RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 70.915/3
van 8 maart 2022

avis 70.915/3
du 8 mars 2022

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, teneinde de onderzoekstermijnen bij fiscale fraude in de directe belastingen en de belasting over de toegevoegde waarde te harmoniseren' (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2253/001)

une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'harmoniser les délais d'investigation en cas de fraude fiscale en ce qui concerne les impôts directs et la taxe sur la valeur ajoutée' (*Doc. Parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2253/001)

‡LW-BBDWNCGFD-HAJBFMW‡

Op 28 januari 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitster van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, teneinde de onderzoekstermijnen bij fiscale fraude in de directe belastingen en de belasting over de toegevoegde waarde te harmoniseren' (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2253/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 22 februari 2022. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, eerste auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 8 maart 2022.

*

Le 28 janvier 2022, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Présidente de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'harmoniser les délais d'investigation en cas de fraude fiscale en ce qui concerne les impôts directs et la taxe sur la valeur ajoutée' (*Doc. Parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2253/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 22 février 2022. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

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

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 8 mars 2022.

*

‡LW-BBDWNCGFD-HAJBFMW‡

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond,[1] alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VANHET VOORSTEL

2. Het voor advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe de onderzoekstermijnen in geval van fiscale fraude te harmoniseren in de directe belastingen en de belasting over de toegevoegde waarde. Daartoe wordt artikel 333, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) opgeheven en wordt artikel 333, tweede lid, van het WIB 92 aangepast, zodat voor de aanvullende termijnen van onderzoek van respectievelijk vier jaar en zeven jaar bedoeld in artikel 354, tweede en derde lid, van het WIB 92 er geen voorafgaande schriftelijke kennisgeving meer moet worden gedaan van de aanwijzingen inzake belastingontduiking (artikel 2 van het voorstel). Daarnaast wordt artikel 354, tweede lid, van het WIB 92 aangevuld met een bepaling die ertoe strekt dat, indien de administratie voornemens is de aanvullende aanslagtermijnen toe te passen, ze voorafgaandelijk, ten laatste de dag van de vestiging van de belasting, aan de betrokkene schriftelijk en nauwkeurig kennis moet geven van de vermoedens van belastingontduiking die te zijnen aanzien bestaan voor het bedoelde tijdperk (artikel 3).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

ALGEMENE OPMERKING

3. In de toelichting bij het voorstel wordt de maatregel inzake de verplaatsing van de kennisgevingsplicht in het licht van de grondwettelijke waarborgen en rechten van de belastingplichtigen verantwoord door onder meer te verwijzen naar arrest nr. 5/2017 van het Grondwettelijk Hof van 19 januari 2017. De Raad van State, afdeling Wetgeving, dient er in dat verband op te wijzen dat voornoemd arrest uitsluitend betrekking had op de regeling vervat in artikel 84*ter* van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek). Er dient bijgevolg een voorbehoud te worden gemaakt bij de gevolgtrekkingen die door de indiener van het voorstel uit dat arrest worden gemaakt ten aanzien van de regeling in de directe belastingen.

[1] Aangezien het om een voorstel van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

‡LW-BBDWNCGFD-HAJBFMW‡

Artikel 3

4. In vergelijking met artikel 84*ter* van het Btw-wetboek bepaalt de bij artikel 3 van het wetsvoorstel voorgestelde aanvullende bepaling van artikel 354, tweede lid, van het WIB 92 niet dat de voorafgaande kennisgeving "op straffe van nietigheid" van de aanslag is voorgeschreven. Gevraagd naar de reden hiervoor, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Deze verduidelijking valt inderdaad weg door het schrappen van artikel 333, derde lid WIB 92. Het is wel degelijk de bedoeling dat de kennisgevingvoorwaarde op straffe van nietigheid geldt, wat de aanvulling in artikel 354, tweede lid WIB92 - zoals artikel 3 van het wetsvoorstel voorziet - ook impliceert. Indien de RvS adviseert dat dit geëxpliciteerd moet worden, kunnen we dit eenvoudig toevoegen door amendering van artikel 3."

Ter wille van de rechtszekerheid en mede gelet op de doelstelling van het voorstel om te komen tot een volkomen harmonisering, dient in de voorgestelde bepaling uitdrukkelijk te worden bepaald dat de voorafgaande kennisgeving gebeurt op straffe van nietigheid van de betrokken aanslag.

