



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 72.664/3
van 18 januari 2023

avis 72.664/3
du 18 janvier 2023

over

sur

een voorontwerp van wet 'tot
modernisering van de
btw-ketting en van de inning
van fiscale en niet-fiscale
schuldvorderingen binnen de
FOD Financiën'

un avant-projet de loi 'visant à
moderniser la chaîne T.V.A. et
la perception des créances
fiscales et non fiscales au sein
du SPF Finances'

Op 2 december 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Vice-eersteminister en Minister van Financiën, belast met de Coördinatie van de fraudebestrijding en de Nationale loterij verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot modernisering van de btw-ketting en van de inning van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen binnen de FOD Financiën’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 9 januari 2023. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Inge VOS, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 18 januari 2023.

*

Le 2 décembre 2022, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude et de la Loterie nationale à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘visant à moderniser la chaîne T.V.A. et la perception des créances fiscales et non fiscales au sein du SPF Finances’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 9 janvier 2023. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Inge VOS, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 18 janvier 2023.

*

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 het onderzoek toegespitst op 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 VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe de ketting van de aangifte, de betaling en de inning van de btw organisatorisch te verbeteren en door digitalisering en automatisering efficiënter te maken. Daartoe brengt het wijzigingen aan in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: het Btw-wetboek) (titel II van het voorontwerp), in het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (hierna: WMGI) (titel III van het voorontwerp), in de wet van 13 april 1919 ‘tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’ (titel IV van het voorontwerp) en in 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’ (titel V van het voorontwerp). Ten slotte bevat titel VI van het voorontwerp overgangsbepalingen (artikelen 19 en 20) en regelt het de inwerkingtreding van de aan te nemen wet (artikelen 21 en 22).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

3. Met het oog op een juiste overeenstemming van de Nederlandse en de Franse tekst en gelet op de bedoeling van de regeling als aangegeven in de memorie van toelichting om het verzoek om teruggaaf te beperken tot het overschot dat voor het betreffende aangiftetijdvak resulteert uit de aangifte zelf en niet tot de tot dan toe al gecumuleerde overschotten, dient de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 47, tweede lid, van het Btw-wetboek als volgt te worden aangepast:

“Wanneer het af te trekken bedrag meer bedraagt dan dat van de verschuldigde belasting ter zake van de door de belastingplichtige tijdens het aangiftetijdvak verrichte leveringen en diensten, wordt het overschot waarvoor geen teruggaaf is gevraagd overeenkomstig artikel 76, § 1, ingeschreven op de Provisierekening btw.”

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

Artikel 3

4. Het ontworpen artikel 53, §1^{ter}, negende lid, van het Btw-wetboek bepaalt dat bij herhaaldelijke niet-indiening van de aangifte, die aanleiding geeft tot definitieve vervangende aangiften, het verschuldigde bedrag aan belasting kan worden verhoogd volgens een schaal die gaat van 25 % tot 200 % en waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld. Om nadere toelichting gevraagd over deze belastingverhoging, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Cette majoration fera l’objet, conformément à la délégation au Roi fixée par cette disposition, d’une échelle qui sera reprise à l’arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée. Cet arrêté royal ainsi que d’autres arrêtés royaux d’exécution du Code TVA feront l’objet de diverses modifications au travers d’un futur projet d’arrêté royal visant à prendre les mesures d’exécution nécessaires au présent projet de loi.

L’échelle de majoration de la taxe due sera établie, en principe, comme suit :

Degré de l’infraction	Majoration
- 2 ^e infraction	25 p.c.
- 3 ^e infraction	50 p.c.
- 4 ^e infraction	100 p.c.
- 5 ^e infraction et plus	200 p.c.

La justification de l’application d’une telle échelle de majoration ne tient pas tant au coût d’expédition d’envois recommandés qu’à la philosophie et aux objectifs de cette réforme.

Comme indiqué dans le commentaire général de l’exposé des motifs, le non-dépôt de la déclaration périodique à la TVA, *a fortiori* s’il est répété, constitue une entrave importante aux missions de l’administration en termes d’établissement et de perception de la TVA due. Ce projet a donc avant tout pour objectif d’encourager la compliance des assujettis récalcitrants, notamment au travers de cette nouvelle procédure de déclaration de substitution en cas de non-dépôt de celle-ci. L’échelle de majoration envisagée a, dans ce contexte, une vocation incitative afin d’éviter au maximum la récurrence au niveau des infractions à l’obligation de dépôt de la déclaration périodique à la TVA.

Cette justification fera l’objet d’un commentaire plus approfondi au niveau de l’exposé des motifs.

S’agissant du respect du principe de légalité, la délégation prévue à l’article 53, § 1^{er}*ter*, alinéa 9, du Code TVA, tel qu’en projet, est calquée sur ce qui est par ailleurs déjà prévu notamment :

- à l’article 342, § 4, alinéa 2, du CIR 92, qui prévoit une majoration de l’impôt des sociétés ou de l’impôt des non-résidents en cas de non-dépôt ou de remise tardive de la déclaration par les entreprises qui y sont soumises;

- à l’article 70, § 4, du Code TVA en ce qui concerne la fixation des amendes administratives non-proportionnelles.

