

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 49.856/1
VAN 5 JULI 2011

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

DE RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 16 juni 2011 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet “houdende fiscale en diverse bepalingen”, heeft het volgende advies gegeven:

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

Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet bevat een aantal punctuele maatregelen.

Hoofdstuk 2 (“Inkomstenbelastingen”) vervangt de benaming “De Post” door “bpost” in een aantal artikelen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (zie de artikelen 3 tot 6 van het ontwerp; zie ook artikel 8), past het gespreid taxatieregime van meerwaarden overeenkomstig artikel 47 WIB 92 aan door herbelegging voortaan toe te laten in alle lidstaten van de EER (artikel 2) en bepaalt naar aanleiding van de recente versoepeling van het bankgeheim dat ontvangers niet dezelfde strikte regels moeten volgen als de aanslagambtenaren (artikel 7). Daarnaast wordt verduidelijkt dat de administratie de belastingplichtige schriftelijk in kennis moet stellen van aanwijzingen van belastingontduiking of van het voornemen om indiciair te taxeren² wanneer die een vraag om inlichtingen bij een financiële instelling rechtvaardigen (artikel 9).

Hoofdstuk 3 bekrachtigt twee wijzigende koninklijke besluiten inzake de bedrijfsvoorheffing (artikelen 12 en 13).

Hoofdstuk 4 omvat uiteenlopende wijzigingsbepalingen inzake douane en accijnzen (artikelen 14 tot 16).

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat wordt onder rechtsgrond de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² D.w.z. het ramen van de belastbare grondslag op basis van tekenen en indiciën (zie artikel 341 WIB 92).

Hoofdstuk 5 schaft de regeling inzake de aannemersregistratie af, zowel op fiscaal (artikelen 17 en 18) als op sociaal gebied (artikelen 19 en 20). De provinciale registratiecommissies worden opgeheven.

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. Uit artikel 333/1 WIB 92, zoals het wordt gewijzigd bij artikel 9 van het ontwerp, gelezen in samenhang met artikel 322 WIB 92, blijkt dat het bankgeheim kan worden doorbroken niet enkel als er aanwijzingen van belastingontduiking zijn, doch ook louter op grond van het “voornemen” om artikel 341 WIB 92 (indiciaire taxatie)³ toe te passen. Artikel 322, § 2, eerste lid, WIB 92 bepaalt immers:

“Wanneer de administratie bij het onderzoek over één of meer aanwijzingen van belastingontduiking beschikt of wanneer de administratie zich voorneemt om de belastbare grondslag te bepalen overeenkomstig artikel 341, wordt een bank-, wissel-, krediet- of spaarinstelling als een derde beschouwd waarop de bepalingen van paragraaf 1 onverminderd van toepassing zijn.”⁴

Volgens de ontworpen bepaling dient de belastingplichtige schriftelijk in kennis te worden gesteld, in het ene geval, van de aanwijzing of aanwijzingen van belastingontduiking, en in het andere geval, van het “voornemen” om de grondslag te bepalen overeenkomstig artikel 341 WIB 92.

Uit de memorie van toelichting bij het ontwerp blijkt dat de Regering deze aanvulling verantwoord acht “om een gelijke behandeling te waarborgen in de beide gevallen dat artikel 322, § 2, WIB 92 kan worden toegepast”. Deze regeling wordt niet van toepassing gemaakt voor vragen vanwege een buitenlandse administratie: volgens de memorie moet in dat geval “immers worden geacht, gelet op de bijzondere procedures voor dergelijke vragen, dat de buitenlandse administratie vooraf reeds de nodige onderzoeksverrichtingen bij de belastingplichtige zelf heeft verricht zodat de voorafgaande kennisgeving enkel kan leiden tot nutteloos tijdverlies”.

De gemachtigde verstrekke daarnaast nog de volgende toelichting:

³ Artikel 341, eerste lid WIB 92 luidt: “Behoudens tegenbewijs mag de raming van de belastbare grondslag, zowel voor rechtspersonen als voor natuurlijke personen, worden gedaan volgens tekenen en indiciën waaruit een hogere graad van goedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten.”

⁴ Die bepaling is het resultaat van amendering, waarover de Raad van State, afdeling Wetgeving, niet om advies is verzocht.

“Hoewel het hier inderdaad om twee verschillende groepen gaat, is het logisch dat eenzelfde maatregel is uitgewerkt. In het verleden is immers ruimschoots gebleken dat de administratie zich net in deze twee situaties het vaakst tot de financiële instellingen wou/moest wenden om inlichtingen omtrent een klant te bekomen. Door de bepaling van artikel 318, WIB 92 was het evenwel onmogelijk gebruik te maken van die inlichtingen behalve bij aanwijzingen van fraude. Zoals in Fiscoloog 1241, van 8-3-2011 wordt vermeld, toont het bestaan van een indiciair tekort volgens het Hof van Cassatie weliswaar aan dat de aangifte onjuist was (Cass. 26 april 2002; Fisc., nr. 851, p. 11) maar het vormt op zich geen bewijs van belastingontduiking (Antwerpen 29 juni 1999, Fisc., nr. 805, p. 12). Om die reden is het nodig gebleken om uitdrukkelijk het voornemen van de indiciaire taxatie mee op te nemen in de nieuwe tekst om zo een lacune in de vorige tekst recht te zetten. Hierdoor kan de administratie, die op grond van de haar gekende gegevens kan vermoeden dat de belastingplichtige inkomsten niet heeft aangegeven, via het wettelijk vermoeden van tekenen en indicia toch overgaan tot een correcte vestiging van de belasting. Het is immers noodzakelijk dat de opgestelde indiciaire afrekening alle positieve en negatieve vermogens-elementen bevat. Vandaar dat de vraag om inlichtingen aan een derde (de financiële instelling), met respect van de vastgelegde voorwaarden, een hulpmiddel is om de correcte vestiging te waarborgen. Om die reden is een gelijke behandeling van verschillende groepen te verantwoorden. Het Grondwettelijk Hof zal in voorkomend geval het laatste woord hebben in deze discussie en zou eventueel kunnen besluiten tot vernietiging in zoverre het Hof zou oordelen dat het effectief zou gaan om een schending van het gelijkheidsbeginsel, quod non.

Er wordt tenslotte nog opgemerkt dat de administratie niet zonder meer vragen kan stellen aan een financiële instelling in het kader van een indiciaire taxatie. Artikel 322, § 2, derde lid, 2°, WIB 92 is op dat vlak duidelijk:

(§ 2. De door de minister aangestelde ambtenaar mag de machtiging slechts verlenen:

...)

2° nadat hij heeft vastgesteld dat het gevoerde onderzoek een eventuele toepassing van artikel 341 uitwijst of één of meer aanwijzingen van belastingontduiking heeft opgeleverd en dat er vermoedens zijn dat de belastingplichtige gegevens daarover bij een in het tweede lid bedoelde instelling verborgen houdt of dat de belastingplichtige weigert om die gegevens zelf te verschaffen.”

2. Het doorbreken van het bankgeheim houdt een inbreuk op de privacy in.

Het recht op de eerbiediging van het privéleven en het gezinsleven⁵ wordt onder meer gewaarborgd door artikel 22 van de Grondwet en artikel 8 van het Europees Verdrag tot Bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (EVRM). De rechten die bij artikel 22 van de Grondwet en bij artikel 8 EVRM worden gewaarborgd, zijn niet absoluut. Hoewel artikel 22 van de Grondwet aan eenieder het recht op eerbiediging van zijn privéleven en zijn gezinsleven toekent, voegt die bepaling daaraan immers onmiddellijk toe: “behoudens in de gevallen en onder de voorwaarden door de wet bepaald”.

⁵ Het recht op de eerbiediging van het privéleven komt in zekere mate ook toe aan de rechtspersonen.

De voormelde bepalingen vereisen dat elke overheidsinmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven en het gezinsleven wordt voorgeschreven door een voldoende precieze wettelijke bepaling en dat zij beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte, dit wil zeggen evenredig is met de nagestreefde wettige doelstelling (in dit geval: de betere inning van de belastingen, door een efficiëntere bestrijding van de fiscale fraude mogelijk te maken). Bij de beoordeling daarvan dient ook rekening gehouden te worden met het gegeven of de ontworpen regeling voldoende waarborgen biedt om arbitrair gebruik van onderzoeksbevoegdheden zoveel mogelijk uit te sluiten en te verhinderen dat de inbreuk op het privéleven en het gezinsleven buitenmatig wordt.

3. Door het vragen om inlichtingen bij een financiële instelling mogelijk te maken louter op basis van het “voornemen” van de fiscale administratie om op grond van artikel 341 WIB 92 de belastbare grondslag te bepalen, zal in ruime mate gebruik kunnen worden gemaakt van dit middel. Bovendien volstaat het, volgens de ontworpen regeling, om de betrokken belastingplichtige in kennis te stellen van het voornemen.

Het andere geval dat door het ontworpen artikel 333/1, § 1, eerste lid WIB 92 wordt geregeld, stelt meer strikte grenzen aan de inmenging in de privacy van de betrokken belastingplichtige. De belastingadministratie dient in dat geval immers over aanwijzingen van belastingontduiking te beschikken en ze dient die aan de belastingplichtige ook mee te delen. Aldus wordt een rem gezet op willekeurige inmengingen, vermits de belastingplichtige in kennis moet worden gesteld van de elementen die tot de opheffing van het bankgeheim leiden en hij aldus een controlerecht krijgt en zich er eventueel ook kan tegen verweren.

Om ook ingeval van voornemen om toepassing te maken van artikel 341 WIB 92, arbitrair gebruik van onderzoeksbevoegdheden zoveel mogelijk uit te sluiten en te verhinderen dat de inbreuk op het privéleven en het gezinsleven buitenmatig wordt, zou daarom dienen te worden bepaald dat ook in dat geval de belastingplichtige in kennis dient te worden gesteld van de precieze elementen die een vraag om inlichtingen bij een financiële instelling rechtvaardigen.

Gelet op het voorgaande, wordt ter overweging gegeven om artikel 333/1, § 1, eerste lid WIB 92 te stellen als volgt:

“In de gevallen bedoeld in de artikelen 322, § 2, en 327, § 3, tweede lid, stelt de administratie de belastingplichtige in kennis van de aanwijzing of de aanwijzingen van belastingontduiking of van de gegevens op grond waarvan is vastgesteld dat het gevoerde onderzoek tot een eventuele toepassing van artikel 341 leidt en die een vraag om inlichtingen bij

een financiële instelling rechtvaardigen. Deze kennisgeving gebeurt bij een ter post aangetekende brief gelijktijdig met het verzenden van de voormelde vraag om inlichtingen.”⁶

4. Zoals reeds is opgemerkt, is de verplichting om schriftelijk kennis te geven van de aanwijzing van belastingontduiking of van het voornemen om de belastbare grondslag te bepalen, niet van toepassing op de vragen vanwege buitenlandse administraties bedoeld in artikel 322, § 4 WIB 92. Er wordt immers voorondersteld dat de buitenlandse administratie vooraf reeds de nodige onderzoeksverrichtingen bij de belastingplichtige zelf heeft verricht, zodat de voorafgaande kennisgeving “nutteloos tijdverlies” is.

De vraag rijst of deze verantwoording wel pertinent is om een verschillende behandeling inzake kennisgeving te rechtvaardigen tussen vragen van binnenlandse oorsprong en vragen van buitenlandse oorsprong. Overigens lijkt het in kennis stellen van het verzoek van de buitenlandse Staat om het bankgeheim te doorbreken geen tijdsverlies mee te brengen als dat overeenkomstig artikel 331/1, § 1, eerste lid WIB 92 gelijktijdig gebeurt met het verzoek om inlichtingen bij de bank.

De gemachtigde stelt evenwel het volgende:

“Wanneer de huidige regel niet wordt aangepast, zal er voor de Belgische administratie hoe dan ook tijdverlies zijn ingevolge het opstellen en verzenden van de kennisgeving in de taal van de belastingplichtige, het antwoorden op de reactie van de belastingplichtige, enz. Bovendien is het niet ondenkbaar dat de kennisgeving door de Belgische administratie tot gevolg heeft dat de buitenlandse belastingplichtige kennis krijgt van het feit dat zijn plaatselijke administratie bepaalde onderzoeksdaten stelt waarvan die administratie hem in toepassing van de aldaar geldende wetgeving nog niet moest in kennis stellen. Dit zou dan het buitenlands onderzoek in het gedrang kunnen brengen.

Verder wordt erop gewezen dat de kennisgeving binnen het intern recht gerechtvaardigd is omwille van de specifieke procedure waarbij de nadruk wordt gelegd op het feit dat eerst bij de belastingplichtige moet worden nagegaan of de informatie niet kan worden verkregen alvorens zich tot een financiële instelling te richten. Men zou kunnen stellen dat de kennisgeving de lakmoesproef vormt dat de administratie alles heeft gedaan volgens de regels der kunst. Door de belastingplichtige een kennisgeving te sturen, kan hij verifiëren of de administratie zich heeft gehouden aan de wettelijke voorwaarden om een vraag aan een financiële instelling te richten. Aangezien die internrechtelijke regels niet van toepassing zijn op vragen uit het buitenland, verliest de kennisgeving ook op dat vlak zijn waarde.”

⁶ De Regering zal moeten nagaan of, in het licht hiervan, artikel 322 WIB 92 niet moet worden aangepast.

Deze argumentatie overtuigt niet. Ten eerste is een deel van de argumentatie in tegenspraak met de memorie van toelichting. De memorie van toelichting stelt immers “dat de buitenlandse administratie vooraf reeds de nodige onderzoeksverrichtingen bij de belastingplichtige zelf heeft verricht”, zodat er eigenlijk vertrokken wordt vanuit de veronderstelling dat de belastingplichtige reeds op de hoogte is. Het is dan ook in strijd met deze assumptie dat de gemachtigde wijst op het gevaar dat de buitenlandse belastingplichtige kennis krijgt van het feit dat de plaatselijke administratie bepaalde onderzoeksdaten stelt waarvan die administratie hem nog niet moest in kennis stellen. Ten tweede, kan de kennisgeving ook voor buitenlandse aanvragen de lakmoesproef zijn om na te gaan of de buitenlandse staat al haar verplichtingen is nagekomen. Zoals de gemachtigde immers zelf aangeeft, dient de buitenlandse staat zelf reeds de nodige onderzoeksverrichtingen gedaan te hebben:

“Het zogenoemde ‘uitputtingsbeginsel’ op het gebied van administratieve bijstand in fiscale zaken is in de context van de dubbelbelastingverdragen een te respecteren basisprincipe alvorens bijstand te kunnen vragen aan de partnerstaat. In de commentaar op artikel 26 (uitwisseling van inlichtingen) OESO modelverdrag is dat principe uitdrukkelijk vermeld in § 9, littera a (uitwisseling op verzoek): “... étant entendu qu’il faut utiliser tout d’abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l’autre Etat;”. In de EG richtlijn wederzijdse bijstand (77/799/EEG dd 27.12.1977) is het principe overigens ingeschreven in artikel 2, § 1, laatste zin van die richtlijn: het werd dan ook geïncorporeerd in het Belgisch interne fiscaal recht in relatie tot EU-lidstaten in artikel 338 WIB 92 (in de 2 richtingen: § 4 uitgaande verzoeken, en § 5 inkomende verzoeken). De voormelde richtlijn is intussen vervangen door richtlijn 2011/16/EU van 15.02.2011, waar hetzelfde principe ingeschreven is in artikel 17, § 1.”

Tenzij indien de verschillende behandeling pertinentier verantwoord kan worden, dienen ook de vragen van buitenlandse oorsprong in beginsel⁷ aan de regeling te worden onderworpen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Hoofdstuk 1 - Algemene bepaling

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

⁷ Behoudens bv. in het geval de betrokkene reeds op de hoogte is gesteld door de buitenlandse administratie of wanneer artikel 338, § 5, eerste lid, *in fine* WIB 92 van toepassing is.

Hoofdstuk 2 - Inkomstenbelastingen

Artikel 4

In tegenstelling tot wat in artikel 4 van het ontwerp wordt vermeld, is artikel 275¹, tweede lid, derde streepje WIB 92 niet ingevoegd bij wet van 3 juli 2005 (wel bij de wet van 27 maart 2009, van toepassing vanaf 1 januari 2009) en is het niet gewijzigd bij wetten van 27 december 2006 en 17 mei 2007 (wel bij dezelfde wet van 27 maart 2009, van toepassing vanaf 1 januari 2010).

Artikel 6

Anders dan in artikel 6 wordt vermeld, is artikel 275¹, tweede lid, derde streepje WIB 92 niet ingevoegd bij wet van 17 mei 2007, doch bij wet van 27 maart 2009, van toepassing vanaf 1 januari 2009 (en gewijzigd bij dezelfde wet van 27 maart 2009, van toepassing vanaf 1 januari 2010).

Artikel 11

Uit artikel 11 volgt dat de artikelen 7 tot 9 op 1 juli 2011 in werking zijn getreden. Vraag is echter of deze terugwerkende kracht werkbaar is in de praktijk. Voor aanvragen om inlichtingen die reeds zijn verzonden, is het immers niet meer mogelijk om gelijktijdig een kennisgeving te versturen.

Hoofdstuk 3 - Bekrachtiging van koninklijke besluiten inzake bedrijfsvoorheffing

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 4 - Douane en accijnzen

Artikel 15

1. In de inleidende zin van artikel 15 van het ontwerp dient melding te worden gemaakt van het feit dat artikel 3, § 6, van de wet van 3 april 1997 ‘betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak’ is vervangen bij de wet van 4 mei 1999.

2. Artikel 3, § 6, eerste lid, van de wet van 3 april 1997 geeft de Minister van Financiën de bevoegdheid om, met verwijzing naar de elementen van de kleinhandelsprijs van elk van de bij de wet gedefinieerde producten “behorende tot de meest gevraagde prijsklasse”, de berekeningswijze te bepalen voor de fictieve kleinhandelsprijs van de overeenkomstige tabaksfabrikaten die in het land in verbruik werden gesteld en die niet het voorwerp uitmaken van een handel.

In de ontworpen bepaling komt een vergelijkbare machtiging aan de Koning voor, waarbij evenwel wordt gerefereerd aan “de prijsklasse die overeenstemt met de gewogen gemiddelde prijs”. Om uitleg gevraagd over dat verschil, heeft de gemachtigde medegedeeld dat het om een vergissing gaat, en dat bedoeld is te verwijzen naar “la classe de prix la plus demandée”. Het ontwerp zal op dit punt aangepast moeten worden, zowel in het eerste als in het derde lid van het ontworpen artikel 3, § 6.

3. Luidens het ontworpen artikel 3, § 6, derde lid, van de wet van 3 april 1997 kan de Koning de hoeveelheid fiscale kentekens beperken die nog gedurende een welbepaalde periode kan worden verkregen door de marktdeelnemers. De memorie van toelichting omschrijft de ter zake noodzakelijk geachte regeling,⁸ doch die elementen komen niet voor in de ontworpen tekst. Indien de wetgever de Koning op dit vlak wil binden, zal hij die elementen in de wettekst moeten vastleggen.

Artikel 16

Artikel 43 van de wet van 22 december 2009 ‘betreffende de algemene regeling inzake accijnzen’, is vervangen (niet: “gewijzigd”) bij de wet van 14 april 2011.

⁸ De memorie van toelichting vermeldt het volgende: “[Het is] noodzakelijk om de aankopen van de fiscale kentekens te beperken tot een bepaald niveau dat overeenstemt met het gemiddelde van de inverbruikstellingen gedurende de twaalf voorgaande maanden vermeerderd met vijftien percent (...). In dit kader zal het ook steeds mogelijk zijn om een hogere hoeveelheid fiscale kentekens te bestellen doch enkel mits voldoende motivering en na aanvaarding door de administratieve overheden.”

Hoofdstuk 5 - Afschaffing van de registratie als aannemer

Artikel 19

In de inleidende zin van artikel 19 van het ontwerp schrijve men “..., ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1978, vervangen bij de wet van 27 april 2007 en gewijzigd bij de wetten van 27 december 2007, 6 juni 2010 en 14 april 2011, ...”.

Artikel 21

De registratie als aannemer wordt zowel in het WIB 92 (artikelen 17 en 18 van het ontwerp) als in de RSZ-wet (artikel 19) afgeschaft, na kritiek vanwege de Europese Unie. Luidens artikel 21 zal hoofdstuk 5 van het ontwerp in werking treden op de eerste dag van de tweede maand die volgt op de bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad.

Zoals wordt aangegeven in de memorie van toelichting zullen ook de verschillende overheden in hun wetteksten de vermeldingen inzake de registratie moeten schrappen.⁹ Het is de vraag of aan die overheden daarvoor niet wat meer tijd moet worden gelaten dan één tot twee maanden na de bekendmaking van de afschaffing.

⁹ Zie bv. artikel 1, 8°, van het besluit van de Waalse Regering van 21 januari 1999 ‘instaurant une prime à la réhabilitation de logements améliorables’ en artikel 8, § 1, eerste lid, van de Vlaamse Regering van 2 maart 2007 ‘houdende instelling van een tegemoetkoming in de kosten bij de renovatie van een woning’.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. RIGAUX,	assessoren van de
	L. DENYS,	afdeling Wetgeving,
Mevrouw	A. BECKERS,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevrouw A. SOMERS en de Heer F. VANNESTE,
auditeurs.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

A. BECKERS

M. VAN DAMME

ROYAUME BELGIQUE

AVIS 49.856/1
DU 5 JUILLET 2011

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

LE CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 16 juin 2011, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un projet de loi « portant des dispositions fiscales et diverses », a donné l'avis suivant:

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

L'avant-projet de loi soumis pour avis comporte un certain nombre de mesures ponctuelles.

Le chapitre 2 (« Impôts sur les revenus ») remplace la dénomination « La Poste » par « bpost » dans plusieurs articles du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (voir les articles 3 à 6 du projet ; voir également l'article 8), adapte le régime de la taxation étalée des plus-values prévu à l'article 47 du CIR 92 en admettant désormais le emploi dans tous les États membres de l'EEE (article 2) et, consécutivement à l'assouplissement récent du secret bancaire, dispose que les receveurs ne doivent pas appliquer les mêmes règles strictes que les fonctionnaires du recouvrement (article 7). Il est en outre précisé que l'administration doit informer le contribuable par écrit des indices de fraude fiscale ou de l'intention d'établir une imposition indiciaire², lorsque cela justifie une demande de renseignements auprès d'un établissement financier (article 9).

Le chapitre 3 confirme deux arrêtés royaux modificatifs en matière de précompte professionnel (articles 12 et 13).

Le chapitre 4 comporte diverses dispositions modificatives en matière de douane et accises (articles 14 à 16).

Le chapitre 5 abroge les règles relatives à l'enregistrement des entrepreneurs, tant sur le plan fiscal (articles 17 et 18), que sur le plan social (articles 19 et 20). Les commissions d'enregistrement provinciales sont supprimées.

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

² C.-à-d., d'estimer la base d'imposition au moyen de signes et indices (voir l'article 341 du CIR 92).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. Il résulte de l'article 333/1 du CIR 92, tel qu'il est modifié par l'article 9 du projet, lu en combinaison avec l'article 322 du CIR 92, que le secret bancaire peut être levé, non seulement lorsqu'il existe des indices de fraude fiscale, mais aussi simplement sur la base d'une « intention » d'appliquer l'article 341 du CIR 92 (taxation indiciaire)³. L'article 322, § 2, alinéa 1^{er}, du CIR 92 dispose en effet :

« Lorsque l'administration dispose dans le cadre de l'enquête d'un ou de plusieurs indices de fraude fiscale ou lorsque l'administration envisage de déterminer la base imposable conformément à l'article 341, un établissement de banque, de change, de crédit ou d'épargne est considéré comme un tiers soumis sans restriction à l'application des dispositions du paragraphe 1^{er} »⁴.

La disposition en projet impose d'informer le contribuable par écrit, d'une part, de l'indice ou des indices de fraude fiscale, et d'autre part, de l'« intention » de déterminer la base imposable conformément à l'article 341 du CIR 92.

Il résulte de l'exposé des motifs du projet, que le Gouvernement estime que cet ajout est justifié « pour garantir un traitement égal dans les deux cas d'application de l'article 322, § 2, CIR 92 ». Cette mesure n'est pas d'application aux demandes de renseignements provenant d'administrations étrangères : selon l'exposé des motifs, dans ce cas en effet, « il est censé, vu les procédures particulières pour de telles demandes, que l'administration étrangère a effectué préalablement les investigations nécessaires auprès du contribuable même de sorte qu'une notification préalable ne mènerait qu'à une perte de temps inutile ».

Le délégué a encore apporté la précision suivante :

« Hoewel het hier inderdaad om twee verschillende groepen gaat, is het logisch dat eenzelfde maatregel is uitgewerkt. In het verleden is immers ruimschoots gebleken dat de administratie zich net in deze twee situaties het vaakst tot de financiële instellingen wou/moest wenden om inlichtingen omtrent een klant te bekomen. Door de bepaling van artikel 318, WIB 92 was het evenwel onmogelijk gebruik te maken van die inlichtingen behalve bij aanwijzingen van fraude. Zoals in Fiscooloog 1241, van 8-3-2011 wordt vermeld, toont het bestaan van een indiciaal tekort volgens het Hof van Cassatie

³ L'article 341, alinéa 1^{er}, du CIR 92 dispose : « Sauf preuve contraire, l'évaluation de la base imposable peut être faite, pour les personnes morales comme pour les personnes physiques, d'après des signes ou indices d'où résulte une aisance supérieure à celle qu'attestent les revenus déclarés ».

⁴ Cette disposition résulte d'un amendement sur lequel l'avis du Conseil d'État, section de législation, n'a pas été demandé.

weliswaar aan dat de aangifte onjuist was (Cass. 26 april 2002; Fisc., nr. 851 , p. 11) maar het vormt op zich geen bewijs van belastingontduiking (Antwerpen 29 juni 1999, Fisc., nr. 805, p. 12). Om die reden is het nodig gebleken om uitdrukkelijk het voornemen van de indiciaire taxatie mee op te nemen in de nieuwe tekst om zo een lacune in de vorige tekst recht te zetten. Hierdoor kan de administratie, die op grond van de haar gekende gegevens kan vermoeden dat de belastingplichtige inkomsten niet heeft aangegeven, via het wettelijk vermoeden van tekenen en indiciën toch overgaan tot een correcte vestiging van de belasting. Het is immers noodzakelijk dat de opgestelde indiciaire afrekening alle positieve en negatieve vermogenselementen bevat. Vandaar dat de vraag om inlichtingen aan een derde (de financiële instelling), met respect van de vastgelegde voorwaarden, een hulpmiddel is om de correcte vestiging te waarborgen. Om die reden is een gelijke behandeling van verschillende groepen te verantwoorden. Het Grondwettelijk Hof zal in voorkomend geval het laatste woord hebben in deze discussie en zou eventueel kunnen besluiten tot vernietiging in zoverre het Hof zou oordelen dat het effectief zou gaan om een schending van het gelijkheidsbeginsel, quod non.

Er wordt tenslotte nog opgemerkt dat de administratie niet zonder meer vragen kan stellen aan een financiële instelling in het kader van een indiciaire taxatie. Artikel 322, § 2, derde lid, 2°, WIB 92 is op dat vlak duidelijk:

(§ 2. De door de minister aangestelde ambtenaar mag de machtiging slechts verlenen:

...)

2° nadat hij heeft vastgesteld dat het gevoerde onderzoek een eventuele toepassing van artikel 341 uitwijst of één of meer aanwijzingen van belastingontduiking heeft opgeleverd en dat er vermoedens zijn dat de belastingplichtige gegevens daarover bij een in het tweede lid bedoelde instelling verborgen houdt of dat de belastingplichtige weigert om die gegevens zelf te verschaffen. »

2. La levée du secret bancaire a pour effet de porter atteinte à la vie privée.

Le droit au respect de la vie privée et familiale ⁵ est notamment garanti par l'article 22 de la Constitution et par l'article 8 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (C.E.D.H). Les droits que garantissent la Constitution et la CEDH ne sont pas absolus. Bien que la Constitution garantisse à chacun le droit au respect de sa vie privée et familiale, cette disposition y ajoute immédiatement: « sauf dans les cas et conditions fixés par la loi ».

⁵ Le droit au respect de la vie privée peut également être revendiqué dans une certaine mesure par les personnes morales.

Ces dispositions requièrent que toute ingérence des autorités dans le droit au respect de la vie privée soit prescrite par une disposition législative suffisamment précise et qu'elle corresponde à un besoin social impérieux, c'est-à-dire proportionnée à l'objectif légitime poursuivi (en l'occurrence : une meilleure perception de l'impôt, en permettant une lutte plus efficace contre la fraude fiscale). Pour apprécier si ces exigences sont respectées, il faut également examiner si les règles envisagées offrent des garanties suffisantes pour éviter dans la mesure du possible que le pouvoir d'investigation soit utilisé d'une manière arbitraire et que l'atteinte à la vie privée et à la vie familiale soit disproportionnée.

3. En permettant qu'une demande de renseignements soit formulée auprès d'un établissement financier pour le seul motif que l'administration fiscale a l'« intention » de déterminer la base imposable conformément à l'article 341 du CIR 92, il pourra être fait un large usage de ce procédé. En outre, selon les règles en projet, informer le contribuable concerné de cette intention est suffisant.

L'autre cas de figure, qui est réglé par l'article 333/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92, en projet, fixe des limites plus strictes à l'ingérence dans la vie privée du contribuable concerné. En effet, l'administration fiscale doit alors disposer d'indices de fraude fiscale et elle doit également les communiquer au contribuable. Un frein est ainsi mis aux ingérences arbitraires, dès lors que les éléments qui conduisent à lever le secret bancaire doivent être portés à la connaissance du contribuable, ce qui lui permet d'exercer un droit de contrôle et, le cas échéant, d'également s'y opposer.

Il s'ensuit que, pour éviter, dans la mesure du possible, que le pouvoir d'investigation soit utilisé d'une manière arbitraire et que l'atteinte à la vie privée et à la vie familiale soit disproportionnée, également dans le cas où il y a une intention de faire application de l'article 341 du CIR 92, il faudrait prévoir une même obligation d'informer le contribuable des éléments précis qui justifient de demander des renseignements auprès d'un établissement financier.

On peut dès lors suggérer de rédiger l'article 333/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92 de la manière suivante :

« Dans les cas visés aux articles 322, § 2, et 327, § 3, alinéa 2, l'administration informe le contribuable de l'indice ou des indices de fraude fiscale ou des éléments sur la base desquels il a été établi que les investigations menées peuvent éventuellement conduire à une application de l'article 341 et qui justifient une demande de renseignements auprès d'un établissement financier. Cette notification s'effectue par envoi recommandé à la poste simultanément à l'envoi de la demande de renseignements précitée ⁶ ».

4. Comme cela a déjà été observé, l'obligation d'informer le contribuable par écrit de l'indice de fraude fiscale ou de l'intention de déterminer la base imposable ne s'applique pas aux demandes provenant des administrations étrangères visées à l'article 322, § 4, du CIR 92. On présume en effet que l'administration étrangère a effectué préalablement les investigations nécessaires auprès du contribuable même de sorte qu'une notification préalable ne mènerait qu'à « une perte de temps inutile ».

Reste à savoir si cette justification peut réellement autoriser une différence de traitement en matière de notification entre les demandes d'origine nationale et celles provenant de l'étranger. Au demeurant, il ne semble pas qu'il puisse y avoir une perte de temps lorsque, conformément à l'article 331/§ 1^{er}, du CIR 92, l'information relative à la demande de l'État étranger de lever le secret bancaire est simultanée à la demande de renseignements à la banque.

Le délégué affirme cependant ce qui suit :

« Wanneer de huidige regel niet wordt aangepast, zal er voor de Belgische administratie hoe dan ook tijdverlies zijn ingevolge het opstellen en verzenden van de kennisgeving in de taal van de belastingplichtige, het antwoorden op de reactie van de belastingplichtige, enz. Bovendien is het niet ondenkbaar dat de kennisgeving door de Belgische administratie tot gevolg heeft dat de buitenlandse belastingplichtige kennis krijgt van het feit dat zijn plaatselijke administratie bepaalde onderzoeksdaden stelt waarvan die administratie hem in toepassing van de aldaar geldende wetgeving nog niet moest in kennis stellen. Dit zou dan het buitenlands onderzoek in het gedrang kunnen brengen.

Verder wordt erop gewezen dat de kennisgeving binnen het intern recht gerechtvaardigd is omwille van de specifieke procedure waarbij de nadruk wordt gelegd op het feit dat eerst bij de belastingplichtige moet worden nagegaan of de informatie niet kan worden verkregen alvorens zich tot een financiële instelling te richten. Men zou kunnen stellen dat de kennisgeving de lakmoesproef vormt dat de administratie alles heeft gedaan volgens de regels der kunst. Door de belastingplichtige een kennisgeving te sturen,

⁶ Le Gouvernement devra vérifier s'il ne faudra pas, en conséquence, adapter l'article 322 du CIR 92.

kan hij verifiëren of de administratie zich heeft gehouden aan de wettelijke voorwaarden om een vraag aan een financiële instelling te richten. Aangezien die internrechtelijke regels niet van toepassing zijn op vragen uit het buitenland, verliest de kennisgeving ook op dat vlak zijn waarde ».

Cette argumentation ne convainc pas. D'abord, une partie de celle-ci est en contradiction avec l'exposé des motifs. Celui-ci précise en effet « que l'administration étrangère a effectué préalablement les investigations nécessaires auprès du contribuable même », de sorte qu'on part en réalité de l'hypothèse que le contribuable a déjà été informé. C'est donc à l'inverse de cette hypothèse que le délégué souligne qu'il y a un risque que le contribuable étranger soit informé du fait que l'administration locale procède à certaines investigations alors qu'elle ne devait pas encore le lui signaler. Ensuite, la notification peut également faire fonction de test permettant de vérifier si l'État étranger a respecté toutes ses obligations. Comme l'indique d'ailleurs lui-même le délégué, l'État étranger doit déjà avoir lui-même procédé aux investigations nécessaires :

« Het zogenoemde 'uitputtingsbeginsel' op het gebied van administratieve bijstand in fiscale zaken is in de context van de dubbelbelastingverdragen een te respecteren basisprincipe alvorens bijstand te kunnen vragen aan de partnerstaat. In de commentaar op artikel 26 (uitwisseling van inlichtingen) OESO modelverdrag is dat principe uitdrukkelijk vermeld in § 9, littera a (uitwisseling op verzoek) : "... étant entendu qu'il faut utiliser tout d'abord les sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne avant de présenter la demande de renseignements à l'autre Etat;". In de EG richtlijn wederzijdse bijstand (77/799/EEG dd 27.12.1977) is het principe overigens ingeschreven in artikel 2, § 1, laatste zin van die richtlijn : het werd dan ook geïncorporeerd in het Belgisch interne fiscaal recht in relatie tot EU-lidstaten in artikel 338 WIB 92 (in de 2 richtingen : § 4 uitgaande verzoeken, en § 5 inkomende verzoeken). De voormelde richtlijn is intussen vervangen door richtlijn 2011/16/EU van 15.02.2011, waar hetzelfde principe ingeschreven is in artikel 17, § 1. »

Sauf si la différence de traitement peut être mieux justifiée, il faut en principe ⁷ également viser les demandes d'origine étrangère.

⁷ Sauf par exemple dans le cas où l'intéressé a déjà été informé par l'administration étrangère ou lorsque l'article 338, § 5, alinéa 1^{er}, *in fine*, du CIR 92 s'applique.

EXAMEN DU TEXTE

Chapitre 1^{er} - Disposition générale

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 2 - Impôts sur les revenus

Article 4

Contrairement à ce que mentionne l'article 4 du projet, l'article 275¹, alinéa 2, troisième tiret, du CIR 92 n'a pas été inséré par la loi du 3 juillet 2005 (mais par la loi du 27 mars 2009, applicable depuis le 1^{er} janvier 2009) et il n'a pas été modifié par les lois du 27 décembre 2006 et 17 mai 2007 (mais par la même loi du 27 mars 2009, applicable depuis le 1^{er} janvier 2010).

Article 6

Contrairement à ce que mentionne l'article 6, l'article 275¹, alinéa 2, troisième tiret, du CIR 92 n'a pas été inséré par la loi du 17 mai 2007, mais par la loi du 27 mars 2009, applicable depuis le 1^{er} janvier 2009 (et modifié par la même loi du 27 mars 2009, applicable depuis le 1^{er} janvier 2010).

Article 11

Il résulte de l'article 11 que les articles 7 à 9 entrent en vigueur le 1^{er} juillet 2011. On peut cependant se demander si cet effet rétroactif a une portée pratique. Il n'est en effet plus possible d'envoyer une notification simultanément aux demandes d'information déjà expédiées.

Chapitre 3 - Confirmation d'arrêtés royaux en matière de précompte professionnel

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 4 - Douane et accises

Article 15

1. La phrase liminaire de l'article 15 du projet doit mentionner que l'article 3, § 6, de la loi du 3 avril 1997 'relative au régime fiscal des tabacs manufacturés' a été remplacé par la loi du 4 mai 1999.

2. L'article 3, § 6, alinéa 1^{er}, de la loi du 3 avril 1997 habilite le ministre des Finances à fixer, par référence aux éléments constitutifs du prix de vente au détail de chacun des produits définis par la loi « appartenant à la classe de prix la plus demandée », le mode de calcul du prix de vente au détail fictif des tabacs manufacturés correspondants mis à la consommation dans le pays sans y faire l'objet d'un commerce.

La disposition en projet prévoit une habilitation au Roi similaire, qui fait toutefois référence « à la classe de prix correspondant au prix moyen pondéré ». Interrogé au sujet de cette différence, le délégué a fait savoir qu'il s'agissait d'une erreur et que l'intention était de faire référence « à la classe de prix la plus demandée ». Il faudra adapter le projet sur ce point, tant à l'alinéa 1^{er} qu'à l'alinéa 3 de l'article 3, § 6, en projet.

3. L'article 3, § 6, alinéa 3, en projet, de la loi du 3 avril 1997 dispose que le Roi peut limiter la quantité de signes fiscaux qui peuvent être acquis sur une période déterminée par les opérateurs économiques. L'exposé des motifs précise les modalités jugées nécessaires en la matière ⁸, mais ces éléments sont absents du texte en projet. Si le législateur veut que le Roi soit lié sur ce point, il devra inscrire ces éléments dans le texte législatif.

Article 16

L'article 43 de la loi du 22 décembre 2009 'relative au régime général d'accise' a été remplacé (pas : « modifié ») par la loi du 14 avril 2011.

⁸ L'exposé des motifs mentionne ce qui suit : « il s'avère nécessaire de limiter les achats de signes fiscaux à un certain niveau correspondant à la moyenne des mises en consommation des douze derniers mois augmentée de quinze pourcent (...). Toutefois [...] il sera toujours possible de commander une quantité supérieure moyennant une justification à apprécier par les autorités administratives. »

Chapitre 5 - Abrogation de l'enregistrement comme entrepreneur

Article 19

Dans la phrase liminaire de l'article 19 du projet, on écrira « ..., inséré par la loi du 4 août 1978, remplacé par la loi du 27 avril 2007 et modifié par les lois des 27 décembre 2007, 6 juin 2010 et 14 avril 2011, ... ».

Article 21

À la suite des critiques de l'Union européenne, l'enregistrement comme entrepreneur est supprimé, tant dans le CIR 92 (articles 17 et 18 du projet) que dans la loi sur la sécurité sociale (article 19). Selon l'article 21, le chapitre 5 du projet entrera en vigueur le premier jour du deuxième mois qui suit la publication de la loi au Moniteur belge.

Comme l'indique l'exposé des motifs, les différentes autorités devront également supprimer la mention de l'enregistrement des entrepreneurs dans leur législation⁹. Reste à savoir s'il ne faudrait pas accorder à ces autorités pour ce faire un peu plus qu'un à deux mois après la publication de la suppression.

⁹ Voir par exemple, l'article 1^{er}, 8°, de l'arrêté du Gouvernement wallon du 21 janvier 1999 'instaurant une prime à la réhabilitation de logements améliorables' et l'article 8, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l'arrêté du Gouvernement flamand du 2 mars 2007 'houdende instelling van een tegemoetkoming in de kosten bij de renovatie van een woning'.

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT,	
	W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
	M. RIGAUX,	
	L. DENYS,	assesseurs de la section de législation,
Madame	A. BECKERS,	greffier.

Le rapport a été présenté par Madame A. SOMERS et Monsieur F. VANNESTE, auditeurs.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de Monsieur J. BAERT.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

A. BECKERS

M. VAN DAMME