



CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

avis 67.420/4
du 26 mai 2020

advies 67.420/4
van 26 mei 2020

sur

over

un projet d'arrêté du
Gouvernement de la Région de
Bruxelles-Capitale de pouvoirs
spéciaux n° 2020/00X 'portant
diverses mesures en matière de
délais fiscaux'

een ontwerp van
bijzonderemachtenbesluit van
de Brusselse Hoofdstedelijke
Regering nr. 2020/00X
'houdende diverse maatregelen
inzake fiscale termijnen'

Le 15 mai 2020, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, chargé des Finances, du Budget, de la Fonction publique, de la Promotion du Multilinguisme et de l'Image de Bruxelles à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale de pouvoirs spéciaux n° 2020/00X 'portant diverses mesures en matière de délais fiscaux'.

Le projet a été examiné par la quatrième chambre le 26 mai 2020. La chambre était composée de Martine BAGUET, président de chambre, Luc CAMBIER et Bernard BLERO, conseillers d'État, et Charles-Henri VAN HOVE, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Marc OSWALD, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Martine BAGUET.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 26 mai 2020.

*

Op 15 mei 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering, belast met Financiën, Begroting, Openbaar Ambt, de Promotie van Meertaligheid en van het Imago van Brussel verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een ontwerp van bijzonderemachtenbesluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering nr. 2020/00X 'houdende diverse maatregelen inzake fiscale termijnen'.

Het ontwerp is door de vierde kamer onderzocht op 26 mei 2020. De kamer was samengesteld uit Martine BAGUET, kamervoorzitter, Luc CAMBIER en Bernard BLERO, staatsraden, en Charles-Henri VAN HOVE, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Marc OSWALD, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Martine BAGUET.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 26 mei 2020.

*

Suivant l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit spécialement indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

La lettre s'exprime en ces termes :

« Deze hoogdringendheid wordt gemotiveerd door de omstandigheid dat de impact van het volmachtbesluit nr. 2020/001 van de BHR van 2 april 2020 betreffende de tijdelijke opschorting van de verval- en beroepstermijnen die vastgelegd zijn in de Brusselse wetgeving en reglementering of die op grond daarvan zijn ingevoerd, op bepaalde elementen van de gewestelijke fiscale procedure het goede functioneren en de continuïteit van bepaalde fiscale processen alsook de budgettaire planning van het Gewest op de helling zet ; alsook door het feit dat de tijdelijke opschorting van de termijnen die gelden in het kader van de zgn. 4^{de} weg, de goede werking van het notariaat bij de voorbereiding van de opstelling van bepaalde authentieke akten vanaf 1 juni a.s. in het gedrang zou brengen ; voor de goede werking van het notariaat is immers vereist dat de termijnen voor alle overheden die gebruik maken van de 4^{de} weg tot invordering van bepaalde schulden, gelijk lopen ».

Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 2, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la motivation de l'urgence figurant dans la demande d'avis doit être reproduite dans le préambule de l'arrêt.

En l'espèce, cette exigence n'est qu'imparfaitement respectée.

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation limite son examen au fondement juridique du projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, le projet appelle les observations suivantes.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Dans son avis n° 67.146/1 donné le 27 mars 2020 sur un projet devenu l'arrêt n° 2020/001 du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale de pouvoirs spéciaux du 2 avril 2020 'relatif à la suspension temporaire des délais de rigueur et de recours fixés dans l'ensemble de la législation et la réglementation bruxelloise ou adoptés en vertu de celle-ci'¹, la section de législation avait, en raison des circonstances, admis le procédé par lequel, dans cette espèce, des modifications étaient apportées à un ensemble indéterminé de dispositions.

¹ <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/67146.pdf>.

Elle avait cependant insisté, en ces termes, sur les problèmes de sécurité juridique que cette technique soulevait :