5. De bij artikel 3 van het wetsvoorstel voorgestelde aanvullende bepaling van artikel 354, tweede lid, van het WIB 92 bepaalt dat de voorafgaande kennisgeving "ten laatste de dag van de vestiging van de belasting" dient te gebeuren. Artikel 84*ter* van het Btw-wetboek, dat geen dergelijke bepaling bevat, bepaalt in dat verband dat "[i]ndien [de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde] voornemens is [deze aanvullende aanslagtermijn] toe te passen (…) aan de betrokkene schriftelijk en nauwkeurig kennis [moet worden] gegeven van de vermoedens van belastingontduiking die tegen hem bestaan in de betreffende periode". De gemachtigde gaf dienaangaande de volgende toelichting:

> "De verduidelijking heeft in mijn oordeel het voordeel dat ze de deadline waarop de kennisgeving gebeurt verduidelijkt. Zodoende maakt ze dit wetsartikel nog robuuster tegen interpretatieverschillen."

Met die verantwoording kan niet worden ingestemd. Aangezien het in de voorgestelde bepaling uitdrukkelijk gaat om een "voornemen" om de aanvullende aanslagtermijn toe te passen en om "vermoedens" van belastingontduiking die ten aanzien van de belastingplichtige bestaan, kan niet worden aangenomen dat de "voorafgaande" kennisgeving van die vermoedens nog zou kunnen gebeuren "ten laatste de dag van de vestiging van de belasting", hetgeen onmiskenbaar zou ingaan tegen het "voorafgaandelijk" karakter van de kennisgeving. Bovendien wordt niet ingezien hoe op het ogenblik van het voornemen om de aanslagtermijn te verlengen er al sprake kan zijn van een aanslag en van "een vestiging van de belasting". Gelet op het voorgaande, dient de voornoemde bepaling te worden weggelaten. Een alternatief zou kunnen zijn dat de kennisgeving dient te gebeuren "ten laatste de dag van de initiële termijn voor de vestiging van de belasting" of "ten laatste de dag van de oorspronkelijke aanslagtermijn".

‡LW-BBDWNCGFD-HAJBFMW‡

6. In de bij artikel 3 van het wetsvoorstel voorgestelde aanvullende bepaling van artikel 354, tweede lid, van het WIB 92 is in de Nederlandse versie sprake van "vermoedens" (van belastingontduiking) en in de Franstalige versie van "indices" (de fraude fiscale), terwijl in het op te heffen artikel 333, derde lid, van het WIB 92 (artikel 2, 2° van het voorstel) in de Nederlandse versie sprake is van "aanwijzingen" (van belastingontduiking) en in de Franstalige versie van "indices" (de fraude fiscale). In de toelichting bij het voorstel wordt deze terminologische aanpassing niet verduidelijkt. Het verdient daarom aanbeveling in de Nederlandse tekst van het voorgestelde artikel 354, tweede lid, van het WIB 92, het begrip "aanwijzingen" (van belastingontduiking) te gebruiken.

7. De bij artikel 3 van het wetsvoorstel voorgestelde bepaling wordt enkel toegevoegd aan artikel 354, tweede lid, van het WIB 92, en dus niet aan het derde lid van dat artikel, terwijl het op te heffen artikel 333, derde lid, eerste en tweede zin, van het WIB 92 (artikel 2, 2°, van het voorstel) ook betrekking heeft op de aanvullende termijn van zeven jaar bedoeld in het derde lid, van artikel 354 van het WIB 92. De toelichting bij het voorstel bevat hiervoor geen verantwoording.

8. De voorgestelde wijziging van artikel 354, tweede lid, van het WIB 92 houdt geen rekening met de wijzigingen van artikel 84*ter* van het Btw-wetboek bij artikel 62, 1° en 2°, van de wet van 26 januari 2021 'betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten', die in werking treden op 1 januari 2025. Artikel 84*ter* van het Btw-wetboek luidt dan als volgt:

> "Art. 84*ter*. Indien zij voornemens is de verjaringstermijn bepaald in artikel 81*bis*, § 1, tweede lid, 4°, toe te passen, moet de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde, op straffe van nietigheid van de rechtzetting, voorafgaandelijk aan de betrokkene [bij aangetekende zending, door middel van het in artikel 69*bis*, tweede lid, bedoelde beveiligd elektronisch platform,] schriftelijk en nauwkeurig kennis geven van de vermoedens van belastingontduiking die tegen hem bestaan in de betreffende periode.
>
> [Wanneer de betrokken persoon overeenkomstig artikel 69*ter*, § 2, is vrijgesteld van de verplichting om gebruik te maken van het in het eerste lid, bedoelde beveiligd elektronisch platform en hij niet gekozen heeft om langs elektronische weg te communiceren en wanneer overeenkomstig artikel 69*ter*, § 3, de identificatie van de betrokkenpersoon bij dit beveiligd platform niet mogelijk is, gebeurt de kennisgeving bij aangetekende zending onder gesloten omslag.]"

De gemachtigde stelde in dat verband het volgende:

> "Dit is geen doelbewuste keuze, maar gezien het verplaatsen van de kennisgeving voorwaarde van artikel 333 naar artikel 354 WIB 92 dient inderdaad rekening gehouden te worden met de inwerkingtreding van de Wet betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten. Ik wacht graag het advies van de RvS af of dit best verwezenlijkt kan worden via een wijziging van artikel 354 WIB 92 of een wijziging van artikel 29 van de wet betreffende de dematerialisatie van de relaties."

‡LW-BBDWNCGFD-HAJBFMW‡

Het lijkt aangewezen om, naar analogie met de wijziging van artikel 84*ter* van het Btw-wetboek, ook artikel 354 van het WIB 92 te wijzigen met ingang van 1 januari 2025, teneinde rekening te houden met de communicatiemogelijkheden via het elektronisch beveiligd platform. Die wijziging kan dan het best worden opgenomen in een aan de wet van 26 januari 2021 toe te voegen artikel 34/1.

*

‡LW-BBDWNCGFD-HAJBFMW‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique [1] et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet d'harmoniser les délais d'investigation en cas de fraude fiscale en ce qui concerne les impôts directs et la taxe sur la valeur ajoutée. Pour ce faire, l'article 333, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) est abrogé et l'article 333, alinéa 2, du CIR 92 est adapté, de sorte que pour les délais supplémentaires d'investigation de, respectivement, quatre et sept ans, visés à l'article 354, alinéas 2 et 3, du CIR 92, il ne doit plus y avoir de notification écrite préalable des indices de fraude fiscale (article 2 de la proposition). En outre, l' article 354, alinéa 2, du CIR 92 est complété par une disposition visant à ce que, lorsque l'administration se propose d'appliquer les délais d'imposition supplémentaires, elle est tenue de notifier au préalable, au plus tard le dernier jour de l'établissement de l'impôt, par écrit et de manière précise, à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause (article 3).

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATION GÉNÉRALE

3. Les développements de la proposition justifient la mesure concernant le déplacement de l'obligation de notification à la lumière des garanties et droits constitutionnels des contribuables en faisant référence, entre autres, à l'arrêt n° 5/2017 de la Cour constitutionnelle du 19 janvier 2017. Le Conseil d'État, section de législation, se doit de noter à cet égard que l'arrêt précité concernait uniquement le régime contenu à l'article 84*ter* du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA). On émettra dès lors des réserves quant aux conclusions que l'auteur de la proposition tire de cet arrêt à l'égard du dispositif en matière d'impôts directs.

[1] S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

‡LW-BBDWNCGFD-HAJBFMW‡

Article 3

4. Par rapport à l'article 84*ter* du Code de la TVA, la disposition complémentaire de l'article 354, alinéa 2, du CIR 92, proposée à l'article 3 de la proposition de loi, ne précise pas que la notification préalable est prescrite « à peine de nullité » de l'imposition. Interrogé quant au motif ayant présidé à l'absence de cette précision, le délégué a répondu en ces termes :

> « Deze verduidelijking valt inderdaad weg door het schrappen van artikel 333, derde lid WIB 92. Het is wel degelijk de bedoeling dat de kennisgevingvoorwaarde op straffe van nietigheid geldt, wat de aanvulling in artikel 354, tweede lid WIB92 - zoals artikel 3 van het wetsvoorstel voorziet - ook impliceert. Indien de RvS adviseert dat dit geëxpliciteerd moet worden, kunnen we dit eenvoudig toevoegen door amendering van artikel 3 ».

Par souci de sécurité juridique et eu égard notamment à l'objectif de la proposition visant une harmonisation parfaite, la disposition proposée mentionnera expressément que la notification préalable intervient à peine de nullité de l'imposition concernée.

5. Aux termes de la disposition complémentaire de l'article 354, alinéa 2, du CIR 92, proposée à l'article 3 de la proposition de loi, la notification préalable doit se faire « au plus tard le dernier jour de l'établissement de l'impôt ». L'article 84*ter* du Code de la TVA, qui ne contient pas de disposition de l'espèce, mentionne à cet égard que « [l]orsqu'elle se propose d'appliquer [ce délai d'imposition supplémentaire], l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée est tenue (…) de notifier (…), par écrit et de manière précise, à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause ». À ce sujet, le délégué a donné l'explication suivante :

> « De verduidelijking heeft in mijn oordeel het voordeel dat ze de deadline waarop de kennisgeving gebeurt verduidelijkt. Zodoende maakt ze dit wetsartikel nog robuuster tegen interpretatieverschillen ».

Cette justification ne peut être accueillie. Dès lors qu'il s'agit expressément dans la disposition proposée d'une « intention » d'appliquer le délai d'imposition supplémentaire et d' « indices » de fraude fiscale qui existent à l'endroit du contribuable, on ne peut admettre que la notification « préalable » de ces indices pourrait encore se faire « au plus tard le dernier jour de l'établissement de l'impôt », ce qui se heurterait incontestablement au caractère « préalable » de la notification. Par ailleurs, on n'aperçoit pas comment, au moment où on se propose de prolonger le délai d'imposition, il peut déjà être question d'une imposition et d'un « établissement de l'impôt ». Compte tenu de ce qui précède, il convient d'omettre la disposition précitée. Disposer que la notification doit se faire « au plus tard le jour du délai initial d'établissement de l'impôt » ou « au plus tard le jour du délai initial d'imposition » pourrait constituer une alternative.

6. Dans la version française de la disposition complémentaire de l'article 354, alinéa 2, du CIR 92 proposée à l'article 3 de la proposition de loi, il est question d' « indices » (de fraude fiscale), et, dans la version néerlandaise, de « vermoedens » (van belastingontduiking), alors que dans la version française de l'article 333, alinéa 3, à abroger, du CIR 92 (article 2, 2° de la proposition) il est question d' « indices » (de fraude fiscale) et, dans la version néerlandaise,

‡LW-BBDWNCGFD-HAJBFMW‡

d' « aanwijzingen » (van belastingontduiking). Cette adaptation terminologique n'est pas explicitée dans les développements de la proposition. Il est dès lors recommandé d'utiliser la notion « aanwijzingen » (van belastingontduiking) dans le texte néerlandais de l'article 354, alinéa 2, proposé, du CIR 92.

7. La disposition proposée à l'article 3 de la proposition de loi est uniquement ajoutée à l'article 354, alinéa 2, du CIR 92, et donc pas à l'alinéa 3 de cet article, alors que l'article 333, alinéa 3, première et deuxième phrases, à abroger, du CIR 92 (article 2, 2°, de la proposition) porte également sur le délai supplémentaire de sept ans visé à l'alinéa 3 de l'article 354 du CIR 92. Les développements de la proposition ne contiennent pas de justification à ce propos.

8. La modification proposée de l'article 354, alinéa 2, du CIR 92 ne tient pas compte des modifications apportées à l'article 84*ter* du Code de la TVA par l'article 62, 1° et 2°, de la loi du 26 janvier 2021 'sur la dématérialisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances, les citoyens, personnes morales et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales', qui entrent en vigueur le 1er janvier 2025. L'article 84*ter* du Code de la TVA s'énoncera alors comme suit :

> « Art. 84*ter*. Lorsqu'elle se propose d'appliquer le délai de prescription prévu à l'article 81*bis*, § 1er, alinéa 2, 4°, l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée est tenue, à peine de nullité du redressement, de notifier au préalable, par écrit et de manière précise, [par envoi recommandé, au moyen de la plateforme électronique sécurisée visée à l'article 69*bis*, alinéa 2,] à la personne concernée, les indices de fraude fiscale qui existent, à son endroit, pour la période en cause.
>
> [Lorsque la personne concernée est dispensée de l'obligation d'utiliser la plateforme électronique sécurisée visée à l'alinéa 1er, conformément à l'article 69*ter*, § 2 et qu'elle n'a pas choisi de communiquer par voie électronique ainsi que lorsque l'identification de la personne concernée, conformément à l'article 69*ter*, § 3, n'est pas possible, la notification est transmise par envoi recommandé sous pli fermé] ».

À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

> « Dit is geen doelbewuste keuze, maar gezien het verplaatsen van de kennisgeving voorwaarde van artikel 333 naar artikel 354 WIB 92 dient inderdaad rekening gehouden te worden met de inwerkingtreding van de Wet betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten. Ik wacht graag het advies van de RvS af of dit best verwezenlijkt kan worden via een wijziging van artikel 354 WIB 92 of een wijziging van artikel 29 van de wet betreffende de dematerialisatie van de relaties ».

‡LW-BBDWNCGFD-HAJBFMW‡

Il serait judicieux de modifier également l'article 354 du CIR 92 avec effet au 1er janvier 2025, par analogie avec la modification de l'article 84*ter* du Code de la TVA, pour prendre en compte les possibilités de communication offertes par la plateforme électronique sécurisée. Mieux vaudrait inscrire cette modification dans un article 34/1 qui serait ajouté à la loi du 26 janvier 2021.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Wilfried VAN VAERENBERGH

‡LW-BBDWNCGFD-HAJBFMW‡