



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 72.238/3
van 26 oktober 2022

over

een voorontwerp van wet ‘tot
omzetting van
Richtlijn (EU) 2021/514 van de
Raad van 22 maart 2021 tot
wijziging van
Richtlijn 2011/16/EU
betreffende de administratieve
samenwerking op het gebied
van de belastingen’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 72.238/3
du 26 octobre 2022

sur

un avant-projet de loi
‘transposant la
directive (UE) 2021/514 du
Conseil du 22 mars 2021
modifiant la
directive 2011/16/UE relative à
la coopération administrative
dans le domaine fiscal’

Op 23 september 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘tot omzetting van Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 18 oktober 2022. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Inge VOS, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Lise VANDENHENDE, adjunct-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 26 oktober 2022.

*

Le 23 septembre 2022, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘transposant la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 18 octobre 2022. 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 Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Lise VANDENHENDE, auditeur adjoint.

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 26 octobre 2022.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt tot de omzetting van richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen’. Die richtlijn heeft tot doel het bestaande kader voor informatie-uitwisseling en administratieve samenwerking te verbeteren teneinde fraude en belastingontduiking te bestrijden, gelet op het toenemende gebruik van digitale platforms om onroerend goed te verhuren, persoonlijke diensten (tegen betaling) aan te bieden, goederen te verkopen of vervoer te huren.

Daartoe voert het voorontwerp onder meer een verplichting in tot informatieverzameling door platformexploitanten en een aangifteverplichting ten aanzien van deze platformexploitanten. Voorts wordt ook voorzien in de mogelijkheid om, in het kader van de administratieve samenwerking tussen lidstaten, een gezamenlijke audit uit te voeren.

VORMVEREISTEN

3. In zoverre de ontworpen regeling betrekking heeft op gewestbelastingen,² kan de federale overheid er slechts bevoegd voor worden geacht indien de dienst van die belastingen nog niet naar de betrokken gewesten is overgeheveld.³

Op de vraag of over dit voorontwerp overleg heeft plaatsgevonden met de betrokken gewesten, overeenkomstig artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Les régions et le SPF Finances ont pu échanger leurs points de vue concernant la transposition de cette directive durant l’élaboration du projet. Comme pour les versions précédentes de la directive DAC, les Régions ont laissé entendre qu’elles procéderaient également à la transposition de la directive, à l’exception du volet concernant les

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

² Wat het geval is voor hoofdstuk 3 van het voorontwerp (dat betrekking heeft op het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners als bedoeld in artikel 3, eerste lid, 4°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’) en voor hoofdstuk 5 van het voorontwerp (dat betrekking heeft op de registratierechten als bedoeld in artikel 3, eerste lid, 6° tot 8°, van dezelfde bijzondere wet).

³ Zie artikel 5, § 3, van de bijzondere wet van 16 januari 1989. Wanneer de dienst van de betrokken belasting wel is overgeheveld, komt het aan het betrokken gewest toe om voor die belasting zelf te voorzien in de omzetting van richtlijn (EU) 2021/514.

opérateurs de plateforme étant donné qu'il s'agit dans ce cas d'une obligation de déclaration unique au sein de l'Union européenne et que les informations récoltées dans ce cadre concernent les impôts sur les revenus. Ces transpositions par les régions concernées leur permettront d'être déjà en ordre au niveau des transpositions des directives européennes lorsqu'elles reprendront totalement à leur compte le service des impôts concernés. Il est de plus à noter qu'un accord de coopération entre l'État fédéral et les entités fédérées devrait être adopté prochainement en ce qui concerne les différentes versions de la directive DAC."

Ook indien de gedachtewisseling met de gewesten waar de gemachtigde naar verwijst, beschouwd kan worden als overleg in de zin van de voormelde bijzonderewetsbepaling, wat de Raad van State niet kan beoordelen, moet daarvan een formele schriftelijke neerslag zijn zodat kan worden aangetoond dat is voldaan aan het betrokken vormvereiste.

ALGEMENE OPMERKINGEN

4. De door de gemachtigde bezorgde omzettingstabel lijkt op verschillende punten niet correct te zijn.⁴ Bovendien bevat die omzettingstabel niet alle relevante richtlijnbepalingen die moeten worden omgezet. Artikel 1, § 1, derde lid, van het voorontwerp vermeldt nochtans dat het om een volledige omzetting van richtlijn (EU) 2021/514 gaat. Op de vraag of het voorontwerp wel degelijk een volledige omzetting van de richtlijn betreft, antwoordde de gemachtigde als volgt:

"Il s'agit bel et bien d'une transposition complète de la directive. Certains articles ne sont pas transposés car ils n'apportent pas de modification directe au droit national. Il s'agit par exemple des articles expliquant des démarches qui seront entreprises par la Commission européenne (mise à disposition d'un soutien technique par la Commission dans l'article 1, 15 de la directive). Un tel article n'a aucun intérêt à se retrouver dans la législation nationale.

Dans certains cas, les modifications apportées par la directive 2021/514 à la directive 2011/16 sont uniquement des reformulations qu'il n'est pas nécessaire de transposer dans la mesure où le texte transposé en droit belge ne reprenait pas mot pour mot le texte de la directive 2011/16.

Concernant la référence à l'annexe V, partie IV, F, 4), cette dernière n'apparaît pas dans le tableau de concordance mais a bien fait l'objet d'une transposition dans l'article 6 du projet de loi de transposition. La rédaction complexe de la directive dont les articles sont directement impactés par de nombreux points énoncés dans les annexes rend assez compliquée la rédaction d'un tableau de concordance."

⁴ Zo vermeldt de omzettingstabel dat de artikelen 10, 4° en 13, 5°, van het voorontwerp een omzetting zouden zijn van artikel 1, 3) van richtlijn (EU) 2021/514 terwijl het eigenlijk een omzetting betreft van artikel 1, 2), van die richtlijn, meer bepaald het nieuwe artikel 5bis, lid 3, van richtlijn 2011/16/EU. De omzettingstabel vermeldt ook dat de artikelen 13, 8° en 13, 10°, van het voorontwerp een omzetting zijn van respectievelijk artikel 1, 7), b) en artikel 1, 10), van richtlijn (EU) 2021/514, terwijl het een omzetting van respectievelijk artikel 1, 10), en artikel 1, 11), van die richtlijn betreft.

In elk geval moet de omzettingstabel nog eens grondig worden nagezien op haar volledigheid en haar juistheid. Het is ook raadzaam om die omzettingstabel te laten opnemen in de parlementaire stukken bij de indiening van het voorontwerp in de Kamer van volksvertegenwoordigers.

5. Het ontworpen artikel 445, § 6, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (artikel 11 van het voorontwerp) voorziet in een administratieve geldboete voor het niet naleven van de registratieverplichting voor de platformexploitant of in geval van voortzetting na een intrekking en in geval van niet, laattijdig of onvolledig verstrekken van inlichtingen. In geval van het onvolledig verstrekken van inlichtingen gaat het om een boete van 1.250 tot 12.500 euro, of, bij bedrieglijk opzet of oogmerk te schaden 2.500 tot 25.000 euro. In geval van het niet of laattijdig verstrekken van inlichtingen gaat het om een boete van 5.000 tot 50.000 euro of, bij bedrieglijk opzet of oogmerk te schaden, van 12.500 tot 100.000 euro.

Het ontworpen artikel 445, § 6, zesde lid, van het WIB 92 bepaalt evenwel dat bij ontbreken van kwade trouw kan worden afgezien van de toepassing van de boete. Dit geldt zowel in het geval van onvolledig verstrekken van inlichtingen als in het geval van niet of laattijdig verstrekken van inlichtingen. Met die bepaling wordt uitvoering gegeven aan artikel 1, 19) van richtlijn (EU) 2021/514 dat in de bepaling over de sancties in artikel 25*bis* van richtlijn 2011/16/EU⁵ een verwijzing toevoegt naar artikel 8 *bis quater* van diezelfde richtlijn (dat wordt ingevoegd bij artikel 1, 8), van richtlijn (EU) 2021/514).

Volgens het Grondwettelijk Hof behoren de vaststelling van de ernst van een tekortkoming en de zwaarwichtigheid waarmee die tekortkoming kan worden bestraft, tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever, wiens keuze van de strafmaat evenwel niet tot een kennelijk onredelijk verschil in behandeling tussen vergelijkbare misdrijven mag leiden.⁶ Bovendien schrijft artikel 25*bis* van richtlijn 2011/16/EU voor dat de sancties die de lidstaten vaststellen naast doeltreffend en afschrikkend ook evenredig moeten zijn, wat impliceert dat ze in verhouding moeten staan tot de ernst van de tekortkoming.

In de ontworpen regeling bedragen de minimum- en de maximumstraf voor het niet of het laattijdig verstrekken van inlichtingen het viervoudige van de minimum- en de maximumstraf voor het onvolledig verstrekken van inlichtingen, ook wanneer er in strafverhoging wordt voorzien in geval van bedrieglijk opzet of het oogmerk te schaden. De vraag rijst of dit verschil in alle gevallen verantwoord is. Zo wordt een platformexploitant die de inlichtingen zelfs maar één dag te laat verstrekt, maar die daarbij wel alle gegevens bezorgt, veel zwaarder gestraft dan de platformexploitant die de inlichtingen weliswaar tijdig, maar onvolledig verstrekt. Het feit dat bij het ontbreken van kwade trouw kan worden afgezien van de boete doet geen afbreuk aan het grote verschil van de boetes die kunnen worden opgelegd.

⁵ Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 ‘betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG’.

⁶ Zie GwH 31 mei 2011, nr. 100/2011, B.6; GwH 6 juni 2014, nr. 88/2014, B.7; GwH 11 juni 2015, nr. 86/2015, B.21.2; GwH 14 december 2016, nr. 159/2016, B.7; GwH 19 juli 2017, nr. 96/2017, B.11; GwH 20 oktober 2022, nr. 134/2022, B.10.2.

De keuze van de vork voor de voormelde geldboetes moet worden heroverwogen in het licht van hetgeen voorafgaat.

6. De artikelen 4, 5, 9 10, 1° en 10, 11° van het voorontwerp betreffen de verwerking van persoonsgegevens.

Krachtens artikel 22 van de Grondwet geldt dat voor elke verwerking van persoonsgegevens en, meer in het algemeen, voor elke beperking van het recht op het privéleven, het formeel legaliteitsbeginsel dient te worden nageleefd.

Doordat artikel 22 van de Grondwet aan de bevoegde wetgever de bevoegdheid voorbehoudt om vast te stellen in welke gevallen en onder welke voorwaarden afbreuk kan worden gedaan aan het recht op eerbiediging van het privéleven, waarborgt het aan elke burger dat geen enkele inmenging in dat recht kan plaatsvinden dan krachtens regels die zijn aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering. Een delegatie aan een andere macht is evenwel niet in strijd met het wettelijkheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de “essentiële elementen” voorafgaandelijk door de wetgever vastgesteld zijn.⁷

Bijgevolg moeten de “essentiële elementen” van de verwerking van persoonsgegevens in de wet zelf worden vastgelegd. In dat verband is de afdeling Wetgeving van oordeel dat ongeacht de aard van de betrokken aangelegenheid, de volgende elementen in beginsel “essentiële elementen” uitmaken: 1°) de categorie van verwerkte gegevens; 2°) de categorie van betrokken personen; 3°) de met de verwerking nagestreefde doelstelling; 4°) de categorie van personen die toegang hebben tot de verwerkte gegevens; en 5°) de maximumtermijn voor het bewaren van de gegevens.⁸

Het voorontwerp of de gewijzigde bepalingen van het WIB 92 bepalen de categorie van verwerkte gegevens, de betrokken personen, de nagestreefde doelstelling en de personen die toegang hebben tot de verzamelde gegevens. Uit wat volgt blijkt evenwel dat de maximale bewaartermijn niet duidelijk of voldoende wordt geregeld.

6.1. Artikel 9 van het voorontwerp betreft de bewaartermijnen van de in artikel 321*quinquies*, § 9, van het WIB 92 beoogde registers en van de overeenkomstig artikel 321*quinquies* en 321*sexies* van het WIB 92 verkregen en versterkte gegevens. Er wordt bepaald dat de bewaartermijnen van de “verkregen en verstrekte gegevens, juridisch beschermd, bepaalbaar [zijn] door de fiscale en niet-fiscale termijnen waartoe de Federale Overheidsdienst Financiën verbonden is”.

⁷ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: zie inzonderheid GwH 18 maart 2010, nr. 29/2010, B.16.1; GwH 20 februari 2020, nr. 27/2020, B.17.

⁸ Adv.RvS 68.936/AV van 7 april 2021 over een voorontwerp van wet ‘betreffende de maatregelen van bestuurlijke politie tijdens een epidemische noodsituatie’, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1951/001, 119 (opmerkingen 101 en 102). Zie ook GwH 22 september 2022, nr. 110/2022, B.11.2; GwH 10 maart 2022, nr. 33/2022, B.13.1.

Vooreerst is de verwijzing naar “de fiscale en niet-fiscale termijnen waartoe de Federale Overheidsdienst Financiën verbonden is” allerm minst duidelijk. De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

“S’agissant ici d’une communication d’informations recueillies visant à permettre de vérifier la situation fiscale des utilisateurs de la plateforme et s’agissant en même temps d’une obligation fiscale de communication pour l’opérateur de plateforme, il s’agit du délai classique de 7 ans prévu par les articles 315 et 315bis du CIR 92. Ces documents peuvent être utilisés durant toute la période couverte par les délais d’imposition et d’investigation de l’administration.”

Met de maximale bewaartermijn zoals omschreven door de gemachtigde kan worden ingestemd. Artikel 9 van het voorontwerp moet in die zin worden aangepast.

6.2. Artikel 10, 11°, van het voorontwerp, dat in artikel 338 van het WIB 1992 een paragraaf 6/5 invoegt, bevat de lijst met informatie die de Federale Overheidsdienst Financiën, die de rapportering als bedoeld in artikel 321sexies, WIB 92 heeft ontvangen, moet verstrekken aan de bevoegde autoriteit van het aan rapportering onderworpen rechtsgebied over de rapporterende platformexploitant. De maximale bewaartermijn van de gegevens vermeld in het ontworpen artikel 338, § 6/5, van het WIB 92 wordt evenwel nergens geregeld. De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

“La durée de conservation est la même que celle qui s’applique aux opérateurs de plateforme en ce sens que le SPF Finances ne conserve pas les informations plus longtemps que les délais dont il dispose pour établir l’impôt, passé ce délai les informations deviennent inutilisables.”

Uit het antwoord van de gemachtigde blijkt dat de bewaartermijn in artikel 9 van het voorontwerp ook van toepassing is op gegevens die de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig artikel 338, § 6/5, WIB 92 moet verstrekken. Artikel 9 van het voorontwerp moet dan ook in die zin worden aangevuld.

6.3. De gemachtigde verklaarde voorts dat artikel 9 van het voorontwerp wordt aangepast ingevolge advies nr. 229/2022 van 29 september 2022 van de Gegevensbeschermingsautoriteit:

“L’Autorité de protection des données suggère ainsi de reformuler l’article 321decies comme suit :

‘Les opérateurs de plateformes déclarants doivent conserver les registres visés à l’article 321quinquies, § 9 et les données à caractère personnel recueillies et communiquées conformément aux articles 321quinquies et 321sexies pendant le délai de conservation des livres et documents fixé par les articles 315 et 315bis du CIR 1992. Le cas échéant, ces données doivent être conservées au-delà de cette période si cela est nécessaire à la gestion d’un contentieux.’

L’administration doit conserver les données à caractère personnel qui lui ont été communiquées conformément à l’article 321sexies pour la période pendant laquelle elle peut, en vertu des articles 333 et 354 du CIR 1992, établir l’impôt et procéder à des investigations ainsi que pour la période pendant laquelle le contribuable peut contester la dette fiscale établie sur la base des données ainsi conservées. Le cas échéant, ces données doivent être conservées au-delà de cette période si cela est nécessaire à la gestion d’un contentieux.’

Le texte sera adapté afin de rencontrer cette remarque.”

Met die aanpassing kan worden ingestemd.

6.4. Ten slotte is niet duidelijk wat precies moet worden begrepen onder “juridisch beschermd”, wat de duidelijkheid en rechtszekerheid niet ten goede komt.⁹ De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“Juridiquement protégé fait référence au fait que ces données personnelles tombent dans le cadre du RGPD.”

Er kan dan ook worden volstaan met de term “persoonsgegevens”, zoals die wordt gebruikt in het tekstvoorstel van de gemachtigde in opmerking 6.3.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2 en 3

7. Artikel 18, lid 2, van de wet van 20 december 2020 ‘houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen’ bepaalt dat de artikelen 15 en 16 van die wet, waarmee respectievelijk afdeling 1^{quater} en artikel 321^{quater} worden ingevoegd in het WIB 92, “buiten werking [treden] op de dag waarop de richtlijn over administratieve samenwerking op belastinggebied in ons intern recht in werking treedt [lees: is omgezet]”. Met de verwijzing naar die richtlijn wordt allicht richtlijn (EU) 2021/514 bedoeld.

De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“La section actuellement en vigueur dans le CIR 92 concerne des obligations visant également des opérateurs de plateforme, ce système a été mis en place pour une durée limitée étant donné que la directive DAC 7 était déjà à un stade très avancé. Les deux mécanismes ne peuvent pas coexister étant donné que la directive DAC 7 offre un cadre plus large et surtout prévoit un système de déclaration unique dans l’Union Européenne. Maintenir les deux systèmes serait par conséquent contraire à la directive.

Suite à la remarque du Conseil d’État sur ce point, une disposition transitoire va cependant être ajoutée afin de maintenir en vigueur l’article 321^{quater} actuel du CIR 92 jusqu’au 31 mars 2023 et de supprimer l’alinéa 2 de l’article 18 de la loi du 20 décembre 2020.

En effet l’article 321^{quater} actuel du CIR 92 prévoit que la déclaration pour les opérations réalisées durant l’année 2022 devra être introduite par les opérateurs au plus tard pour le 31 mars 2023. La transposition de la directive DAC 7 devant entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2023, cette dernière ne produira ses premières déclarations que pour les opérations réalisées durant l’année 2023. Il pourrait par conséquent y avoir un trou d’un an dans les déclarations à défaut d’un tel ajout.”

Afgezien van het gegeven dat het buiten werking treden van een reeds in werking getreden wijzigingsbepalingen eigenlijk betekenisloos is, aangezien de wijziging zelf daarmee

⁹ Zie ook het voormelde advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit, opmerkingen 14 en 15.

niet ongedaan wordt gemaakt,¹⁰ is het raadzaam, ter wille van de rechtszekerheid, om artikel 18, lid 2, van de wet van 20 december 2020 op te heffen en die opheffingsbepaling eerder in werking te laten treden dan de wijziging van afdeling 1^{quater} en artikel 321^{quater} van het WIB 92 bij de artikelen 2 en 3 van het voorontwerp.

Artikel 5

8. De Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 321^{sexies}, § 5, 3), h), van het WIB 92 (artikel 5 van het voorontwerp) bepaalt dat elke rapporterende platformexploitant met betrekking tot elke te rapporteren verkoper die een relevante activiteit bestaande uit de verhuur van onroerend goed heeft verricht, “in voorkomend geval” het aantal dagen dat elke eigendomslijst werd verhuurd tijdens de rapporteringsperiode en het type van elke eigendomslijst bezorgt aan de bevoegde autoriteit van de Federale Overheidsdienst Financiën. Deze bepaling is een omzetting van bijlage V, deel III, punt B, 3, h), die wordt toegevoegd aan richtlijn 2011/16/EU bij artikel 1, 20), van richtlijn (EU) 2021/514, en waarvan de Nederlandse tekst luidt: “*voor zover beschikbaar*, het aantal dagen dat elke eigendomslijst werd verhuurd tijdens de rapportageperiode en het type van elke eigendomslijst” (cursivering aangebracht).

De Nederlandse tekst van de ontworpen bepaling moet dan ook worden aangepast in die zin. Bovendien wil het de Raad van State voorkomen dat de Franse tekst van dezelfde richtlijn bepaling (“le cas échéant”) een minder vergaande draagwijdte heeft dan onder meer de Nederlandse tekst, de Engelse tekst (“where available”) en de Duitse tekst (“falls verfügbar”). Uit die drie laatste taalversies kan immers worden afgeleid dat de betrokken informatie moet worden meegedeeld wanneer ze beschikbaar is, terwijl de Franse tekst daarover meer vrijblijvend lijkt te zijn geformuleerd. Het is raadzaam om daarover contact op te nemen met het bevoegde directoraat-generaal van de Europese Commissie, om na te gaan welke formulering in de Franse tekst van de ontworpen bepaling moet worden gebruikt en of eventueel een rectificatie van de Franse tekst van de richtlijn nodig is.

9. In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 321^{sexies}, § 6, van het WIB schrijve men “rechtvaardigt” in plaats van “verrechtvaardigt”.

*

¹⁰ Zie *Beginselen van de wetgevingstechniek. Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbeveling 128 (te raadplegen op www.raadvst-consetat.be).

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 juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis vise à transposer la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 'modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal'. Cette directive a pour objet d'améliorer le cadre existant pour l'échange d'informations et la coopération administrative afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale, compte tenu du recours croissant à des plateformes numériques pour louer des biens immobiliers, proposer des services personnels (contre paiement), vendre des biens ou louer des transports.

À cet effet, l'avant-projet instaure, entre autres, l'obligation pour les opérateurs de plateformes de collecter des informations, ainsi qu'une obligation de déclaration à l'égard de ces opérateurs de plateformes. Par ailleurs, la possibilité est également prévue, dans le cadre de la coopération administrative entre États membres, d'effectuer un contrôle conjoint.

FORMALITÉS

3. Dans la mesure où la réglementation en projet concerne des impôts régionaux ², l'autorité fédérale ne peut être réputée compétente en la matière que si le service de ces impôts n'a pas encore été transféré aux régions concernées ³.

À la question de savoir si l'avant-projet à l'examen a fait l'objet d'une concertation avec les régions concernées, conformément à l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', le délégué a répondu ce qui suit :

« Les régions et le SPF Finances ont pu échanger leurs points de vue concernant la transposition de cette directive durant l'élaboration du projet. Comme pour les versions précédentes de la directive DAC, les Régions ont laissé entendre qu'elles procéderaient également à la transposition de la directive, à l'exception du volet concernant les opérateurs de plateforme étant donné qu'il s'agit dans ce cas d'une obligation de

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

² Ce qui est le cas du chapitre 3 de l'avant-projet (qui concerne les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 4^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions') et du chapitre 5 de l'avant-projet (relatif aux droits d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 6^o à 8^o, de la même loi spéciale).

³ Voir l'article 5, § 3, de la loi spéciale du 16 janvier 1989. Lorsque le service de l'impôt concerné a bien été transféré, il revient à la région concernée de transposer elle-même la directive (UE) 2021/514 pour cet impôt.

déclaration unique au sein de l'Union européenne et que les informations récoltées dans ce cadre concernent les impôts sur les revenus. Ces transpositions par les régions concernées leur permettront d'être déjà en ordre au niveau des transpositions des directives européennes lorsqu'elles reprendront totalement à leur compte le service des impôts concernés. Il est de plus à noter qu'un accord de coopération entre l'État fédéral et les entités fédérées devrait être adopté prochainement en ce qui concerne les différentes versions de la directive DAC ».

Même si l'échange de points de vue avec les régions auquel le délégué fait référence peut être considéré comme une concertation au sens de la disposition de loi spéciale précitée, ce que le Conseil d'État n'est pas en mesure d'apprécier, il en faut un compte rendu écrit formel afin de pouvoir démontrer que la formalité concernée a été accomplie.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4. Le tableau de transposition communiqué par le délégué semble ne pas être correct sur certains points⁴. En outre, ce tableau de transposition ne contient pas toutes les dispositions pertinentes de la directive qui doivent être transposées. Or, l'article 1^{er}, § 1^{er}, alinéa 3, de l'avant-projet mentionne qu'il s'agit d'une transposition complète de la directive (UE) 2021/514. À la question de savoir si l'avant-projet transpose bien entièrement la directive, le délégué a donné la réponse suivante :

« Il s'agit bel et bien d'une transposition complète de la directive. Certains articles ne sont pas transposés car ils n'apportent pas de modification directe au droit national. Il s'agit par exemple des articles expliquant des démarches qui seront entreprises par la Commission européenne (mise à disposition d'un soutien technique par la Commission dans l'article 1, 15 de la directive). Un tel article n'a aucun intérêt à se retrouver dans la législation nationale.

Dans certains cas, les modifications apportées par la directive 2021/514 à la directive 2011/16 sont uniquement des reformulations qu'il n'est pas nécessaire de transposer dans la mesure où le texte transposé en droit belge ne reprenait pas mot pour mot le texte de la directive 2011/16.

Concernant la référence à l'annexe V, partie IV, F, 4), cette dernière n'apparaît pas dans le tableau de concordance mais a bien fait l'objet d'une transposition dans l'article 6 du projet de loi de transposition. La rédaction complexe de la directive dont les articles sont directement impactés par de nombreux points énoncés dans les annexes rend assez compliquée la rédaction d'un tableau de concordance ».

Dans tous les cas, le tableau de transposition devra encore être minutieusement vérifié afin de s'assurer qu'il est complet et correct. Il est également conseillé de l'intégrer dans les documents parlementaires lors du dépôt de l'avant-projet à la Chambre des représentants.

⁴ Ainsi, le tableau de transposition mentionne que les articles 10, 4^o et 13, 5^o, de l'avant-projet transposeraient l'article 1^{er}, 3), de la directive (UE) 2021/514, alors qu'il s'agit en fait d'une transposition de l'article 1^{er}, 2), de cette directive, et plus précisément du nouvel article 5bis, paragraphe 3, de la directive 2011/16/UE. Le tableau de transposition indique également que les articles 13, 8^o et 13, 10^o, de l'avant-projet transposent respectivement l'article 1^{er}, 7), b) et l'article 1^{er}, 10), de la directive (UE) 2021/514, alors qu'il s'agit d'une transposition respectivement de l'article 1^{er}, 10), et de l'article 1^{er}, 11), de cette directive.

5. L'article 445, § 6, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (article 11 de l'avant-projet) prévoit une amende administrative pour l'opérateur de plateforme en cas de non-respect de l'obligation d'enregistrement ou en cas de continuation de l'activité après une révocation, ainsi que dans le cas où des informations n'ont pas été communiquées ou l'ont été de manière tardive ou incomplète. En cas de fourniture incomplète d'informations, l'amende va de 1.250 à 12.500 euros et, en cas d'intention frauduleuse ou d'intention de nuire, elle varie de 2.500 à 25.000 euros. En cas de non-fourniture ou de fourniture tardive d'informations, elle est de 5.000 à 50.000 euros et, en cas d'intention frauduleuse ou d'intention de nuire, elle varie de 12.500 à 100.000 euros .

L'article 445, § 6, alinéa 6, en projet, du CIR 92 dispose toutefois qu'en l'absence de mauvaise foi, il peut être renoncé à l'application de l'amende. Cette disposition s'applique tant au cas de fourniture incomplète d'informations qu'à celui de non-fourniture ou de fourniture tardive d'informations. Cette disposition met en œuvre l'article 1^{er}, 19), de la directive (UE) 2021/514 qui, dans la disposition relative aux sanctions figurant à l'article 25*bis* de la directive 2011/16/UE ⁵, ajoute une référence à l'article 8 *bis quater* de cette même directive (inséré par l'article 1^{er}, 8), de la directive (UE) 2021/514).

Selon la Cour constitutionnelle, l'appréciation de la gravité d'un manquement et la sévérité avec laquelle ce manquement peut être puni relèvent du pouvoir d'appréciation du législateur, dont le choix du degré de la peine ne peut toutefois conduire à une différence de traitement manifestement déraisonnable entre des infractions comparables ⁶. En outre, l'article 25*bis* de la directive 2011/16/UE prescrit qu'en plus d'être effectives et dissuasives, les sanctions que les États membres déterminent doivent être, également proportionnées, ce qui implique qu'elles doivent être en rapport avec la gravité du manquement.

Dans la réglementation en projet, les sanctions minimale et maximale prévues pour la non-fourniture ou la fourniture tardive d'informations sont quatre fois plus élevées que celles établies pour la fourniture incomplète d'informations, y compris quand une aggravation de la peine est prévue en cas d'intention frauduleuse ou d'intention de nuire. On peut se demander si cette différence se justifie dans tous les cas. Ainsi, un opérateur de plateforme qui fournit les informations ne fût-ce qu'un jour en retard, mais qui transmet effectivement à cette occasion toutes les données, est puni beaucoup plus sévèrement que l'opérateur de plateforme qui, certes, s'exécute dans les délais, mais fournit des informations incomplètes. Le fait qu'en l'absence de mauvaise foi, il puisse être renoncé à l'amende ne change rien à la grande différence des amendes qui peuvent être infligées.

Le choix de la fourchette pour les amendes précitées doit être reconsidéré à la lumière de ce qui précède.

⁵ Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 'relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE'.

⁶ Voir C.C., 31 mai 2011, n° 100/2011, B.6 ; C.C., 6 juin 2014, n° 88/2014, B.7 ; C.C., 11 juin 2015, n° 86/2015, B.21.2 ; C.C., 14 décembre 2016, n° 159/2016, B.7 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 96/2017, B.11 ; C.C., 20 octobre 2022, n° 134/2022, B.10.2.

6. Les articles 4, 5, 9, 10, 1° et 10, 11° du projet concernent le traitement de données à caractère personnel.

Conformément à l'article 22 de la Constitution, tout traitement de données à caractère personnel et, plus généralement, toute limitation du droit à la vie privée, sont soumis au respect d'un principe de légalité formelle.

En réservant au législateur compétent le pouvoir de fixer dans quels cas et à quelles conditions il peut être porté atteinte au droit au respect de la vie privée, l'article 22 de la Constitution garantit à tout citoyen qu'aucune ingérence dans l'exercice de ce droit ne peut avoir lieu qu'en vertu de règles adoptées par une assemblée délibérante, démocratiquement élue. Une délégation à un autre pouvoir n'est toutefois pas contraire au principe de légalité, pour autant que l'habilitation soit définie de manière suffisamment précise et porte sur l'exécution de mesures dont les « éléments essentiels » sont fixés préalablement par le législateur ⁷.

Par conséquent, les « éléments essentiels » des traitements de données à caractère personnel doivent être fixés dans la loi elle-même. À cet égard, la section de législation considère que, quelle que soit la matière concernée, constituent, en principe, des 'éléments essentiels' les éléments suivants : 1°) les catégories de données traitées; 2°) les catégories de personnes concernées; 3°) la finalité poursuivie par le traitement; 4°) les catégories de personnes ayant accès aux données traitées; et 5°) le délai maximal de conservation des données ⁸.

L'avant-projet ou les dispositions modifiées du CIR 92 déterminent la catégorie de données traitées, les personnes concernées, la finalité poursuivie et les personnes ayant accès aux données collectées. Il ressort toutefois de ce qui suit que le délai maximal de conservation n'est pas clairement réglé ou ne l'est pas suffisamment.

6.1. L'article 9 de l'avant-projet concerne les délais de conservation des registres visés à l'article 321quinquies, § 9, du CIR 92 et des données recueillies et communiquées conformément aux articles 321quinquies et 321sexies du CIR 92. Il prévoit que les délais de conservation des « données recueillies et communiquées (...), juridiquement protégées, sont déterminables au moyen des délai[s] fiscaux et non-fiscaux [lire : non fiscaux] par lesquels est lié le Service public fédéral Finances ».

Tout d'abord, la référence aux « délai[s] fiscaux et non-fiscaux [lire : non fiscaux] par lesquels est lié le Service public fédéral Finances » n'est pas claire du tout. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« S'agissant ici d'une communication d'informations recueillies visant à permettre de vérifier la situation fiscale des utilisateurs de la plateforme et s'agissant en même temps d'une obligation fiscale de communication pour l'opérateur de plateforme, il s'agit du délai classique de 7 ans prévu par les articles 315 et 315bis du CIR 92. Ces documents

⁷ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle : voir notamment C.C., 18 mars 2010, n° 29/2010, B.16.1 ; C.C., 20 février 2020, n° 27/2020, B.17.

⁸ Avis C.E. 68.936/AG du 7 avril 2021 sur un avant-projet de loi 'relative aux mesures de police administrative lors d'une situation d'urgence épidémique', *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1951/001, p. 119 (observations 101 et 102). Voir également C.C., 22 septembre 2022, n° 110/2022, B.11.2 ; C.C., 10 mars 2022, n° 33/2022, B.13.1.

peuvent être utilisés durant toute la période couverte par les délais d'imposition et d'investigation de l'administration ».

On peut se rallier au délai maximal de conservation tel qu'il est défini par le délégué. L'article 9 de l'avant-projet sera adapté en ce sens.

6.2. L'article 10, 11°, de l'avant-projet, qui insère un paragraphe 6/5 à l'article 338 du CIR 1992, contient la liste des informations concernant l'opérateur de plateforme déclarant que le Service public fédéral Finances, qui a reçu la déclaration visée à l'article 321sexies, du CIR 92, doit communiquer à l'autorité compétente de la juridiction soumise à déclaration. Le délai maximal de conservation des données visées à l'article 338, § 6/5, en projet, du CIR 92 n'est toutefois pas réglé. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« La durée de conservation est la même que celle qui s'applique aux opérateurs de plateforme en ce sens que le SPF Finances ne conserve pas les informations plus longtemps que les délais dont il dispose pour établir l'impôt, passé ce délai les informations deviennent inutilisables ».

Il ressort de la réponse du délégué que le délai de conservation prévu à l'article 9 de l'avant-projet s'applique également aux informations que le Service public fédéral Finances doit communiquer conformément à l'article 338, § 6/5, du CIR 92. L'article 9 de l'avant-projet doit dès lors être complété en ce sens.

6.3. Le délégué a par ailleurs déclaré que l'article 9 de l'avant-projet sera adapté à la suite de l'avis n° 229/2022 de l'Autorité de protection des données du 29 septembre 2022 :

« L'Autorité de protection des données suggère ainsi de reformuler l'article 321decies comme suit :

‘Les opérateurs de plateformes déclarants doivent conserver les registres visés à l'article 321quinquies, § 9 et les données à caractère personnel recueillies et communiquées conformément aux articles 321quinquies et 321sexies pendant le délai de conservation des livres et documents fixé par les articles 315 et 315bis du CIR 1992. Le cas échéant, ces données doivent être conservées au-delà de cette période si cela est nécessaire à la gestion d'un contentieux.

L'administration doit conserver les données à caractère personnel qui lui ont été communiquées conformément à l'article 321sexies pour la période pendant laquelle elle peut, en vertu des articles 333 et 354 du CIR 1992, établir l'impôt et procéder à des investigations ainsi que pour la période pendant laquelle le contribuable peut contester la dette fiscale établie sur la base des données ainsi conservées. Le cas échéant, ces données doivent être conservées au-delà de cette période si cela est nécessaire à la gestion d'un contentieux.’

Le texte sera adapté afin de rencontrer cette remarque ».

On peut se rallier à cette adaptation.

6.4. Enfin, on n'aperçoit pas ce qu'il faut entendre précisément par « juridiquement protégées », ce qui nuit à la clarté et à la sécurité juridique⁹. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Juridiquement protégé fait référence au fait que ces données personnelles tombent dans le cadre du RGPD ».

Le terme « données à caractère personnel », tel qu'il est utilisé dans la proposition de texte faite par le délégué à l'observation 6.3, est donc suffisant.

EXAMEN DU TEXTE

Articles 2 et 3

7. L'article 18, alinéa 2, de la loi du 20 décembre 2020 'portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude urgentes' dispose que ses articles 15 et 16, qui insèrent respectivement la section 1^{quater} et l'article 321^{quater} dans le CIR 92, « cessent d'être en vigueur le jour où la transposition de la directive relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal entre en vigueur dans notre droit interne ». Par la référence à cette directive, on vise sans doute la directive (UE) 2021/514.

À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« La section actuellement en vigueur dans le CIR 92 concerne des obligations visant également des opérateurs de plateforme, ce système a été mis en place pour une durée limitée étant donné que la directive DAC 7 était déjà à un stade très avancé. Les deux mécanismes ne peuvent pas coexister étant donné que la directive DAC 7 offre un cadre plus large et surtout prévoit un système de déclaration unique dans l'Union Européenne. Maintenir les deux systèmes serait par conséquent contraire à la directive.

Suite à la remarque du Conseil d'État sur ce point, une disposition transitoire va cependant être ajoutée afin de maintenir en vigueur l'article 321^{quater} actuel du CIR 92 jusqu'au 31 mars 2023 et de supprimer l'alinéa 2 de l'article 18 de la loi du 20 décembre 2020.

En effet l'article 321^{quater} actuel du CIR 92 prévoit que la déclaration pour les opérations réalisées durant l'année 2022 devra être introduite par les opérateurs au plus tard pour le 31 mars 2023. La transposition de la directive DAC 7 devant entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2023, cette dernière ne produira ses premières déclarations que pour les opérations réalisées durant l'année 2023. Il pourrait par conséquent y avoir un trou d'un an dans les déclarations à défaut d'un tel ajout ».

⁹ Voir également l'avis précité de l'Autorité de protection des données, observations 14 et 15.

Indépendamment du fait que la fin de vigueur de dispositions modificatives déjà entrées en vigueur est en fait inutile, dès lors qu'elle n'annule pas la modification en elle-même¹⁰, il est conseillé, afin d'assurer la sécurité juridique, d'abroger l'article 18, alinéa 2, de la loi du 20 décembre 2020 et de faire entrer cette disposition abrogatoire en vigueur avant la modification de la section 1^{quater} et de l'article 321^{quater} du CIR 92 par les articles 2 et 3 de l'avant-projet.

Article 5

8. Le texte néerlandais de l'article 321^{sexies}, § 5, 3), h), en projet, du CIR 92 (article 5 de l'avant-projet) prévoit que chaque opérateur de plateforme déclarant communique « le cas échéant » (« in voorkomend geval ») au service compétent du Service public fédéral Finances, en ce qui concerne chaque vendeur à déclarer qui a exercé une activité concernée consistant en la location de biens immobiliers, le nombre de jours de location pour chaque lot au cours de la période de déclaration et le type correspondant à chaque lot. Cette disposition transpose l'annexe V, section III, point B, 3, h), ajouté à la directive 2011/16/UE par l'article 1^{er}, 20), de la directive (UE) 2021/514, et dont le texte néerlandais s'énonce comme suit : « *voor zover beschikbaar, het aantal dagen dat elke eigendomslijst werd verhuurd tijdens de rapportageperiode en het type van elke eigendomslijst* » (italiques ajoutés).

On adaptera dès lors le texte néerlandais de la disposition en projet en ce sens. Par ailleurs, il apparaît au Conseil d'État que le texte français de la même disposition de la directive (« le cas échéant ») a une portée plus limitée que, notamment, le texte néerlandais, le texte anglais (« where available ») et le texte allemand (« falls verfügbar »). Il se déduit en effet de ces trois dernières versions linguistiques que les informations concernées doivent être communiquées lorsqu'elles sont disponibles, alors que, tel qu'il est formulé, le texte français semble laisser davantage de liberté à cet égard. Il est conseillé de prendre contact à ce sujet avec la direction générale compétente de la Commission européenne afin de vérifier quelle formulation doit être utilisée dans le texte français de la disposition en projet et si une rectification du texte français de la directive est éventuellement nécessaire.

9. Dans le texte néerlandais de l'article 321^{sexies}, § 6, en projet, du CIR 92, on écrira « rechtvaardigt » au lieu de « verrechtvaardigt ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

¹⁰ Voir *Principes de technique législative. Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandation 128 (à consulter sur www.raadvst-consetat.be).