« Le procédé par lequel des modifications sont apportées par exemple dans ‘toutes les dispositions légales et réglementaires’, sans modifier formellement ces dispositions, ne peut en principe pas être admis, étant donné qu’il ne s’accorde pas avec la sécurité juridique d’intervenir de cette façon, d’une manière vague, dans toutes les normes en vigueur, sans les modifier formellement. Pour ce même motif, on ne peut en principe pas non plus admettre le procédé par lequel toutes les dispositions légales et réglementaires contenant une certaine définition, doivent être ‘lues’ d’une manière déterminée. En effet, il revient à l’autorité d’assurer un ensemble normatif transparent. Dans des circonstances normales, on ne peut en principe pas attendre des citoyens que, lorsqu’ils consultent des lois ou des arrêtés, ils tiennent également compte de dispositions autonomes inscrites dans d’autres textes législatifs, qui modifient implicitement les lois ou les arrêtés. L’insécurité juridique éventuelle est en l’occurrence encore accrue par le fait que la suspension des délais a précisément pour objectif d’influencer la situation juridique des citoyens (et de l’autorité). Par ailleurs, le règlement en projet s’applique non seulement aux dispositions adoptées par la Région de Bruxelles-Capitale elle-même mais aussi aux dispositions qui émanent du législateur fédéral mais qui entre-temps relèvent de la compétence de la Région de Bruxelles-Capitale. Il n’est pas toujours aisé d’établir de quelles dispositions il s’agit ».

Le projet à l’examen pose des problèmes analogues.

En effet, il reviendra au citoyen, pour avoir une vue d’ensemble des délais qui sont suspendus, de prendre connaissance d’un arrêté postérieur.

Par ailleurs, le projet prévoit que ne sont pas suspendus les « délais de paiement, de recouvrement et de perception » repris dans le Code des impôts sur les revenus 1992, tels qu’applicables au précompte immobilier, à la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et à la taxe de mise en circulation, dans l’ordonnance du 21 décembre 2012 ‘établissant la procédure fiscale en Région de Bruxelles-Capitale’ et dans l’ordonnance du 6 mars 2019 ‘relative au Code bruxellois de procédure fiscale’. Ce faisant, le texte manque de clarté puisque les dispositions précises qui sont concernées ne sont pas énoncées expressément.

En outre, la question se pose de savoir comment ce projet est appelé à s’articuler avec d’autres textes déjà adoptés ou en voie de l’être. En effet, le délai de paiement pour le précompte immobilier a été prolongé par un arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale de pouvoirs spéciaux n° 2020/004 du 23 avril 2020 ‘visant à prolonger le délai de paiement du précompte immobilier en raison de la crise sanitaire causée par le COVID-19’². De même, la Région de Bruxelles-Capitale envisage d’adopter un projet d’arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale de pouvoirs spéciaux n° 2020/00X ‘visant à prolonger le délai de paiement de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et de la taxe de mise en circulation en raison de la crise sanitaire causée par le COVID-19’ sur lequel la section de législation a donné, le 7 mai 2020, l’avis n° 67.338/4.

² Avis n° 67.199/4 donné le 15 avril 2020 sur le projet devenu l’arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale de pouvoirs spéciaux n° 2020/004 du 23 avril 2020, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/avis/67199.pdf>.

D'une part, il y a lieu donc, à des fins de lisibilité et de sécurité juridique, d'opter pour une modification de l'arrêté n° 2020/001 du 2 avril 2020, tel que modifié depuis, plutôt que pour un arrêté dérogatoire, comme en l'espèce, et de citer expressément les dispositions légales qui ne sont pas concernées par la suspension générale des délais produisant un effet juridique. D'autre part, le rapport au Gouvernement qu'il est suggéré d'établir précisera quel est l'impact de ce projet sur d'autres textes, tels ceux cités ci-avant.

2. Le projet à l'examen vise, pour ce qui concerne les délais mentionnés en son article 1^{er}, à supprimer rétroactivement la suspension des délais qu'a opérée l'article 1^{er} de l'arrêté n° 2020/001 du 2 avril 2020, selon lequel :

« Les délais de rigueur, les délais de recours et tous les délais dont l'échéance a un effet juridique fixés par les ordonnances et les arrêtés de la Région de Bruxelles-Capitale ou fixés dans les actes pris en vertu de ceux-ci, ainsi que les délais de rigueur, les délais de recours et tous les délais dont l'échéance a un effet juridique fixés par les lois et arrêtés royaux relevant de la compétence de la Région de Bruxelles-Capitale sont suspendus à partir du 16 mars 2020 pour une durée d'un mois prorogeable deux fois pour une même durée par un arrêté par lequel ledit gouvernement en justifie la nécessité au regard de l'évolution des conditions sanitaires.

Les actes et décisions pris durant cette période de suspension sont pleinement valides.

Les actes et décisions dont la durée de validité échoit durant la période énoncée au premier alinéa ou dont la prolongation dépend d'une formalité devant être accomplie durant la période énoncée audit alinéa, sont réputés prolongés d'une durée équivalente à la durée de suspension ».

Il découle de l'article 1^{er} du projet que les redevables de taxes qui, par l'effet du projet à l'examen, devront être considérées comme arrivées à échéance entre la date du 16 mars et la date de publication de l'arrêté, pourraient se voir reprocher de ne pas avoir acquitté la taxe à la date d'échéance recalculée.

Or il ne serait pas admissible, en vertu du principe d'égalité en matière fiscale et compte tenu également du principe de sécurité juridique et de légitime confiance, qu'il puisse être reproché à des contribuables de ne pas avoir acquitté une taxe à une date d'échéance arrêtée de manière rétroactive et qui, par conséquent, ne pouvait être connue d'eux.

Il convient aussi de tenir compte de la circonstance que des contribuables ont légitimement pu considérer, compte tenu de l'arrêté n° 2020/001 du 2 avril 2020, qu'ils disposeraient d'un délai supplémentaire pour accomplir un acte, en particulier un paiement, entrant dans le champ d'application de la réglementation fiscale dérogatoire. Or, en vertu de la réglementation à l'examen, il se peut que des contribuables se trouvent de manière imprévisible obligés d'accomplir cet acte, le jour de la publication de l'arrêté en projet ou un ou quelques jours après cette date. La question de la compatibilité d'une telle conséquence de la réglementation à l'examen avec le principe de sécurité juridique et de légitime confiance se pose dès lors.

Le projet d'arrêté doit être complété par une disposition transitoire visant à prévenir tout effet de celui-ci de nature à heurter les principes d'égalité en matière fiscale, de sécurité juridique et de légitime confiance.

3. Le projet sera fondamentalement revu à la lumière des observations qui précèdent.
4. Il est tout particulièrement recommandé en l'espèce, même si l'article 3bis, § 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État ne l'impose pas formellement, qu'un rapport au Gouvernement exposant la portée et les implications concrètes de l'arrêté soit publié en même temps que ce dernier.
5. En tout état de cause, il y aura lieu d'omettre le visa de l'article 6 de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles', cette disposition n'offrant pas de fondement juridique au projet à l'examen.

*

Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten ‘op de Raad van State’, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag in het bijzonder de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

De motivering in de brief luidt als volgt:

“Deze hoogdringendheid wordt gemotiveerd door de omstandigheid dat de impact van het volmachtbesluit nr. 2020/001 van de BHR van 2 april 2020 betreffende de tijdelijke opschorting van de verval- en beroepstermijnen die vastgelegd zijn in de Brusselse wetgeving en reglementering of die op grond daarvan zijn ingevoerd, op bepaalde elementen van de gewestelijke fiscale procedure het goede functioneren en de continuïteit van bepaalde fiscale processen alsook de budgettaire planning van het Gewest op de helling zet ; alsook door het feit dat de tijdelijke opschorting van de termijnen die gelden in het kader van de zgn. 4^{de} weg, de goede werking van het notariaat bij de voorbereiding van de opstelling van bepaalde authentieke akten vanaf 1 juni a.s. in het gedrang zou brengen; voor de goede werking van het notariaat is immers vereist dat de termijnen voor alle overheden die gebruik maken van de 4^{de} weg tot invordering van bepaalde schulden, gelijk lopen.”

Krachtens artikel 84, § 1, tweede lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State moet de motivering van het spoedeisend karakter die in de adviesaanvraag opgegeven wordt, in de aanhef van het besluit overgenomen worden.

In casu is dat vereiste evenwel niet helemaal vervuld.

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten ‘op de Raad van State’, gecoördineerd op 12 januari 1973, beperkt de afdeling Wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het ontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat die drie punten betreft, geeft het ontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. In advies 67.146/1, op 27 maart 2020 gegeven over een ontwerp dat ontstaan gegeven heeft aan volmachtbesluit nr. 2020/001 van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 2 april 2020 ‘betreffende de tijdelijke opschorting van de verval- en beroepstermijnen die vastgelegd zijn in de Brusselse wetgeving en reglementering of die op grond daarvan zijn ingevoerd’,¹ had de afdeling Wetgeving vanwege de omstandigheden het procedé toelaatbaar geacht waarbij, in dat geval, wijzigingen werden aangebracht in een niet nader omschreven geheel van bepalingen.

¹ <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/67146.pdf>.

Ze had nochtans, in de hiernavolgende bewoordingen, de nadruk gelegd op de problemen in verband met de rechtszekerheid welke die werkwijze met zich meebracht:

“De werkwijze waarbij wijzigingen worden aangebracht in bijvoorbeeld ‘alle wettelijke en reglementaire bepalingen’, zonder die bepalingen ook formeel te wijzigen, kan in beginsel niet worden aanvaard, aangezien het niet in overeenstemming is met de rechtszekerheid om op een dergelijke, vaag bepaalde manier in te grijpen in alle geldende normen, zonder die ook formeel te wijzigen. Om dezelfde reden kan ook de werkwijze waarbij alle wettelijke en reglementaire bepalingen waarin een zekere omschrijving voorkomt, op een bepaalde manier moeten worden ‘gelezen’, in beginsel niet worden aanvaard. Het komt immers aan de overheid toe om te zorgen voor een transparant normgeheel. Van de burgers kan in normale omstandigheden in beginsel niet verwacht worden dat zij bij het consulteren van wetten of besluiten ook nog eens rekening houden met in andere wetteksten opgenomen autonome bepalingen die de wetten of besluiten impliciet wijzigen. De mogelijke rechtsonzekerheid wordt in voorliggend geval nog vergroot door het feit dat de opschorting van de termijnen net tot doel heeft de rechtstoestand van burgers (en de overheid) te beïnvloeden. Daarbij komt dat de ontworpen regeling niet enkel geldt ten aanzien van bepalingen die door het Brussels Hoofdstedelijk Gewest zelf zijn aangenomen, maar ook van bepalingen die afkomstig zijn van de federale wet- en regelgever maar die intussen tot de bevoegdheid van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest behoren. Het is niet altijd eenvoudig vast te stellen om welke bepalingen het precies gaat.”

Het voorliggende ontwerp levert vergelijkbare problemen op.

Opdat de burger zou beschikken over een overzicht van de opgeschorte termijnen, zal hij immers kennis moeten nemen van een later besluit.

Bovendien strekt het ontwerp niet tot opschorting van “de betalingstermijnen en de innings- en de invorderingstermijnen” opgenomen in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zoals die van toepassing zijn op de onroerende voorheffing, op de verkeersbelasting op de autovoertuigen en op de belasting op de inverkeerstelling, in de ordonnantie van 21 december 2012 ‘tot vaststelling van de fiscale procedure in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest’ en in de ordonnantie van 6 maart 2019 ‘betreffende de Brusselse Codex Fiscale Procedure’. Daardoor ontbeert de tekst duidelijkheid, aangezien de specifieke bepalingen waarover het gaat, niet uitdrukkelijk vermeld worden.

Bovendien rijst de vraag hoe dit ontwerp zich verhoudt tot andere teksten die al aangenomen zijn of zullen worden. De betalingstermijn voor de onroerende voorheffing is immers verlengd bij bijzonderemachtenbesluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering nr. 2020/004 van 23 april 2020 ‘om de betaaltermijn van de onroerende voorheffing te verlengen omwille van de door de COVID-19 veroorzaakte gezondheidscrisis’.² Zo is het Brussels Hoofdstedelijk Gewest eveneens van zins om een ontwerp vast te stellen van bijzonderemachtenbesluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering nr. 2020/00X ‘om de betaaltermijn van de verkeersbelasting op de autovoertuigen en de belasting op de inverkeerstelling te verlengen omwille van de door de COVID-19 veroorzaakte

² Advies 67.199/4, op 15 april 2020 verstrekt over een ontwerp dat geleid heeft tot bijzonderemachtenbesluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering nr. 2020/004 van 23 april 2020, <http://www.raadvst-consetat.be/dbx/adviezen/67199.pdf>.

gezondheids crisis', waarover de afdeling Wetgeving op 7 mei 2020 advies 67.338/4 gegeven heeft.

Ter wille van de leesbaarheid en de rechtszekerheid dient er dus enerzijds geopteerd te worden voor een wijziging van besluit nr. 2020/001 van 2 april 2020 zoals dat sindsdien gewijzigd is, in plaats van, zoals *in casu*, voor een besluit dat daarvan afwijkt, en dienen de wettelijke bepalingen die niet worden geraakt door de algemene opheffing van de termijnen die juridisch gevolgen heeft, uitdrukkelijk te worden vermeld. Anderzijds moet in het verslag aan de regering dat men, zoals wordt aanbevolen, het best zou opstellen, gepreciseerd worden wat de impact is van dit ontwerp op andere teksten, zoals die welke hierboven aangehaald zijn.

2. Het voorliggende ontwerp strekt, wat de termijnen betreft die vermeld worden in artikel 1 ervan, tot opheffing met terugwerkende kracht van de opschorting van de termijnen die zijn ingevoerd bij artikel 1 van besluit nr. 2020/001 van 2 april 2020, dat luidt:

“De vervaltermijnen, beroepstermijnen en alle termijnen waarvan het verstrijken een juridisch gevolg heeft die vastgelegd zijn in de ordonnances en de besluiten van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest of die vastgelegd zijn in de op grond daarvan goedgekeurde akten, evenals de vervaltermijnen, beroepstermijnen en alle termijnen waarvan het verstrijken een juridisch gevolg heeft die vastgelegd zijn in de wetten en koninklijke besluiten die tot de bevoegdheid behoren van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, worden vanaf 16 maart 2020 opgeschort voor een duur van één maand, die tweemaal met eenzelfde duur verlengd kan worden door een besluit waarin de regering de noodzaak om dit te doen in het licht van de evolutie van de gezondheidssituatie verantwoordt.

De tijdens deze opschortingsperiode aangenomen akten en beslissingen zijn volledig rechtsgeldig.

De akten en beslissingen waarvan de geldigheidsduur tijdens de in het eerste lid vermelde periode afloopt of waarvan de verlenging afhangt van een formaliteit die vervuld moet worden tijdens de in dat lid vermelde periode, worden geacht verlengd te worden met een duur die gelijk is aan de opschortingsduur.”

Uit artikel 1 van het ontwerp volgt dat de belastingplichtigen het verwijt zouden kunnen krijgen dat ze de belasting niet voldaan hebben op de herberekende vervaldag, wanneer die vervaldag als gevolg van het voorliggende ontwerp geacht wordt te liggen tussen 16 maart en de datum van bekendmaking van het besluit.

Krachtens het gelijkheidsbeginsel in fiscale aangelegenheden en eveneens rekening houdend met het beginsel van rechtszekerheid en van gewettigd vertrouwen is het evenwel niet aanvaardbaar dat belastingplichtigen aangerekend kan worden dat ze een belasting niet voldaan hebben op een vervaldag die op terugwerkende wijze uitgevaardigd is en die ze bijgevolg niet hadden kunnen kennen.

Er dient eveneens rekening gehouden te worden met de omstandigheid dat, gelet op besluit nr. 2020/001 van 2 april 2020, belastingplichtigen legitiem konden veronderstellen te beschikken over een verlengde termijn om een handeling, inzonderheid een betaling, te vervullen waarvoor de afwijkende fiscale regeling toepasselijk is. Krachtens de voorliggende regelgeving

kan het evenwel zijn dat belastingplichtigen op niet-voorzienbare wijze verplicht worden die handeling te vervullen op de dag van de bekendmaking van het ontworpen besluit of één of enkele dagen na die datum. Bijgevolg rijst de vraag in hoeverre een dergelijk gevolg van de voorliggende regelgeving verenigbaar is met het beginsel van rechtszekerheid en van gewettigd vertrouwen.

Het ontwerpbesluit moet aangevuld worden met een overgangsbepaling zodat het de beginselen van gelijkheid in fiscale aangelegenheden, rechtszekerheid en gewettigd vertrouwen niet kan schenden.

3. Het ontwerp moet grondig herzien worden in het licht van de voorgaande opmerkingen.

4. Hoewel artikel 3bis, § 1, van de gecoördineerde wetten ‘op de Raad van State’ dat niet expliciet voorschrijft, verdient het *in casu* bijzondere aanbeveling om gelijktijdig met dit besluit ook een verslag aan de regering bekend te maken waarin de strekking en de concrete implicaties van dat besluit worden uiteengezet.

5. In ieder geval dient de aanhefverwijzing naar artikel 6 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ weggelaten te worden aangezien die bepaling geen rechtsgrond biedt voor het voorliggende ontwerp.

LE GREFFIER – DE GRIFFIER

LE PRÉSIDENT – DE VOORZITTER

Charles-Henri VAN HOVE

Martine BAGUET