En fixant un pourcentage maximum de majoration, l'habilitation faite au Roi évite toute dérive de l'exécutif au regard du principe de légalité de l'impôt, comme c'est le cas, notamment, dans les dispositions fiscales précitées.

L'échelle proposée paraît en outre proportionnée au degré d'entrave que causent des non-dépôts répétés de la déclaration périodique à la TVA. En effet, comme a pu le rappeler la Cour constitutionnelle en ce qui concerne la constitutionnalité de l'article 342 du CIR 92 qui a inspiré la présente mesure, l'ensemble de ce mécanisme, y compris en ce qu'il prévoit une échelle de majoration en cas d'infractions répétées, constitue un moyen pertinent pour atteindre l'un des objectifs de cette réforme à savoir combattre la fraude fiscale. Dans ce cadre, ce mécanisme n'a pas non plus d'effets disproportionnés dans la mesure où la présomption légale mise en place (et les montants de taxe due qui en résultent) peut être renversée par l'assujetti défaillant en soumettant à l'administration, dans le mois de la notification de la proposition de déclaration de substitution, une déclaration périodique à la TVA contenant les montants exacts de taxes dues et déductibles au cours de la période de déclaration concernée (voir par analogie, l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 93/2013 du 19 juin 2013, considérant B.10.).”

5. Met het voorstel van de gemachtigde om de in het ontworpen artikel 53, §1^{ter}, negende lid, van het Btw-wetboek bedoelde belastingverhoging bij herhaaldelijke niet-indiening van de aangifte, grondiger te motiveren in de memorie van toelichting kan worden ingestemd.

6. Volgens de toelichting van de gemachtigde is de delegatie in het ontworpen artikel 53, § 1^{ter}, negende lid, van het Btw-wetboek onder meer geïnspireerd op de regeling inzake de administratieve geldboeten in artikel 70, § 4, van het Btw-wetboek. Dit doet de vraag rijzen of de thans ontworpen regeling van belastingverhoging ook niet moet worden beschouwd als een (administratieve) sanctie.² In voorkomend geval rijst de vraag naar de (rechtmatigheid van een mogelijke) cumulatie van sancties, die zich kan voordoen in geval van toepassing van het ontworpen artikel 53, § 1^{ter}, tweede, derde en negende lid, van het Btw-Wetboek, samen met bijvoorbeeld artikel 70 van het Btw-wetboek, voor een zelfde overtreding, met name het niet indienen van een aangifte. Het voorontwerp en de memorie van toelichting lijken er ten onrechte vanuit te gaan dat een dergelijke cumulatie zonder meer mogelijk is. De toelaatbaarheid van de cumulatie van twee administratieve sancties met het karakter van een straf, moet echter worden beoordeeld in het licht van artikel 50 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en van artikel 4, lid 1, van het zevende aanvullend protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens (*ne bis in idem*-beginsel).

Hoewel het cumulatief opleggen van administratieve sancties met een strafrechtelijk karakter volgens de rechtspraak van het EHRM³, het Hof van Justitie⁴ en het Hof van Cassatie⁵ niet volledig uitgesloten is, moet bij het opleggen van een sanctie, bijvoorbeeld overeenkomstig artikel 70, § 4, van het Btw-wetboek, rekening kunnen worden gehouden met de sanctie die al zou zijn opgelegd overeenkomstig het ontworpen tweede, derde en negende lid van

² In de memorie van toelichting wordt gewag gemaakt van een “stimulans (...) voor de meest onwillige belastingplichtigen”, wat het karakter van een sanctie lijkt te bevestigen.

³ EHRM 15 november 2016, *A. en B. t. Noorwegen*, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011.

⁴ HvJ 26 februari 2013, C-617/10, *Åkeberg Fransson*, §§ 33-37, ECLI:EU:C:2013:105.

⁵ Cass. 21 september 2017, F.15.0081.N.

artikel 53, § 1^{ter}, van het Btw-wetboek⁶. Bovendien is gelet op voormelde rechtspraak ook het automatische karakter van de sanctie overeenkomstig het ontworpen tweede, derde en negende lid van dat artikel problematisch.⁷ De ontworpen regeling moet dan ook worden herzien in het licht van hetgeen voorafgaat.

7. Om nadere toelichting gevraagd over de indexeringsformule bedoeld in het ontworpen artikel 53, § 1^{ter}, tiende lid, van het Btw-wetboek, waarin wordt verwezen naar de indexeringsformule in artikel 178, § 2, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Eu égard aux doutes légitimes soulevés dans votre question et compte tenu de la nature intrinsèque et des caractéristiques de l'établissement et de la perception de la taxe en matière de TVA, il est finalement renoncé à cette disposition particulière envisageant l'indexation du montant de 2.100 euros visé à l'article 53, § 1^{er}ter, alinéa 4, 3°, b), en projet, du Code TVA. Une telle indexation n'est d'ailleurs quasiment employée nulle part dans le Code. L'article 53, § 1^{er}ter, alinéa 10, en projet, du Code TVA sera dès lors retiré.”

Met het weglaten van het ontworpen tiende lid kan worden ingestemd.

Artikel 10

8. Op de vraag of het opschrift van het WMGI niet dient te worden aangepast, nu de draagwijdte van het wetboek wordt uitgebreid met bepaalde aspecten die de inning betreffen, antwoordde de gemachtigde:

“Het WMGI zal in dit stadium nog niet alle aspecten van de inning kunnen regelen. Dat vereist immers een meer nauwkeurige inventarisatie van alle inningsbepalingen in de verschillende fiscale wetboeken, alsook een minimale harmonisatie, voor zover sommige bepalingen niet volledig kunnen worden geharmoniseerd gezien de specifieke kenmerken van de verschillende betrokken belastingen. In het stadium van het huidige wetsontwerp worden alleen de betalingswijzen geregeld. Het ingevoegde nieuwe tweede lid maakt echter een ontwikkeling in de komende jaren en een uitbreiding van het toepassingsgebied van het WMGI tot andere aspecten van de inning mogelijk. In deze latere fase kan een wijziging van het opschrift van het Wetboek overwogen worden.”

⁶ Vgl. met de conclusie van advocaat-generaal P. CRUZ VILLALÓN van 12 juni 2012 bij HvJ zaak C-617/10, Åklageren tegen Åkeberg Fransson, §§ 66-96, ECLI:EU:C:2012:340, alsook met de conclusie van advocaat-generaal VAN DER FRAENEN bij Cass. 21 september 2017, F.15.0081.N, punten 3.3.2-3.4.

⁷ Het zevende lid van het ontworpen artikel 53^{ter}, § 1, voorziet weliswaar in de mogelijkheid om op initiatief van de administratie de aangifte alsnog te corrigeren, maar zoals aangegeven in de memorie van toelichting waarin sprake is van “rechten van de administratie”, lijkt het daar veeleer te gaan om een correctie in het voordeel van de administratie. Het is minder duidelijk in welke mate een dergelijke correctie nog mogelijk is op initiatief (en dus in het voordeel) van de belastingplichtige. Het is niet duidelijk waarom het mechanisme bedoeld in het ontworpen zevende lid niet op initiatief van de belastingplichtige zou kunnen worden toegepast.

Artikel 12

9. In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 15/1, § 1, eerste lid, van het WMGI moet de zinsnede “, in het stadium van de invordering,” worden geschrapt. De gemachtigde stemde in met dit voorstel.

10. Om nadere toelichting gevraagd over het ontworpen artikel 15/1, § 1, eerste lid, 2°, eerste zinsdeel, stelde de gemachtigde voor om deze bepaling als volgt te herformuleren:

“2° par tout moyen de paiement électronique agréé, pour la catégorie de créances à payer, par le ministre des Finances ou son délégué, ayant pour effet de créditer, directement ou indirectement, les comptes financiers visés au 1°;”.

Hiermee kan worden ingestemd onder voorbehoud dat voor “agréé” in de Nederlandse tekst het woord “erkend” wordt gebruikt (en niet “goedgekeurd”, zoals in de huidige bepaling).

11. De vraag rijst overigens ook of de woorden “of zijn afgevaardigde” (“ou son délégué”) in het ontworpen artikel 15/1, § 1, eerste lid, 2°, van het WMGI niet beter achterwege worden gelaten. Het toekennen van regelgevende bevoegdheid aan een ambtenaar die geen politieke verantwoordelijkheid draagt ten opzichte van een democratisch verkozen vergadering, is immers in principe ontoelaatbaar, omdat afbreuk wordt gedaan aan het beginsel van de eenheid van verordenende macht en aan het beginsel van de politieke verantwoordelijkheid van de ministers. Enkel wanneer het gaat om maatregelen die een beperkte en technische draagwijdte hebben, zou een dergelijke delegatie kunnen worden aanvaard. Dat lijkt hier evenwel niet het geval te zijn.

Dezelfde opmerking geldt ook voor de artikelen 14 en 15 van het voorontwerp, waarin de woorden “ou son délégué”, maar dan vertaald als “of zijn gemachtigde”, voorkomen.

Artikel 13

12. Volgens de memorie van toelichting lijkt het aannemelijk dat er geen voorafgaande kennisgeving vereist is voor het bedrag van de belastingschuld die verschuldigd is uit hoofde van de aangifte. Het is evenwel niet duidelijk waarom dit ook zou opgaan voor de nalatigheidsinteressen, de verhogingen, en de fiscale en administratieve boeten bedoeld in het ontworpen artikel 15/2 van het WMGI.

Hierover om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde:

“Il est proposé d’adapter le texte en ce sens que la dispense de notification préalable (ou pré-notification) dans le cadre de la domiciliation est limitée à la dette de précompte (mobilier et professionnel) ou de TVA en principal, telle que déterminée par le redevable dans sa déclaration, ainsi qu’aux intérêts de retard dès lors que ceux-ci sont exigibles de plein droit et que leur existence est étroitement liée à celle de la dette de précompte ou de TVA en principal déclarée par le redevable.

En revanche, les amendes fiscales et majorations/accroissements devront continuer à faire l'objet d'une notification préalable. Le redevable sera bien entendu préalablement informé, lors de l'octroi du mandat de domiciliation à l'administration, de la portée de la dispense de notification préalable.”

Met dit voorstel kan worden ingestemd.

Artikel 15

13. Het ontworpen artikel 17, eerste lid, 4°, van het WMGI voorziet in een verschillende regeling voor de uitwerking van de domiciliëring overeenkomstig (het ontworpen) artikel 15, § 1, eerste lid, 4°, enerzijds en voor deze overeenkomstig artikel 15/1, § 1, eerste lid, 3°, anderzijds.

Hierover om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde:

“Il est renvoyé sur ce point à l'exposé des motifs qui stipule que :

‘S’agissant de la date-valeur de la domiciliation, le principe consiste en ce que la domiciliation produise ses effets le jour du prélèvement, à la condition que le compte financier débité soit suffisamment approvisionné. Toutefois, ce principe peut souffrir de dérogations.

Ainsi, pour la domiciliation visée à l'article 15/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, nouveau, du CRAF, la date-valeur ne correspondra pas à la date du prélèvement, de manière à ce que les assujettis qui déposent des déclarations périodiques T.V.A. ou les redevables du précompte mobilier, qui ont déposé leurs déclarations dans les délais prescrits légalement, ne soient pas pénalisés lorsque la date de prélèvement effective est postérieure à la date ultime de paiement.

Ainsi, si la date ultime de dépôt de déclaration et de paiement en matière de T.V.A. correspond au vingtième ou au vingt-cinquième jour du mois suivant la période de déclaration et que l'assujetti a valablement déposé sa déclaration au vingtième ou vingt-cinquième jour précité, le prélèvement ne pourra intervenir au plus tôt que le vingt-et-unième ou vingt-sixième jour du mois suivant la période de déclaration. Afin de neutraliser la déduction des intérêts de retard et des amendes pour paiement tardif, la date valeur sera par exemple fixée dans ce cas à la date ultime de paiement, et pour autant comme expliqué précédemment, que le compte soit suffisamment approvisionné d'une part, et que l'assujetti s'est acquitté dans le délai légal de son obligation de dépôt de déclaration périodique à la T.V.A., d'autre part.

Le Roi déterminera par conséquent le date valeur de la domiciliation pour les différents impôts-sources (T.V.A., précompte professionnel, précompte mobilier et taxes diverses principalement) eu égard à la date ultime de dépôt de déclaration et de paiement.’

La délégation faite au Roi permet d'appréhender de manière plus fine et plus détaillée la date-valeur d'une domiciliation en fonction des délais ultimes prévus pour le dépôt des déclarations et le paiement des impôts source (lesquels coïncident généralement) et ce, tenant compte du délai nécessaire d'un ou deux jours entre le moment de l'exécution de la domiciliation et le prélèvement effectif sur le compte bancaire du débiteur de l'impôt source en question. La fixation de la date-valeur au jour ultime pour le dépôt de déclaration et le paiement de l'impôt source (TVA, précompte

professionnel, précompte mobilier ou taxes diverses du livre II du Code des droits et taxes divers) dû permet, pour autant que le dépôt de ladite déclaration intervienne dans les délais légaux et pour autant que le compte du débiteur soit suffisamment crédité, d'éviter la déduction d'intérêts de retard dans le chef du redevable.”

Het verdient aanbeveling om de door gemachtigde verstrekte bijkomende uitleg op te nemen in de memorie van toelichting.

Artikel 16

14. Op de vraag of de vermelding van “deze wet” in het ontworpen artikel 138, tweede lid, van de wet van 13 april 2019 naar de thans aan te nemen wijzigingswet verwijst en niet naar de wet van 13 april 2019, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Oui en effet et la formulation de l'article 138, alinéa 2, en projet, de la loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales doit être adaptée en conséquence et faire référence à l'entrée en vigueur du présent projet de loi.

Il est donc proposé de rédiger l'article 16 du présent projet comme suit :

Art. 16. L'article 138 de la loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, formant l'alinéa 1^{er}, est complété par un alinéa rédigé comme suit :

‘Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, le Chapitre 2 du Titre 2 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales est applicable à toutes les créances fiscales et non fiscales telles que définies à l'article 2, § 1^{er}, 7^o et 8^o de ce même Code, à compter du 1^{er} février 2024 (ou la date qui sera finalement retenue par application de l'article 22, alinéa 2 du présent projet).’.

Une autre possibilité est de tout simplement abroger les mots ‘, à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi’ dès lors que l'article 138 de la loi du 13 avril 2019 sera alors modifié à compter de son entrée en vigueur, fixée conformément à l'article 21, alinéa 3 du présent projet de loi.”

Vanuit het oogpunt van duidelijkheid en rechtszekerheid verdient het eerste voorstel de voorkeur.

Artikel 22

15. In artikel 22, tweede lid, van het voorontwerp dient de zinsnede “de artikelen 19 tot en met 21” te worden vervangen door de zinsnede “de artikelen 19, 20 en 21, tweede en derde lid,”.

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 sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'améliorer la chaîne de la déclaration, du paiement et de la perception de la T.V.A. d'un point de vue organisationnel et d'en renforcer l'efficacité grâce à la digitalisation et à l'automatisation. À cet effet, il apporte des modifications dans le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la T.V.A.) (titre II de l'avant-projet), dans le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (ci-après : CRAF) (titre III de l'avant-projet), dans la loi du 13 avril 2019 'introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales' (titre IV de l'avant-projet) et dans 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' (titre V de l'avant-projet). Enfin, le titre VI de l'avant-projet contient des dispositions transitoires (articles 19 et 20) et règle l'entrée en vigueur de la loi à adopter (articles 21 et 22).

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

3. Afin de faire rigoureusement correspondre les textes néerlandais et français et compte tenu de l'intention du dispositif, telle qu'indiquée dans l'exposé des motifs et consistant à limiter la demande en restitution à l'excédent constaté par la déclaration elle-même pour la période de déclaration concernée et non aux excédents déjà cumulés jusqu'à ce moment, il convient d'adapter le texte néerlandais de l'article 47, alinéa 2, en projet, du Code de la T.V.A. comme suit :

« Wanneer het af te trekken bedrag meer bedraagt dan dat van de verschuldigde belasting ter zake van de door de belastingplichtige tijdens het aangiftetijdvak verrichte leveringen en diensten, wordt het overschot waarvoor geen teruggaaf is gevraagd overeenkomstig artikel 76, § 1, ingeschreven op de Provisierekening btw ».

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

Article 3

4. L'article 53, §1^{er}ter, alinéa 9, en projet, du Code de la T.V.A. dispose qu'en cas de non-dépôts répétés de la déclaration, donnant lieu à des déclarations de substitution définitives, le montant de taxe dû peut être majoré selon une échelle allant de 25 % à 200 %, dont les graduations sont déterminées par le Roi. Invité à apporter des précisions sur cette majoration de la taxe, le délégué répond ce qui suit :

« Cette majoration fera l'objet, conformément à la délégation au Roi fixée par cette disposition, d'une échelle qui sera reprise à l'arrêté royal n° 1, du 29 décembre 1992, relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée. Cet arrêté royal ainsi que d'autres arrêtés royaux d'exécution du Code TVA feront l'objet de diverses modifications au travers d'un futur projet d'arrêté royal visant à prendre les mesures d'exécution nécessaires au présent projet de loi.

L'échelle de majoration de la taxe due sera établie, en principe, comme suit :

Degré de l'infraction	Majoration
- 2 ^e infraction	25 p.c.
- 3 ^e infraction	50 p.c.
- 4 ^e infraction	100 p.c.
- 5 ^e infraction et plus	200 p.c.

La justification de l'application d'une telle échelle de majoration ne tient pas tant au coût d'expédition d'envois recommandés qu'à la philosophie et aux objectifs de cette réforme.

Comme indiqué dans le commentaire général de l'exposé des motifs, le non-dépôt de la déclaration périodique à la TVA, *a fortiori* s'il est répété, constitue une entrave importante aux missions de l'administration en termes d'établissement et de perception de la TVA due. Ce projet a donc avant tout pour objectif d'encourager la compliance des assujettis récalcitrants, notamment au travers de cette nouvelle procédure de déclaration de substitution en cas de non-dépôt de celle-ci. L'échelle de majoration envisagée a, dans ce contexte, une vocation incitative afin d'éviter au maximum la récidive au niveau des infractions à l'obligation de dépôt de la déclaration périodique à la TVA.

Cette justification fera l'objet d'un commentaire plus approfondi au niveau de l'exposé des motifs.

S'agissant du respect du principe de légalité, la délégation prévue à l'article 53, § 1^{er}ter, alinéa 9, du Code TVA, tel qu'en projet, est calquée sur ce qui est par ailleurs déjà prévu notamment :

- à l'article 342, § 4, alinéa 2, du CIR 92, qui prévoit une majoration de l'impôt des sociétés ou de l'impôt des non-résidents en cas de non-dépôt ou de remise tardive de la déclaration par les entreprises qui y sont soumises;

- à l'article 70, § 4, du Code TVA en ce qui concerne la fixation des amendes administratives non-proportionnelles.

En fixant un pourcentage maximum de majoration, l'habilitation faite au Roi évite toute dérive de l'exécutif au regard du principe de légalité de l'impôt, comme c'est le cas, notamment, dans les dispositions fiscales précitées.

L'échelle proposée paraît en outre proportionnée au degré d'entrave que causent des non-dépôts répétés de la déclaration périodique à la TVA. En effet, comme a pu le rappeler la Cour constitutionnelle en ce qui concerne la constitutionnalité de l'article 342 du CIR 92 qui a inspiré la présente mesure, l'ensemble de ce mécanisme, y compris en ce qu'il prévoit une échelle de majoration en cas d'infractions répétées, constitue un moyen pertinent pour atteindre l'un des objectifs de cette réforme à savoir combattre la fraude fiscale. Dans ce cadre, ce mécanisme n'a pas non plus d'effets disproportionnés dans la mesure où la présomption légale mise en place (et les montants de taxe due qui en résultent) peut être renversée par l'assujéti défaillant en soumettant à l'administration, dans le mois de la notification de la proposition de déclaration de substitution, une déclaration périodique à la TVA contenant les montants exacts de taxes dues et déductibles au cours de la période de déclaration concernée (voir par analogie, l'arrêt de la Cour constitutionnelle n° 93/2013 du 19 juin 2013, considérant B.10.) ».

5. On peut se rallier à la proposition du délégué de motiver de manière plus approfondie, dans l'exposé des motifs, la majoration de taxe en cas de non-dépôts répétés de la déclaration, visée à l'article 53, § 1^{er}ter, alinéa 9, en projet, du Code de la T.V.A.

6. Selon les explications fournies par le délégué, la délégation inscrite à l'article 53, § 1^{er}ter, alinéa 9, en projet, du Code de la T.V.A. est notamment inspirée du régime relatif aux amendes administratives prévu à l'article 70, § 4, du Code de la T.V.A. La question se pose donc de savoir si le régime de majoration actuellement en projet ne doit pas aussi être considéré comme une sanction (administrative)². Le cas échéant se pose la question du cumul des sanctions (ou de la légalité d'un éventuel cumul), qui peut se produire en cas d'application de l'article 53, § 1^{er}ter, alinéas 2, 3 et 9, en projet, du Code de la T.V.A. conjointement avec, par exemple, l'article 70 du Code de la T.V.A., pour une même infraction, à savoir le non-dépôt d'une déclaration. L'avant-projet et l'exposé des motifs semblent partir, à tort, du principe qu'un tel cumul est tout simplement possible. Toutefois, l'admissibilité du cumul de deux sanctions administratives à caractère pénal doit être appréciée à la lumière de l'article 50 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et de l'article 4, paragraphe 1, du septième protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme (principe *ne bis in idem*).

Bien que l'imposition cumulative de sanctions administratives à caractère pénal ne soit pas complètement exclue selon la jurisprudence de la Cour eur. D.H.³, de la Cour de justice⁴ et de la Cour de cassation⁵, il faut pouvoir tenir compte, lors de l'imposition d'une sanction, par exemple en vertu de l'article 70, § 4, du Code de la T.V.A., de la sanction qui aurait déjà été

² L'exposé des motifs fait mention d'un « incitant, [...] pour les assujettis les plus récalcitrants », ce qui semble confirmer le caractère de sanction.

³ Cour eur. D.H., 15 novembre 2016, *A. et B. c. Norvège*, ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011.

⁴ C.J.U.E., 26 février 2013, *C-617/10, Åkeberg Fransson*, §§ 33-37, ECLI:EU:C:2013:105.

⁵ Cass., 21 septembre 2017, F.15.0081.N.

imposée en vertu des alinéas 2, 3 et 9, en projet, de l'article 53, §1^{er}ter, du Code de la T.V.A.⁶. En outre, compte tenu de la jurisprudence précitée, le caractère automatique de la sanction conformément aux alinéas 2, 3 et 9, en projet, de cet article est également problématique⁷. Il convient dès lors de revoir le régime en projet à la lumière de ce qui précède.

7. Invité à fournir des précisions concernant la formule d'indexation visée à l'article 53, § 1^{er}ter, alinéa 10, en projet, du Code de la T.V.A., qui fait référence à la formule d'indexation de l'article 178, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, le délégué a répondu comme suit :

« Eu égard aux doutes légitimes soulevés dans votre question et compte tenu de la nature intrinsèque et des caractéristiques de l'établissement et de la perception de la taxe en matière de TVA, il est finalement renoncé à cette disposition particulière envisageant l'indexation du montant de 2.100 euros visé à l'article 53, § 1^{er}ter, alinéa 4, 3°, b), en projet, du Code TVA. Une telle indexation n'est d'ailleurs quasiment employée nulle part dans le Code. L'article 53, § 1^{er}ter, alinéa 10, en projet, du Code TVA sera dès lors retiré ».

On peut se rallier à cette suggestion visant à omettre l'alinéa 10, en projet.

Article 10

8. À la question de savoir s'il n'y a pas lieu d'adapter l'intitulé du CRAF, dès lors que la portée du code est étendue à certains aspects qui concernent la perception, le délégué a répondu :

« Het WMGI zal in dit stadium nog niet alle aspecten van de inning kunnen regelen. Dat vereist immers een meer nauwkeurige inventarisatie van alle inningsbepalingen in de verschillende fiscale wetboeken, alsook een minimale harmonisatie, voor zover sommige bepalingen niet volledig kunnen worden geharmoniseerd gezien de specifieke kenmerken van de verschillende betrokken belastingen. In het stadium van het huidige wetsontwerp worden alleen de betalingswijzen geregeld. Het ingevoegde nieuwe tweede lid maakt echter een ontwikkeling in de komende jaren en een uitbreiding van het toepassingsgebied van het WMGI tot andere aspecten van de inning mogelijk. In deze latere fase kan een wijziging van het opschrift van het Wetboek overwogen worden ».

⁶ Comparer avec les conclusions de l'avocat général P. CRUZ VILLALÓN du 12 juin 2012, C.J.U.E., dans l'affaire C-617/10, *Åklageren contre Åkeberg Fransson*, §§ 66-96, ECLI:EU:C:2012:340, ainsi qu'avec les conclusions de l'avocat général VAN DER FRAENEN, Cour de cassation, 21 septembre 2017, F.15.0081.N, points 3.3.2-3.4.

⁷ L'alinéa 7 de l'article 53ter, § 1^{er}, en projet, prévoit, certes, la possibilité de corriger encore la déclaration à l'initiative de l'administration, mais ainsi que l'indique l'exposé des motifs où il est question de « droits de l'administration », il semble plutôt s'agir d'une correction en faveur de l'administration. On aperçoit moins clairement dans quelle mesure une telle correction est encore possible à l'initiative (et donc en faveur) de l'assujetti. On n'aperçoit pas clairement pourquoi le mécanisme visé à l'alinéa 7 en projet ne pourrait pas être appliqué à l'initiative de l'assujetti.

Article 12

9. Dans le texte néerlandais de l'article 15/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, du CRAF, on supprimera le membre de phrase « , in het stadium van de invordering, ». Le délégué a marqué son accord sur cette proposition.

10. Invité à préciser l'article 15/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, premier membre de phrase, en projet, le délégué a proposé de reformuler cette disposition comme suit :

« 2^o par tout moyen de paiement électronique agréé, pour la catégorie de créances à payer, par le ministre des Finances ou son délégué, ayant pour effet de créditer, directement ou indirectement, les comptes financiers visés au 1^o; ».

On peut se rallier à cette proposition, sous réserve d'employer le mot « erkend » (et non « goedgekeurd », comme dans la disposition actuelle) dans le texte néerlandais comme équivalent d' « agréé ».

11. Par ailleurs, la question se pose aussi de savoir s'il ne serait pas préférable d'omettre les mots « ou son délégué » (« of zijn afgevaardigde ») à l'article 15/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, en projet, du CRAF. En effet, l'attribution d'un pouvoir réglementaire à un fonctionnaire qui n'est pas politiquement responsable devant une assemblée démocratiquement élue n'est en principe pas admissible dès lors qu'elle porte atteinte au principe de l'unité du pouvoir réglementaire et à celui de la responsabilité politique des ministres. Une telle délégation ne pourrait être acceptée que s'il s'agissait de mesures ayant une portée limitée et technique. Tel ne semble toutefois pas être le cas en l'espèce.

La même observation vaut aussi pour les articles 14 et 15 de l'avant-projet, dans lesquels figurent les mots « ou son délégué », traduits toutefois dans ce cas par « of zijn gemachtigde ».

Article 13

12. Selon l'exposé des motifs, il semble pouvoir être admis qu'aucune notification préalable n'est requise pour le montant de la dette fiscale qui est dû en vertu de la déclaration. Cependant, on n'aperçoit pas clairement pourquoi il en serait de même pour les intérêts de retard, les accroissements ainsi que les amendes fiscales et administratives visés à l'article 15/2, en projet, du CRAF.

Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes :

« Il est proposé d'adapter le texte en ce sens que la dispense de notification préalable (ou pré-notification) dans le cadre de la domiciliation est limitée à la dette de précompte (mobilier et professionnel) ou de TVA en principal, telle que déterminée par le redevable dans sa déclaration, ainsi qu'aux intérêts de retard dès lors que ceux-ci sont exigibles de plein droit et que leur existence est étroitement liée à celle de la dette de précompte ou de TVA en principal déclarée par le redevable.

En revanche, les amendes fiscales et majorations/accroissements devront continuer à faire l'objet d'une notification préalable. Le redevable sera bien entendu préalablement informé, lors de l'octroi du mandat de domiciliation à l'administration, de la portée de la dispense de notification préalable ».

On peut accueillir cette proposition.

Article 15

13. L'article 17, alinéa 1^{er}, 4°, en projet, du CRAF règle différemment les effets de la domiciliation en application de l'article 15, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4°, (en projet,) d'une part, et les effets de la domiciliation en application de l'article 15/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, d'autre part.

Invité à fournir des précisions à cet égard, le délégué a répondu :

« Il est renvoyé sur ce point à l'exposé des motifs qui stipule que :

‘S’agissant de la date-valeur de la domiciliation, le principe consiste en ce que la domiciliation produise ses effets le jour du prélèvement, à la condition que le compte financier débité soit suffisamment approvisionné. Toutefois, ce principe peut souffrir de dérogations.

Ainsi, pour la domiciliation visée à l'article 15/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, nouveau, du CRAF, la date-valeur ne correspondra pas à la date du prélèvement, de manière à ce que les assujettis qui déposent des déclarations périodiques T.V.A. ou les redevables du précompte mobilier, qui ont déposé leurs déclarations dans les délais prescrits légalement, ne soient pas pénalisés lorsque la date de prélèvement effective est postérieure à la date ultime de paiement.

Ainsi, si la date ultime de dépôt de déclaration et de paiement en matière de T.V.A. correspond au vingtième ou au vingt-cinquième jour du mois suivant la période de déclaration et que l'assujetti a valablement déposé sa déclaration au vingtième ou vingt-cinquième jour précité, le prélèvement ne pourra intervenir au plus tôt que le vingt-et-unième ou vingt-sixième jour du mois suivant la période de déclaration. Afin de neutraliser la déduction des intérêts de retard et des amendes pour paiement tardif, la date valeur sera par exemple fixée dans ce cas à la date ultime de paiement, et pour autant comme expliqué précédemment, que le compte soit suffisamment approvisionné d'une part, et que l'assujetti s'est acquitté dans le délai légal de son obligation de dépôt de déclaration périodique à la T.V.A., d'autre part.

Le Roi déterminera par conséquent le date valeur de la domiciliation pour les différents impôts-sources (T.V.A., précompte professionnel, précompte mobilier et taxes diverses principalement) eu égard à la date ultime de dépôt de déclaration et de paiement.’

La délégation faite au Roi permet d'appréhender de manière plus fine et plus détaillée la date-valeur d'une domiciliation en fonction des délais ultimes prévus pour le dépôt des déclarations et le paiement des impôts source (lesquels coïncident généralement) et ce, tenant compte du délai nécessaire d'un ou deux jours entre le moment de l'exécution de la domiciliation et le prélèvement effectif sur le compte bancaire du débiteur de l'impôt source en question. La fixation de la date-valeur au jour ultime pour le dépôt de déclaration et le paiement de l'impôt source (TVA, précompte

professionnel, précompte mobilier ou taxes diverses du livre II du Code des droits et taxes divers) dû permet, pour autant que le dépôt de ladite déclaration intervienne dans les délais légaux et pour autant que le compte du débiteur soit suffisamment crédité, d'éviter la déduction d'intérêts de retard dans le chef du redevable ».

Il est recommandé d'insérer les explications supplémentaires fournies par le délégué dans l'exposé des motifs.

Article 16

14. À la question de savoir si la mention « la présente loi » figurant dans l'article 138, alinéa 2, en projet, de la loi du 13 avril 2019 fait référence à la loi modificative à adopter et non à la loi du 13 avril 2019, le délégué a répondu comme suit :

« Oui en effet et la formulation de l'article 138, alinéa 2, en projet, de la loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales doit être adaptée en conséquence et faire référence à l'entrée en vigueur du présent projet de loi.

Il est donc proposé de rédiger l'article 16 du présent projet comme suit :

Art. 16. L'article 138 de la loi du 13 avril 2019 introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales, formant l'alinéa 1^{er}, est complété par un alinéa rédigé comme suit :

‘Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, le Chapitre 2 du Titre 2 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales est applicable à toutes les créances fiscales et non fiscales telles que définies à l'article 2, § 1^{er}, 7^o et 8^o de ce même Code, à compter du 1^{er} février 2024 (ou la date qui sera finalement retenue par application de l'article 22, alinéa 2 du présent projet).’.

Une autre possibilité est de tout simplement abroger les mots ‘, à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi’ dès lors que l'article 138 de la loi du 13 avril 2019 sera alors modifié à compter de son entrée en vigueur, fixée conformément à l'article 21, alinéa 3 du présent projet de loi ».

Dans un souci de clarté et de sécurité juridique, on privilégiera la première proposition.

Article 22

15. À l'article 22, alinéa 2, de l'avant-projet, on remplacera le membre de phrase « aux articles 19 à 21 » par le membre de phrase « aux articles 19, 20 et 21, alinéas 2 et 3, ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE