articles 49, alinéa 2, et 52, alinéa 4, de la loi du 8 avril 1965 relative à la protection de la jeunesse', observation 1, *Doc. parl.*, Chambre, 2001-02, n° 50-1557/001, p. 15.

⁴ Voir la jurisprudence de la Cour constitutionnelle citée dans la note de bas de page 2.

⁵ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle : voir notamment C.C. 20 février 2020, n° 27/2020, B.17.

⁶ Voir à ce propos l'avis C.E. 66.443/1/V du 29 août 2019 sur un projet d'arrêté royal 'exécutant l'article 10, § 3 et § 3bis de la loi du 13 juin 1986 sur le prélèvement et la transplantation d'organes', observation 6.1.

7. L'exposé des motifs indique que l'intention est de « prévo[ir] que la plupart des échanges d'informations entre le SPF Finances et les contribuables qui produisent des effets juridiques soient introduits par voie électronique ou par un processus de conversion en format numérique. (...) Cela inclut la déclaration, l'avis d'imposition, l'avis de rectification, la demande de renseignements, ... ». L'échange via la plateforme électronique sécurisée mise à disposition par le SPF Finances devient donc la règle.

Compte tenu de ce principe, on pourrait donc s'attendre à ce que la loi à adopter instaure un nouveau régime en matière d'échange d'informations par le biais de la plateforme électronique sécurisée, cette forme d'échange constituant la règle. L'échange d'informations sur papier deviendrait désormais l'exception et devrait être assimilé à la forme usuelle d'échange par voie électronique.

Telle ne s'avère toutefois pas être l'approche adoptée. L'article 304*septies*, en projet, du CIR 92 dispose par exemple que « [l']accomplissement par voie électronique (...) est considéré avoir les mêmes effets juridiques que (...) l'accomplissement de ces droits et obligations sous pli fermé » et que les « dispositions (...) relatives à l'échange de données sous pli fermé s'appliquent à chaque échange électronique de ces données pour autant que ces dispositions, en raison de leur nature ou de leurs modalités, ne soient pas incompatibles avec elles ». Ainsi, l'article 307, en vigueur, du CIR 92, qui fixe les modalités de la déclaration en matière d'impôts sur les revenus, n'est pas non plus modifié. Cet article est lui aussi formulé comme si la déclaration sur papier restait la règle⁷.

L'occasion pourrait être mise à profit pour adopter des règles plus claires et plus cohérentes.

8. Concernant la terminologie à utiliser dans les dispositions en projet, on observera ce qui suit.

8.1. La concordance entre les versions française et néerlandaise de l'avant-projet doit être réexaminée.

C'est ainsi que le texte français des articles 38, 2°, 40, 41, 2°, 52, 57, 2°, 58 et 71 de l'avant-projet mentionne « l'accusé de réception », des termes qui sont également utilisés dans le texte français de l'article 289*nonies*, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 49 de l'avant-projet), de l'article 162*octies*, en projet, du Code des droits de succession (article 68 de l'avant-projet) et de l'article 211*decies*, en projet, du Code des droits et taxes divers (article 78 de l'avant-projet), auxquels les articles cités en premier⁸ font référence. Dans le texte néerlandais des dispositions précitées, c'est en revanche le terme « ontvangstmelding » qui est utilisé, alors que dans le texte néerlandais, respectivement, de l'article 289*nonies*, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, de

⁷ En vertu de l'article 307 du CIR 92, la déclaration doit être « renvoyée ou remise » (§ 4), les copies doivent être « certifiées conformes aux originaux » (§ 3, alinéa 2) et, dans les conditions définies par le Roi, le contribuable peut également fournir les données demandées dans la formule de déclaration « au moyen d'imprimés informatiques ou de supports d'information électroniques » (§ 5).

⁸ L'article 71 de l'avant-projet vise toutefois erronément l'article 211*nonies*, au lieu de 211*decies*, du Code des droits et taxes divers.

l'article 162*octies*, en projet, du Code des droits de succession et de l'article 211*decies*, en projet, du Code des droits et taxes divers, il est question de « ontvangstbevestiging ».

Les versions française et néerlandaise de l'article 81, en projet, du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (article 82 de l'avant-projet) sont également discordantes. Le délégué ayant confirmé que c'est le texte néerlandais qui est correct, on supprimera, dans le texte français, le segment de phrase « ainsi que leur représentation sur un support lisible » et les mots « sauf preuve contraire ».

8.2. Dans un souci de cohérence de la réglementation, on remplacera, dans la version néerlandaise des articles 33, 94 et 95 de l'avant-projet, le mot « uitgezonderd » par le mot « behoudens », qui est utilisé dans les autres dispositions analogues de l'avant-projet.

9. Un certain nombre de dispositions en projet visent d'une manière générale, et en des termes imprécis, des règles qui sont rendues applicables. Afin d'apercevoir plus clairement quelles sont ces règles, il a été demandé au délégué de désigner les prescriptions et dispositions visées par :

- le segment de phrase « dans les délais et selon les conditions prescrites pour les envois papier » (article 304*sexies*, en projet, du CIR 92) ⁹;
- les segments de phrase « [l]es dispositions du présent Code et de ses arrêtés d'exécution relatives à l'échange de données sous pli fermé » (article 304*septies*, alinéa 2, en projet, du CIR 92) et « avoir les mêmes effets juridiques que (...) l'accomplissement de ces droits et obligations sous pli fermé » (article 304*septies*, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92) ¹⁰.

La réponse du délégué indique qu'il n'est pas aisé de déterminer les prescriptions et dispositions qui doivent être respectées :

« Het gaat hier om alle bepalingen die rechtsgevolgen hebben voor zowel de belastingplichtige als de FOD Financiën waarbij in de wet bepaalde voorwaarden en termijnen zijn opgenomen.

De gevolgen die uit een papieren verzending voortvloeien moeten identiek zijn aan de gevolgen die voortvloeien uit een elektronische verzending en dit voor zowel de belastingplichtige als voor de fiscale administratie.

Met een 'verzending op papier' worden alle verzendingen bedoeld die verbonden zijn met het vervullen van de fiscale verplichtingen van de belastingplichtige, met andere woorden alle verzendingen met betrekking tot het indienen van de aangifte, het onderzoek van de aangifte en de vestiging van de aanslag zoals o.a. een vraag om inlichtingen, een bericht van wijziging, een bericht aanslag van ambtswege, de antwoorden van de belastingplichtige op deze berichten, het eventuele bezwaarschrift naar aanleiding van de vestiging van de aanslag, de beslissing op dit bezwaarschrift, het ter kennis brengen van een administratieve boete

⁹ Actuellement, il est uniquement question d'introduction « sur support papier » à l'article 307*bis*, § 3, alinéa 2, du CIR 92.

¹⁰ Actuellement, seuls les articles 136/1, § 3, alinéa 2, et 136/2, § 3, alinéa 2, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) mentionnent la transmission « sous plis fermés ».

Onder de ‘voorwaarden die voorgeschreven zijn op papier’ wordt in grote lijnen het al dan niet aangetekend verzenden verstaan. Indien voor een papieren verzending bepaald wordt dat het antwoord gemotiveerd moet zijn, dan is dit ook het geval voor een antwoord dat via elektronische weg wordt verzonden. Indien er bepaald wordt dat in het geval van gehuwden of wettelijk samenwonenden een bepaald document, zoals bijvoorbeeld het aanslagbiljet aan beiden moet toegestuurd worden, dan zal dit ook het geval zijn voor de elektronische verzending enz.

De (antwoord)termijnen voor een papieren verzending en een elektronische verzending moeten gelijk zijn. Zo heeft een antwoord op een bericht van wijziging dat op papier buiten de termijn wordt ingediend als gevolg dat de procedure van de aanslag van ambtswege kan worden toegepast wat de omkering van de bewijslast tot gevolg heeft. Een elektronisch antwoord op datzelfde bericht van wijziging dat buiten de termijn wordt ingediend heeft hetzelfde gevolg. Een ander voorbeeld dat kan worden gegeven is bijvoorbeeld de laattijdige indiening van de aangifte in de personenbelasting buiten de toegestane termijn, al dan niet elektronisch. Beide manieren van indienen geven aanleiding tot een verlenging van de aanslagtermijn en voor zowel de laattijdige papieren indiening als de laattijdige elektronische indiening kan er een administratieve boete worden gevestigd of een belastingverhoging worden toegepast.

In principe verandert er niets aan de thans bestaande regels die in verband met de vestiging en invordering van de belasting in het WIB 92 zijn opgenomen. Alleen de manier van communiceren verandert. Daar waar momenteel alles nog grotendeels via de papieren weg verloopt, wordt met dit ontwerp de weg naar de elektronische communicatie die al bestond voor de indiening van de aangifte in de inkomstenbelasting en het verzenden van het eraan verbonden aanslagbiljet, doorgetrokken naar het volledig elektronisch verlopen van de communicatie met betrekking tot het onderzoek van de aangifte. Al de termijnen en voorwaarden die thans van toepassing zijn op het indienen van de aangifte, het onderzoek van de aangifte en het vestigen van de aanslag die langs papieren weg verlopen, moeten ook van toepassing zijn op de elektronische communicatie tot diezelfde indiening, onderzoek en vestiging. Dat is de reden van de in de vraag aangehaalde zinsneden ».

En conclusion, les dispositions en projet ne sont pas conformes aux exigences de la sécurité juridique. Il faudra déterminer d’une manière plus précise quelles règles les contribuables et l’administration fiscale sont tenus de respecter.

10. L’exposé des motifs devra également être vérifié en profondeur. Certains passages ne correspondent en effet pas aux dispositions en projet.

À titre d’exemple, on peut citer le commentaire de l’article 304*sexies*, en projet, du CIR 92 (article 9 de l’avant-projet). L’exposé mentionne que selon le nouvel article, la communication des données peut se faire d’une autre manière « si la plateforme électronique sécurisée ou les services électroniques mis à disposition au moyen de cette plateforme sont indisponibles pour une période longue ou que l’envoi au moyen de cette plateforme n’est pas possible pour cause de force majeure ». Or, la disposition en projet fait uniquement mention de l’impossibilité pour cause de force majeure.

EXAMEN DU TEXTE

Observation préliminaire

11. L'avant-projet comporte tant des dispositions autonomes que des dispositions modificatives qui visent à remplacer, en principe, la communication sur support papier par une communication électronique. À cet effet, des adaptations comparables sont apportées dans les diverses dispositions législatives fiscales. Les observations formulées ci-après ne sont pas chaque fois répétées lorsqu'il s'agit d'adaptations comparables des différents codes fiscaux. Elles doivent cependant être lues en ce sens qu'elles concernent également les autres dispositions comparables de l'avant-projet.

Structure de l'avant-projet

12. Selon le manuel de technique législative, les dispositions autonomes doivent précéder les dispositions modificatives¹¹. En l'espèce, la partie du texte comportant les dispositions autonomes (titre 2, chapitre 8, de l'avant-projet) est précédée et suivie par des dispositions modificatives. Bien que la logique de ce choix puisse se comprendre en l'occurrence, il est préférable, dans un souci d'accessibilité des dispositions à adopter, de mentionner d'abord les dispositions autonomes.

13. L'avant-projet est divisé en trois titres, mais les titres 1 et 3 ne comportant chaque fois qu'un article unique, mieux vaudrait renoncer à la division en titres et refondre ces titres 1 et 3 en chapitres. Dans ce cas, les chapitres 1 à 10 du titre 2 devront bien entendu être renumérotés en chapitres 2 à 10.

Intitulé

14. L'intitulé ne reflète qu'imparfaitement le contenu de l'avant-projet. En effet, les modifications ne visent pas seulement les codes fiscaux, mais également un certain nombre de lois (voir le titre 2, chapitres 9 et 10, de l'avant-projet). En outre, l'avant-projet comporte une série de dispositions autonomes (voir le titre 2, chapitre 8). Enfin, il ne s'agit pas seulement de la communication entre le SPF Finances et les contribuables, mais également de la communication avec certains tiers.

¹¹ *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, n° 45, à consulter sur le site internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

C'est pourquoi il est suggéré de rédiger l'intitulé comme suit:

« Loi relative à la dématérialisation des relations entre le Service public fédéral Finances, les contribuables et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales ».

Chapitre 1 – Modifications du Code des impôts sur les revenus 1992

Article 7

15. L'article 304*quater*, § 1^{er}, première phrase, en projet, du CIR 92, prévoit que « *[s]auf si des dispositions légales et réglementaires en disposent autrement* », chaque communication au SPF Finances concernant des droits et obligations figurant dans le CIR 92 et ses arrêtés d'exécution, qui produit des effets juridiques et émane des contribuables, est effectuée au moyen de la plateforme électronique sécurisée. Selon le délégué, le premier membre de phrase reproduit l'article 307*bis* du CIR 92 (que l'article 13 de l'avant-projet entend abroger).

Or, l'article 307*bis* du CIR 92 ne contient pas de membre de phrase équivalent. Le deuxième paragraphe de cet article précise uniquement que les dispositions du CIR 1992 relatives à la déclaration sont applicables à la déclaration électronique « pour autant que ces dispositions ne soient pas en raison de leur nature ou de leurs modalités incompatibles avec celle-ci » (voir dans le même sens l'article 304*septies*, alinéa 2, en projet, du CIR 92 – article 10 de l'avant-projet). Ce membre de phrase a une portée différente.

Le membre de phrase précité de l'article 304*quater* en projet doit être considéré comme explicitant le principe *lex specialis* : l'article en projet formule donc la règle générale, mais précise également que, le cas échéant, il faut donner la priorité à des régimes qui y dérogent. Le législateur devra donc examiner si tous les dispositifs existants requièrent ou non une adaptation au regard de cette nouvelle disposition.

16. Selon l'article 304*quater*, § 1^{er}, deuxième phrase, en projet, du CIR 92, il faut également faire usage de la plateforme électronique sécurisée pour chaque communication entre « les tiers » et le SPF Finances. À la question de savoir quelles sont les personnes visées par cette disposition, le délégué a répondu ce qui suit :

« Met derden worden bedoeld notarissen, deurwaarders, curatoren, enz. Deze kunnen zowel natuurlijke personen als rechtspersonen zijn. Er is geen opt-inregeling voorzien omdat het hier gaat om personen die ofwel gemachtigd worden door de belastingplichtige om op te treden ofwel professionelen. Van deze laatsten kan verwacht worden dat zij beschikken over de nodige geïnformatiseerde middelen om hun verplichtingen door middel van het beveiligd elektronisch platform te vervullen ».

Il ne ressort pas de la disposition en projet que l'obligation de faire usage de la plateforme électronique sécurisée ne s'applique qu'à des professionnels, ce à quoi il convient de remédier. Eu égard à la déclaration du délégué, le régime d'*opt-in* (article 304*quater*, § 2, en projet, du CIR 92) devrait également s'appliquer aux personnes physiques nonprofessionnelles.

17. Selon l'article 304^{quater}, § 2, en projet, du CIR 92, les contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 1°, du CIR 92, sont dispensés de l'obligation de faire usage de la plateforme électronique sécurisée, sauf s'ils ont explicitement opté pour la communication au moyen de cette plateforme.

Au regard du principe d'égalité, garanti par les articles 10 et 11 de la Constitution, la question se pose de savoir pourquoi les contribuables précités sont dispensés, alors que les contribuables à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes morales ainsi que les contribuables qui, conformément à l'article 227, 2° et 3°, du CIR 92, sont soumis à l'impôt des non-résidents, ne le sont pas. Ces derniers ne sont en effet dispensés que lorsqu'ils « n'ont pas pu s'identifier » sur la plateforme sécurisée.

À ce propos, le délégué a précisé ce qui suit :

« In de personenbelasting gaat het om burgers natuurlijke personen waarvan kan worden verondersteld dat ze niet altijd over de nodige geïnformatiseerde middelen en/of knowhow beschikken om elektronisch te communiceren. Daarom werd er beslist hen te keuze te laten en vrijwillig toe te treden tot de elektronische communicatie (opt-in).

De belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting zijn 'professionelen' waarvan wel kan verondersteld worden dat zij over de nodige geïnformatiseerde middelen en/of knowhow beschikken om elektronisch te communiceren. Zij hebben dus geen keuze en moeten verplicht elektronisch communiceren.

Het onderscheid tussen deze verschillende categorieën betekent volgens onze mening geen inbreuk op het gelijkheidsbeginsel. De situatie van de belastingplichtigen in de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting kan, omwille van hun professionele vereisten, immers niet vergeleken worden met de belastingplichtigen in de personenbelasting.

Overigens dienen de belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting, en de belastingplichtigen die, overeenkomstig artikel 227, 2° en 3°, WIB 92 aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen, momenteel hun aangifte al verplicht in langs elektronische weg. Enkel in hoogst uitzonderlijke omstandigheden gebeurt dit nog op papier. De verplichte elektronische indiening geldt ook reeds voor de aangiften inzake btw ».

Bien que certains contribuables à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes morales ne disposent pas non plus de l'expertise suffisante pour communiquer par voie électronique, et bien que des différences de traitement existantes ne suffisent pas en soi à justifier une éventuelle discrimination, on pourrait admettre, à l'instar du délégué, que les deux catégories ne sont pas comparables ou que si tel devait néanmoins être le cas, la différence de traitement qui en découle est raisonnablement justifiée, dès lors qu'une dispense est prévue lorsque cette communication électronique n'est pas possible.

18. Selon l'article 304^{quater}, § 3, en projet, du CIR 92, les contribuables soumis à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 2° et 3°, sont dispensés de l'obligation de faire usage de la plateforme électronique sécurisée lorsqu'ils « n'ont pas pu s'identifier sur cette plateforme sécurisée ».

Le délégué a expliqué la portée de cette disposition comme suit :

« In (...) uitvoeringsbesluiten (...) zal specifiek worden bepaald wat hieronder wordt verstaan. In principe gaat het hier grotendeels over niet-inwoners die bijvoorbeeld niet beschikken over de in het uitvoeringsbesluit bepaalde toegangsmodaliteiten. Als de betrokkenen niet kunnen voldoen aan de in het uitvoeringsbesluit gestelde voorwaarden tot identificatie, hebben zij de toelating om op papier te voldoen aan hun rechten en verplichtingen. Uiteraard is er hier dus geen sanctie aan verbonden. Indien zij wel voldoen aan de voorwaarden en weigeren elektronisch te communiceren betekent dit een inbreuk op een bepaling van het WIB 92 of zijn uitvoeringsbesluiten en kan de gebruikelijke sanctie voor een inbreuk worden toegepast ».

Compte tenu des éventuelles conséquences sur le plan pénal, la portée de cette disposition devrait être indiquée avec suffisamment de précision. La Cour constitutionnelle juge que le principe de légalité en matière pénale ne va pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chaque aspect de l'incrimination. Cependant, lorsque le législateur incrimine le non-respect d'une disposition d'un arrêté d'exécution, le principe de légalité en matière pénale requiert que la délégation conférée au pouvoir exécutif soit définie de manière suffisamment précise et porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels sont fixés préalablement par le législateur ¹².

La disposition en projet sera complétée par une habilitation expresse au Roi lui permettant de déterminer les modalités. Par ailleurs, outre la formulation de cette habilitation, le législateur doit également en préciser la portée dans le texte législatif afin de cerner les limites du pouvoir ainsi conféré au Roi.

19. Selon l'article 304^{quater}, § 4, en projet, du CIR 92, le régime d'*opt-in* ne s'applique pas aux personnes mandatées par les contribuables pour accomplir les droits et obligations.

Le délégué a confirmé que sont ainsi exclusivement visées les professions du chiffre, tels les comptables. Des personnes privées, non professionnelles, qui sont mandatées pour remplir les obligations d'une autre personne privée, ne sont pas visées. Cet aspect ne ressort cependant pas de la disposition en projet. Il y a lieu de le préciser.

Article 8

20. Il pourrait se déduire de l'article 304^{quinquies}, § 1^{er}, alinéa 2, du CIR 92, que le choix de recourir à l'échange d'informations par voie électronique est unique et irréversible. Le délégué a toutefois fait savoir que tel n'est pas le cas :

« Aangezien het hier gaat om natuurlijke personen die een opt-in hebben, is het logisch dat zij ook kunnen kiezen om uit het systeem te stappen en over te gaan naar de papieren communicatie. Dit moet dan wel worden meegedeeld aan de administratie. Zolang zij ons hiervan niet op de hoogte hebben gesteld, blijft de communicatie elektronisch. Dit wordt nog verder verduidelijkt in de toelichting ».

¹² C.C., 18 novembre 1998, n° 114/98, B.2 à B.5 ; C.C., 19 juillet 2005, n° 137/2005, B.4 et B.7 ; C.C., 22 avril 2010, n° 37/2010, B.4, B.5 et B.9.

Dans un souci de sécurité juridique, la réversibilité de l'*opt-in* devra ressortir du texte.

Article 9

21. L'article 304^{sexies}, en projet, du CIR 92, prévoit que lorsque la force majeure empêche de communiquer au moyen de la plateforme électronique sécurisée, la communication peut s'effectuer soit sous pli fermé, soit au moyen d'une procédure équivalente offrant les mêmes garanties de sécurité et de livraison.

21.1. Si la communication est envoyée sous pli fermé, cet envoi a lieu « dans les délais et selon les conditions prescrites pour les *envois papier* ». On n'aperçoit pas clairement quelles prescriptions en matière de délais et de conditions sont ainsi visées (voir l'observation 9). Il faudra en outre examiner si, en cas de force majeure, de telles prescriptions sont applicables en toutes circonstances : celui qui essaie d'envoyer une communication au SPF Finances à la fin du dernier jour du délai, mais qui n'y arrive pas en raison de l'indisponibilité de la plateforme, ne pourra probablement pas non plus envoyer en temps utile une lettre recommandée, à moins que les services postaux soient encore ouverts ou qu'une procédure équivalente puisse être utilisée.

21.2. Le Roi doit déterminer « les modalités d'application relatives à l'utilisation des méthodes d'envoi alternatives ». On n'aperçoit pas clairement si cette délégation concerne également le cas où la communication est faite « sous pli fermé », c'est-à-dire si ce mode d'envoi doit également être considéré comme mode d'envoi « alternatif », pour lequel le Roi doit préciser les modalités d'application.

Article 10

22. Selon l'article 304^{septies}, alinéa 2, en projet, du CIR 92, les dispositions relatives à l'échange de données sous pli fermé s'appliquent à chaque échange électronique de ces données « *pour autant que ces dispositions, en raison de leur nature ou de leurs modalités, ne soient pas incompatibles avec elles* ».

Selon le délégué, cette disposition a été insérée « met de bekommernis om de elektronische communicatie volledig gelijk te stellen met de papieren communicatie [zodat] alle bepalingen waarin er verwezen wordt naar een papieren communicatie daadwerkelijk ook kunnen toegepast worden op de elektronische communicatie, met uitzondering van deze waarvan de aard zelf inhoudt dat zij slechts kunnen toegepast worden op de 'papieren' communicatie ».

Une telle disposition n'est pas un modèle de législation répondant aux exigences de la sécurité juridique¹³. Le soin est en effet laissé au contribuable de procéder chaque fois à cette appréciation. En outre, cette disposition, qui vise à assimiler totalement la communication

¹³ Une disposition identique est inscrite dans le deuxième paragraphe de l'article 307^{bis} à abroger du CIR 92. Dans l'avis 35.107/2, le Conseil a déjà insisté sur la nécessité de mettre en place un dispositif plus sûr sur le plan juridique (avis CE 35.107/2 du 21 mars 2003 sur un projet devenu l'arrêté royal du 27 mars 2003 'instaurant un système de déclaration électronique', qui a inséré l'article 307^{bis} dans le CIR 92).

électronique à la communication sur papier se heurte au principe directeur du projet de loi, selon lequel l'échange via la plateforme électronique sécurisée mise à disposition par le SPF Finances constitue la règle et l'échange d'information sur papier l'exception (voir à ce sujet, l'observation 7).

Article 14

23. L'article 14, notamment, de l'avant-projet, qui modifie l'article 314bis du CIR 92, fait référence au « cachet électronique avancé visé à l'article 36 du règlement UE/910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la Directive 1999/93/CE ». Cet article du règlement énumère les exigences des cachets électroniques avancés. Il est dès lors préférable d'écrire : « ... pour autant qu'ils soient munis d'un cachet électronique avancé qui répond aux exigences mentionnées à l'article 36 du règlement (UE) n° 910/2014 ... ».

Article 15

24. Les mots « jour ouvrable » apparaissent notamment dans le segment de phrase que l'article 15, 1°, de l'avant-projet insère dans l'article 316 du CIR 92. Étant donné qu'une incertitude pourrait subsister quant à la signification exacte de ces mots, il est recommandé de déterminer explicitement quels jours ne sont pas des jours ouvrables¹⁴. Le délégué a communiqué que le service réglementation du SPF Finances prépare un projet qui insérera une définition de la notion de « jour ouvrable » dans les différents codes fiscaux.

Chapitre 2 – Modifications du Code de la taxe sur la valeur ajoutée

25. Ce chapitre n'appelle aucune observation spécifique.

Chapitre 3 – Modifications du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe

Articles 37 et suivants et 50

26. Les articles 37 et suivants de l'avant-projet insèrent la mention « envoi recommandé » dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe. L'article 50 de l'avant-projet, en insérant un article 289decies dans ce code, en donne également une définition, qui est toutefois limitée aux « articles 289quinquies à 289septies » du code. À la question de savoir pourquoi une définition est prévue pour ces seuls articles, le délégué a répondu qu'il s'agit d'une erreur :

¹⁴ *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, n° 95, a), premier exemple, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

« Hier moet inderdaad staan ‘Voor de toepassing van de bepalingen van dit Wetboek’ in plaats van ‘Voor de toepassing van de artikelen 289*quinquies* tot en met 289*septies*’. Het artikel zal in die zin worden aangepast ».

La définition est également davantage à sa place au début du code, dès lors que la mention « envoi recommandé » figurera déjà à l'article 35 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (voir l'article 37 de l'avant-projet).

Chapitre 4 – Modifications du Code des droits de succession

27. Ce chapitre n'appelle aucune observation spécifique.

Chapitre 5 – Modifications du Code des droits et taxes divers

Article 70

28. L'article 158/4 du Code des droits et taxes divers ayant été annulé par la Cour constitutionnelle ¹⁵, on omettra l'article 70, comme en a convenu le délégué.

Chapitre 6 – Modifications du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales

Articles 80 à 89

29. Le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales concerne non seulement des créances fiscales, mais également des créances non fiscales. Le délégué a précisé comme suit la portée des dispositions modificatives qui font l'objet des articles 80 à 89 de l'avant-projet :

« De niet-fiscale schuldvorderingen vallen ook onder de elektronische communicatie in de mate dat de desbetreffende wetgeving de elektronische communicatie toelaat. De niet-fiscale schuldvorderingen vallen onder de bepaling opgenomen in het artikel 93 van het [voor]ontwerp, aangezien het hier veelal gaat om wetgeving buiten de fiscale wetboeken ».

30. À la question de savoir comment l'article 98, § 2, en projet, du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales doit être interprété au regard de l'article 138 de la loi du 13 avril 2019 'introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales' ¹⁶, le délégué a répondu ce qui suit :

« Het artikel 138 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen is een overgangmaatregel die op termijn zal

¹⁵ C.C., 17 octobre 2019, n° 138/2019.

¹⁶ L'article 138 de la loi du 13 avril 2019 énonce que « La présente loi n'est pas applicable : (...) 5° aux créances fiscales et non fiscales reprises dans un rôle, un rôle spécial ou un registre de perception et recouvrement rendus exécutoires avant la date de son entrée en vigueur; (...) ».

uitdoven. Aangezien de in artikel 138, 5° van het voormelde wetboek bedoelde schuldvorderingen die uitvoerbaar verklaard werden voor 1 januari 2020 niet onder de bepalingen opgenomen in het Wetboek [van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen] vallen, waaronder dus ook de bepalingen van het voorliggend ontwerp, zal de communicatie met betrekking tot die schuldvorderingen op papier blijven verlopen. Voor de in het ontworpen artikel 98, § 2, bedoelde natuurlijke personen verandert er dus niets aangezien er voor hen een vrijstelling is voorzien.

Voor wat betreft de niet-fiscale schuldvorderingen die worden ingevorderd op basis van een niet-fiscale wetgeving, geldt de catch-all-bepaling van artikel 93 van het ontwerp ».

Chapitre 7 – Modifications de la loi générale sur les douanes et accises du 18 juillet 1977

31. Ce chapitre n'appelle aucune observation spécifique.

Chapitre 8 – Dispositions autonomes

Articles 93 à 96

32. L'article 93 de l'avant-projet est une disposition à portée générale pour la communication entre les personnes physiques ou morales et le SPF Finances, en ce qui concerne les compétences de ce dernier qui ne ressortent pas des codes fiscaux à modifier. Selon le délégué, il s'agit principalement de créances non fiscales, par exemple la perception des amendes routières.

À la différence de l'article 98, en projet, du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (article 85 de l'avant-projet), le régime en projet ne permet pas aux personnes physiques concernées de faire des communications « sous pli fermé », sauf en cas de force majeure. Cette différence de traitement devra pouvoir être adéquatement justifiée au regard des articles 10, 11 et 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution. Si cette différence ne peut être adéquatement justifiée, il faudra l'éliminer.

Article 99

33. L'article 99 de l'avant-projet fait en grande partie double emploi avec l'article 2, 3°, de la loi du 11 avril 1994 'relative à la publicité de l'administration', qui s'énonce comme suit :

« Afin de fournir au public une information claire et objective sur l'action des autorités administratives fédérales :

(...)

3° toute correspondance émanant d'une autorité administrative fédérale indique le nom, la qualité, l'adresse et le numéro de téléphone de la personne en mesure de fournir de plus amples informations sur le dossier;

(...) ».

Selon l'exposé des motifs, la loi du 11 avril 1994 ne suffit plus pour atteindre l'objectif du SPF Finances d'améliorer sa prestation de services, mais au contraire le freine. La nouvelle disposition vise à « donner des possibilités supplémentaires en vue d'entrer en interaction avec les citoyens/contribuables ».

Par rapport à l'article 2, 3°, de la loi du 11 avril 1994, le seul véritable ajout consiste, « le cas échéant », à pouvoir également mentionner un code de contact unique dans la lettre¹⁷. Ce point ne doit cependant pas être prévu expressément par la loi. L'administration peut en décider d'autorité et n'a pas besoin de l'autorisation du législateur pour ce faire.

Mieux vaudrait dès lors omettre l'article 99 de l'avant-projet.

Chapitre 9 – Modification de la loi du 8 juillet 2018 portant organisation d'un point de contact central des comptes et contrats financiers et portant extension de l'accès au fichier central des avis de saisie, de délégation, de cession, de règlement collectif de dettes et de protêt

Chapitre 10¹⁸ – Modification de la loi du 17 juillet 2013 relative à la protection contre le faux monnayage et au maintien de la qualité de la circulation fiduciaire

Articles 100 et 101

34. Le délégué a reconnu la nécessité d'insérer également une définition générale d'« envoi recommandé » dans les lois des 8 juillet 2018 et 17 juillet 2013.

35. L'avant-projet contient un intitulé juste avant l'article 101. La mention qu'il s'agit du chapitre 10 fait toutefois défaut.

36. Selon le délégué, la modification qui fait l'objet de l'article 101 de l'avant-projet ne porte que sur le deuxième paragraphe de l'article 10 de la loi du 17 juillet 2013. Il convient de le préciser dans la disposition modificative.

Article 102

37. Selon l'article 102 de l'avant-projet, le Roi détermine la date d'entrée en vigueur « de cette loi » à l'exception d'une dizaine de dispositions de celle-ci qui entreront en vigueur « le premier jour du mois qui suit la publication de la présente loi dans le [lire : au] Moniteur belge ».

37.1. En ce qui concerne l'habilitation au Roi en vue de régler l'entrée en vigueur, l'exposé des motifs mentionne que le passage au « digital (...) » devra s'effectuer par phases ». Or, la formulation de l'alinéa 1^{er} de l'article 102 ne laisse aucune marge à cet effet. Il est

¹⁷ Les spécifications selon lesquelles, d'une part, les mentions doivent émaner du SPF Finances et, d'autre part, celui qui est en mesure de fournir de plus amples informations sur le dossier peut être tant la personne concernée que le service concerné, découlent déjà implicitement de l'article 2, 3°, de la loi du 11 avril 1994.

¹⁸ Voir à ce sujet l'observation 35.

recommandé de remplacer les mots « de cette loi » par les mots « des différentes dispositions de la présente loi, », pour indiquer qu'une entrée en vigueur par phases est possible.

37.2. Afin d'éviter que la délégation au Roi se heurte au principe visé à l'article 108 de la Constitution, selon lequel il ne peut suspendre les lois, ni dispenser de leur exécution, il convient de fixer une date limite à laquelle la loi entrera en vigueur si le Roi s'abstenait de fixer la date de son entrée en vigueur dans un délai raisonnable.

38.1. Selon l'alinéa 2 de l'article 102 de l'avant-projet, les articles et divisions d'articles qui y sont mentionnés entreront en vigueur le premier jour du mois qui suit la publication de ladite loi au Moniteur belge. Pareil régime d'entrée en vigueur présente toutefois l'inconvénient que si la publication intervient à la fin du mois, ses destinataires ne disposeront même pas du délai usuel de dix jours pour s'adapter au régime. Toutefois, chacun doit se voir offrir un délai raisonnable pour prendre connaissance des nouvelles dispositions et pour se préparer à leur entrée en vigueur.

38.2. L'article 92, § 2, entre également en vigueur de cette manière. Il reste que cet article de l'avant-projet n'est pas divisé en paragraphes. Cet article insère toutefois un article 17/1 dans la loi générale sur les douanes et accises, coordonnée le 18 juillet 1977, qui est divisé en paragraphes. En fonction de l'intention des auteurs de l'avant-projet, on adaptera le régime d'entrée en vigueur.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT