



RAAD VAN STATE  
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT  
section de législation

advies 74.775/3  
van 26 januari 2024

avis 74.775/3  
du 26 janvier 2024

over

sur

een voorontwerp van wet ‘tot digitalisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, de bedrijven, de rechtspersonen en bepaalde derden en tot opheffing van de wet van 26 januari 2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten’

un avant-projet de loi ‘visant à digitaliser les relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens, les entreprises, les personnes morales et certains tiers et abrogeant 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’

Op 27 oktober 2023 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 digitalisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, de bedrijven, de rechtspersonen en bepaalde derden en tot opheffing van de wet van 26 januari 2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 16 januari 2024. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Yves DEPOORTER, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Peter SCHOLLEN, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 26 januari 2024.

\*

Le 27 octobre 2023, 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 ‘visant à digitaliser les relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens, les entreprises, les personnes morales et certains tiers et abrogeant 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’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 16 janvier 2024. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Yves DEPOORTER, greffier.

Le rapport a été présenté par Peter SCHOLLEN, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 26 janvier 2024.

\*

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

\*

### STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2.1. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe het mogelijk te maken dat in beginsel elke communicatie van belastingplichtigen en bepaalde derden met de Federale Overheidsdienst Financiën (hierna: FOD Financiën) langs elektronische weg verloopt. Eerder werd met hetzelfde doel 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’ aangenomen, die evenwel – op een beperkt aantal artikelen na – nog niet in werking is getreden.

In de memorie van toelichting bij het voorontwerp wordt aangegeven dat door de snelle evolutie in de afgelopen twee jaar van de technologische en organisatorische processen op het gebied van digitalisering, evenals de regelgeving die daarmee verband houdt, de wet van 26 januari 2021 het gestelde doel niet zou kunnen bereiken. Het huidige voorontwerp strekt er daarom toe de wet van 26 januari 2021 grotendeels op te heffen, nog voor zij in werking treedt, en om een nieuwe regeling aan te nemen die wel “*futureproof*” is door neutrale formuleringen in te voeren die elke verwijzing naar een specifieke technologie vermijden. De stellers van het voorontwerp beogen deze aan te nemen wet gefaseerd in werking te laten treden.

2.2. Om het beginsel van de digitale communicatie met de FOD Financiën in te voeren, wordt vooreerst het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) gewijzigd (artikelen 2 tot 42 van het voorontwerp). In titel VII van dat wetboek wordt een hoofdstuk I/1 ingevoegd inzake de “Digitalisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de belastingplichtigen en bepaalde derden” (artikel 9). Hierin wordt het principe geponeerd dat, behalve wanneer bijzondere regels anders bepalen, alle berichten die een persoon die houder is van een ondernemingsnummer verzendt aan de FOD Financiën, verzonden moeten worden door middel van een beveiligd elektronisch platform, en dat de FOD Financiën ook alle berichten aan deze persoon die betrekking hebben op de uitoefening van diens beroep, moet verzenden via een beveiligd elektronisch platform (artikel 11). Met natuurlijke personen die geen houder van een ondernemingsnummer zijn, kan er ook langs een elektronisch beveiligd platform worden gecommuniceerd, maar enkel indien zij hiervoor hebben gekozen. Anders gebeurt de communicatie met deze personen onder gesloten omslag (artikel 10).

Om deze principes nader uit te werken en om te verduidelijken dat de procedureregels op dezelfde wijze van toepassing zijn op de verschillende vormen van communicatie (elektronisch dan wel op papier waar nog toegelaten), wordt een aantal definities ingevoerd in het WIB 92 (artikel 2), worden nadere regels opgenomen over onder meer het

---

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

elektronisch ondertekenen van documenten (artikel 14) en over wat er moet gebeuren wanneer de elektronica het laat afweten (artikel 12) en wordt een aantal bepalingen van het WIB 92 die uitdrukkelijk naar de ene of de andere communicatiewijze verwijzen voortaan neutraal geformuleerd (zie bijvoorbeeld de artikelen 3 tot 5, 17 en 21 tot 25).

Vervolgens worden het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: WBTW) (artikelen 43 tot 53), het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (hierna: W.Reg.) (artikelen 54 tot 75), het Wetboek der successierechten (hierna: W.Succ.) (artikelen 76 tot 117), het Wetboek diverse rechten en taksen (hierna: W.Div.) (artikelen 118 tot 137), het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (hierna: WMGI) (artikelen 138 tot 154) en de wet van 21 februari 2003 'tot oprichting van een Dienst voor Alimentatievorderingen bij de Federale Overheidsdienst Financiën' (hierna: Wet DvA) (artikelen 161 tot 174) op vergelijkbare wijze gewijzigd, met dien verstande dat voor personen die houder zijn van een ondernemingsnummer niet steeds wordt verwezen naar het al dan niet uitoefenen van hun beroep.

Ook in de algemene wet inzake douane en accijnzen, gecoördineerd op 18 juli 1977 (hierna: AWDA), wordt het principe van de digitalisatie van de communicatie ingeschreven, maar met een uitzondering voor documenten opgesteld tijdens onderzoeken ter plaatse en controles op de openbare weg (artikelen 175 tot 177).

Voorts bevat het voorontwerp een aantal autonome bepalingen (artikelen 186 tot 193) die de (elektronische) communicatie regelen tussen de FOD Financiën en de belastingplichtigen of derden buiten de in de voormelde wetboeken en wetten bepaalde gevallen.

Daarnaast worden de hypotheekwet van 16 december 1851 (artikelen 155 tot 159), de domaniale wet van 22 december 1949 (artikel 160), de wet van 17 juli 2013 'betreffende de bescherming tegen valsemunterij en de handhaving van de kwaliteit van de geldomloop' (artikelen 178 en 179), de wet van 8 juli 2018 'houdende organisatie van een centraal aanspreekpunt van rekeningen en financiële contracten en tot uitbreiding van de toegang tot het centraal bestand van berichten van beslag, delegatie, overdracht, collectieve schuldenregeling en protest' (artikelen 180 en 181) en de Programmawet (I) van 29 maart 2012 (artikelen 182 tot 185) gewijzigd om het taalgebruik over de vorm van communicatie neutraal te maken.

2.3. Tot slot worden een aantal opheffingsbepalingen opgenomen in het voorontwerp (artikelen 194 tot 202). De wet van 26 januari 2021 wordt opgeheven, met uitzondering van de artikelen 19, 128 tot 132 en 214, die geen verband houden met de eigenlijke digitalisatie en reeds in werking zijn getreden (artikel 194). Vermits het opheffen van een wijzigingsbepaling die reeds in werking is getreden, de gewijzigde bepaling niet herstelt in zijn voorgaande toestand, wordt daarnaast voorzien in opheffingsbepalingen die ertoe strekken reeds in werking getreden wijzigingen die de wet van 26 januari 2021 heeft aangebracht in verband met de eigenlijke digitalisatie, terug ongedaan te maken (artikelen 195 tot 202).

De aan te nemen opheffing van de wet van 26 januari 2021 treedt in werking op de dag van bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad (artikel 203). De andere bepalingen van de aan te nemen wet treden voor alle of bepaalde categorieën van houders van een

ondernemingsnummer, evenals voor natuurlijke personen, in werking vanaf (lees: op) een datum te bepalen door de Koning, en ten laatste op 1 januari 2028 (artikel 204).

### VORMVEREISTEN

3. Krachtens artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ zorgt de Staat voor de dienst van de belasting “in overleg met het betrokken gewest”, tot het gewest de dienst van de belasting zelf in handen neemt. In zoverre de ontworpen regeling betrekking heeft op gewestelijke belastingen waarvoor de federale overheid nog de dienst verzorgt, dient er overleg te worden gepleegd met de betrokken gewesten.

De gemachtigde bevestigde dat het overleg met het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest en het Waalse Gewest, voor wie de federale overheid nog de dienst verzorgt van verschillende gewestelijke belastingen, lopende is.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het voormelde advies of het voormelde overleg nog wijzigingen zou ondergaan,<sup>2</sup> moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

### ALGEMENE OPMERKINGEN

#### A. Gelijkheidsbeginsel

4.1. In de ontworpen bepalingen met betrekking tot de elektronische communicatie tussen de FOD Financiën en particulieren, die worden ingevoegd in diverse fiscale wetboeken en wetten,<sup>3</sup> wordt – behalve voor wat betreft de Wet DvA – een onderscheid gemaakt tussen enerzijds natuurlijke personen die geen houder zijn van een ondernemingsnummer en voor wie een opt-in regeling geldt, en anderzijds personen die houder zijn van een ondernemingsnummer en voor wie elektronische communicatie – zij het soms enkel voor communicatie die betrekking heeft op hun beroep – verplicht zal zijn.

In de memorie van toelichting wordt het volgende gesteld inzake de elektronische communicatie met de FOD Financiën:

“Ook al blijven de grondslagen van de wet van 26 januari 2021 ongewijzigd in dit ontwerp, [...] deze wet [beoogt] de relaties tussen de FOD Financiën en de gebruikers te

---

<sup>2</sup> Namelijk andere wijzigingen dan diegene waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of dan wijzigingen die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

<sup>3</sup> Zie de ontworpen artikelen 304<sup>ter</sup> en 304<sup>quater</sup> van het WIB 92 (artikelen 10 en 11 van het voorontwerp), 69<sup>bis</sup> en 69<sup>ter</sup> van het WBTW (artikelen 47 en 48 van het voorontwerp), 288<sup>quater</sup> en 288<sup>quinquies</sup> van het W.Reg. (artikelen 70 en 71 van het voorontwerp), 162<sup>ter</sup> en 162<sup>quater</sup> van het W.Succ. (artikelen 113 en 114 van het voorontwerp), 211<sup>quinquies</sup> en 211<sup>sexies</sup> van het W.Div. (artikelen 133 en 134 van het voorontwerp), 97 en 98 van het WMGI (artikelen 150 en 151 van het voorontwerp) en 20 van de Wet DvA (artikel 170 van het voorontwerp) en de autonome bepalingen van de artikelen 188 en 189 van het voorontwerp.

baseren op volgende principes:

- *digital by default*: elke communicatie met de FOD Financiën moet voor de gebruikers a priori mogelijk zijn via elektronische weg, bedrijven moeten verplicht deze methode gebruiken, natuurlijke personen moeten nog steeds hun uitdrukkelijke toestemming geven voor het gebruik van elektronische communicatie [...].”

In de artikelsgewijze toelichting bij artikel 11 van het voorontwerp, die volgens de artikelsgewijze toelichting *mutatis mutandis* ook voor de artikelen 48, 71, 114, 134, 151 en 189 van het voorontwerp geldt, wordt de verplichting tot elektronische communicatie met de FOD Financiën voor de houders van een ondernemingsnummer als volgt nader uiteengezet:

“Dit artikel verduidelijkt de regels die van toepassing zijn op elke persoon, die beschikt over een ondernemingsnummer en die handelt in de uitoefening van zijn beroep.

Het begrip ‘persoon’ betreft zowel de belastingplichtige als de derde die beschikt over een ondernemingsnummer.

Het eerste lid van dit artikel legt het principe vast dat elk inkomend bericht aan de Federale Overheidsdienst Financiën dat afkomstig is van een persoon die beschikt over een ondernemingsnummer en die handelt binnen de uitoefening van zijn beroep, voortaan in principe langs elektronische weg zal worden verzonden door middel van een beveiligd elektronisch platform aangezien zij geacht worden over de nodige geïnformatiseerde middelen te beschikken.

Een persoon, houder van een ondernemingsnummer, die handelt binnen de uitoefening van zijn beroep moeten dus momenteel verplicht gebruik maken van de eBox voor de houders van een ondernemingsnummer die door de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid wordt aangeboden.

Echter, de persoon, houder van een ondernemingsnummer, die niet handelt in de uitoefening van zijn beroep, zal niet verplicht zijn om de eBox te gebruiken. Dit geldt bijvoorbeeld wanneer een persoon houder is van een ondernemingsnummer maar de aangifte in de personenbelasting invult voor zijn ouders die er niet uitdrukkelijk voor gekozen hebben om elektronisch te communiceren met de Federale Overheidsdienst Financiën.

Het tweede lid van dit artikel stelt het principe vast dat elk bericht van de Federale Overheidsdienst Financiën aan een persoon die houder is van een ondernemingsnummer voortaan langs elektronisch weg door middel van een beveiligd elektronisch platform zal worden verzonden.”

4.2. Het gemaakte onderscheid naargelang wie houder is van een ondernemingsnummer lijkt aldus gebaseerd op de vraag of natuurlijke personen al dan niet als ‘professionelen’ kunnen worden beschouwd, en zij aldus al dan niet kunnen worden verondersteld over de nodige geïnformatiseerde middelen en knowhow te beschikken om elektronisch te communiceren.

In het licht van het gelijkheidsbeginsel, zoals gewaarborgd bij de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, rijst de vraag waarom de ene categorie belastingplichtigen elektronisch dient te communiceren, terwijl de andere categorie ervoor kan kiezen dat niet te doen. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de

betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.<sup>4</sup> Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Ook in de wet van 26 januari 2021 geldt als cruciaal onderscheid voor elektronische communicatie (weliswaar op basis van het criterium van de onderworpenheid aan de ene of de andere inkomstenbelasting) of de belastingplichtige al dan niet als ‘professioneel’ kan worden beschouwd. Zoals de Raad van State, afdeling Wetgeving, in advies 66.936/3 van 17 maart 2020 concludeerde,<sup>5</sup> kan ook thans worden aangenomen dat, hoewel er wellicht ook belastingplichtige natuurlijke personen zijn die houder zijn van een ondernemingsnummer maar onvoldoende knowhow bezitten om elektronisch te communiceren, en hoewel bestaande onderscheiden behandelingen op zichzelf niet volstaan om een gebeurlijke discriminatie te verantwoorden, de twee categorieën niet vergelijkbaar zijn of, indien dat toch het geval zou zijn, het criterium van al dan niet houder van een ondernemingsnummer te zijn objectief en pertinent, alsook redelijk verantwoord is.

Hieromtrent kan het volgende nog worden opgemerkt.

Enerzijds voorziet het ontworpen artikel 304*quinquies* van het WIB 92 erin dat de verplichting tot gebruik van het elektronisch platform niet geldt wanneer een bericht niet verzonden kan worden ingevolge overmacht of wanneer een persoon zich niet heeft kunnen identificeren bij een beveiligd elektronisch platform, omdat het beveiligd elektronisch platform technisch niet geconfigureerd is om deze persoon toe te staan er verbinding mee te maken (artikel 12 van het voorontwerp). Een gelijksoortige regeling komt voor in de ontworpen artikelen 69*quater* van het WBTW (artikel 49 van het voorontwerp), 288*sexies* van het W.Reg. (artikel 72 van het voorontwerp), 162*quinquies* van het W.Succ. (artikel 115 van het voorontwerp), 211*septies* van het W.Div. (artikel 135 van het voorontwerp), 99 van het WMGI (artikel 152 van het voorontwerp) en 21 van de Wet DvA (artikel 171 van het voorontwerp) en de autonome bepaling artikel 190 van het voorontwerp.

Anderzijds acht de Raad van State het wel raadzaam dat in de praktijk toch in enige bijstand wordt voorzien voor personen die moeilijkheden ondervinden bij het gebruik van een beveiligd elektronisch platform.

---

<sup>4</sup> Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

<sup>5</sup> Zie adv.RvS 66.936/3 van 17 maart 2020 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 26 januari 2021, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1697/001, 119-120, opmerking 17.

4.3. Aangezien de achterliggende logica voor de verplichting tot het elektronisch communiceren niet verschillend is naargelang over welke belasting of verplichting met de FOD Financiën wordt gecommuniceerd, is het raadzaam dat het gemaakte onderscheid op basis van het al dan niet houder zijn van een ondernemingsnummer consequent wordt toegepast over de verschillende fiscale wetboeken en wetten heen.

Dat is evenwel op dit moment nog niet het geval.

Wat betreft de ontworpen bepaling van het WIB 92 geldt de verplichting om te communiceren door middel van een beveiligd elektronisch platform voor berichten van deze persoon aan de FOD Financiën in beginsel van zodra de persoon houder is van een ondernemingsnummer, maar voor berichten van de FOD Financiën aan deze persoon enkel wanneer deze betrekking hebben op de uitoefening van zijn beroep. Deze regeling inzake het WIB 92 geldt als standaardregel, waarop de bepalingen in de andere fiscale wetboeken zijn gebaseerd. Nochtans wordt in de ontworpen bepalingen van de verschillende fiscale wetboeken en wetten niet steeds op dezelfde wijze omgegaan met de vraag of houder zijn van een ondernemingsnummer als natuurlijke persoon volstaat om onder de verplichting tot elektronisch communiceren te vallen dan wel of deze verplichting enkel geldt voor berichten die betrekking hebben op de uitoefening van het beroep van deze persoon.

Zo geldt in de ontworpen bepalingen van het WBTW, het W.Reg., het W.Succ. en het W.Div. en in de autonome bepalingen van het voorontwerp, de verplichting om te communiceren door middel van een beveiligd elektronisch platform in beginsel van zodra de persoon houder is van een ondernemingsnummer en dit in beide richtingen (dus zowel voor berichten van deze persoon aan de FOD Financiën als voor berichten van de FOD Financiën aan deze persoon).

In de ontworpen bepaling van het WMGI geldt dan weer de verplichting om te communiceren door middel van een beveiligd elektronisch platform voor een persoon die houder is van een ondernemingsnummer in beginsel enkel wanneer deze handelt binnen de uitoefening van zijn beroep en dit in beide richtingen (dus zowel voor berichten van deze persoon aan de FOD Financiën als voor berichten van de FOD Financiën aan deze persoon).

In de ontworpen bepaling van de Wet DvA wordt het criterium van het al dan niet houder zijn van een ondernemingsnummer zelfs niet gehanteerd en geldt voor iedereen de opt-inregeling.

Gevraagd naar de reden voor deze verschillen, antwoordde de gemachtigde:

“L’obligation de communiquer par voie électronique pour les personnes titulaires d’un numéro d’entreprise a effectivement été traitée de façon différente dans les différents codes fiscaux et lois particulières présentes dans l’avant-projet de loi.

Dans le cadre des dispositions du Code de la TVA, du Code des droits d’enregistrement, du Code des droits de succession et du Code des droits et taxes divers ainsi que dans les dispositions autonomes de l’avant-projet de loi, l’obligation de communiquer au moyen d’une plate-forme électronique sécurisée s’applique en principe dès que la personne est titulaire d’un numéro d’entreprise et ce, dans les deux sens. Ceci implique dès lors que si la personne est titulaire d’un numéro d’entreprise, l’ensemble des

messages de cette personne au SPF Finances ou du SPF Finances à cette personne – que ces messages soient d'ordre privé ou d'ordre professionnel – seront transmis obligatoirement par voie électronique. Il serait en effet impossible lorsque par exemple une demande de renseignements est envoyée par le SPF Finances à cette personne de différencier ce qui est d'ordre privé et ce qui est d'ordre professionnel. De même, dans le cadre du traitement par le SPF Finances d'une déclaration à l'impôt des personnes physiques d'une personne physique titulaire d'un numéro d'entreprise et du calcul de l'impôt qui en résulte, il est inévitable que des éléments de nature professionnelle et privée interagissent. L'obligation de communiquer par voie électronique pour les personnes titulaires d'un numéro d'entreprise devrait être traitée de la même façon dans le cadre des dispositions en projet du CIR 92 et ce, dans les deux sens. Les dispositions du CIR 92 seront corrigées en ce sens.

Dans le cadre du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non-fiscales (CRAF), l'obligation de communiquer au moyen d'une plate-forme électronique sécurisée est traitée différemment. L'obligation de communiquer au moyen d'une plate-forme électronique sécurisée pour un redevable ou un codébiteur, ou un tiers, titulaire d'un numéro d'entreprise ne s'applique en principe que lorsque ce redevable, ce codébiteur ou ce tiers agit dans le cadre de l'exercice de son activité professionnelle et ce dans les deux sens. Ceci se justifie par le fait que les dispositions du CRAF visent tant des créances fiscales que non fiscales (amendes pénales, pensions alimentaires, ...). Ainsi, lorsqu'un redevable, un codébiteur ou un tiers, personne physique titulaire d'un numéro d'entreprise n'agit pas dans l'exercice de sa profession, il aura le choix de transmettre son message sous pli fermé ou par voie électronique. Il ne peut en effet se concevoir pour des raisons de protection des données à caractère personnel que cette personne, par exemple condamnée pour des infractions de roulage au paiement d'amendes pénales, reçoive les messages relatifs au recouvrement de ces amendes pénales par le biais de son eBox entreprise auquel son mandataire aura potentiellement accès.

Dans le cadre de la loi du 21 février 2003 créant un service des créances alimentaires au sein du Service public fédéral Finances, il n'y a pas lieu de distinguer selon que le créancier d'aliments et le débiteur d'aliments agissent ou non en leur qualité de titulaire d'un numéro d'entreprise, puisque dans le cadre de l'application de la loi précitée, le créancier d'aliments et le débiteur d'aliments n'agissent jamais en qualité de titulaire d'un numéro d'entreprise."

Met dit antwoord lijkt te worden voorgesteld om de specifieke regeling in de ontworpen bepaling van het WIB 92 niet te handhaven en om deze in overeenstemming te brengen met de aanpak in de ontworpen bepalingen van het WBTW, het W.Reg., het W.Succ. en het W.Div. en in de autonome bepalingen van het voorontwerp. Hiermee kan worden ingestemd.

Voor het overige is het raadzaam om met de bepalingen van de andere fiscale wetboeken en wetten in dezelfde logica te blijven, namelijk dat wie houder is van een ondernemingsnummer verplicht communiceert via een beveiligd elektronisch platform. Ook de voor het WMGI aangehaalde privacybezwaren kunnen worden vermeden door communicatie die geen betrekking heeft op de uitoefening van zijn beroep voor de houder van een ondernemingsnummer te richten aan zijn *eBox Burger* in plaats van aan zijn *eBox Enterprise*.

## B. Rechtszekerheidsbeginsel

5.1. Omtrent het lopen van termijnen naar aanleiding van elektronisch verzonden berichten bepalen de ontworpen artikelen 304*sexies*, derde en vierde lid, van het WIB 92 (artikel 13 van het voorontwerp), 69*quinquies*, derde en vierde lid, van het WBTW (artikel 50 van het voorontwerp), 288*septies*, derde en vierde lid, van het W.Reg. (artikel 73 van het voorontwerp), 162*sexies*, derde en vierde lid, van het W.Succ. (artikel 116 van het voorontwerp), 211*octies*, derde en vierde lid, van het W.Div. (artikel 136 van het voorontwerp), 100, derde en vierde lid, van het WMGI (artikel 153 van het voorontwerp) en 21/1, derde en vierde lid, van de Wet DvA (artikel 172 van het voorontwerp) en de autonome bepaling artikel 191, derde en vierde lid, van het voorontwerp, het volgende<sup>6</sup>:

“Behoudens indien de wettelijke of reglementaire bepalingen anders bepalen, is het de derde werkdag die volgt op de datum van terbeschikkingstelling [...] [zoals vermeld] in de titel van het bericht op het beveiligd elektronisch platform van de Federale Overheidsdienst Financiën, [dat werd]<sup>7</sup> verzonden of ontvangen door middel van een beveiligd elektronisch platform, die het vertrekpunt zal zijn van de termijnen die van toepassing zijn voor het vervullen van de verplichtingen in dit Wetboek, de bijzondere wetsbepalingen op het stuk van de inkomstenbelastingen of van de tot uitvoering ervan genomen besluiten.

Wanneer een bericht wordt verzonden door de Federale Overheidsdienst Financiën door middel van een beveiligd elektronisch platform en wanneer de datum van terbeschikkingstelling van het bericht in de titel van het bericht op het beveiligd elektronisch platform van de Federale Overheidsdienst Financiën en de datum van verzending van het bericht verzonden door middel van een beveiligd elektronisch platform verschillend zijn, zal de datum die het voordeligst is voor de betrokken persoon het vertrekpunt van de termijn zijn.”

5.2. Hieromtrent dient het volgende te worden opgemerkt. In een recent advies stelde de Raad van State, afdeling Wetgeving, het volgende: “Het louter vermelden op een internetloket biedt echter geen rechtszekerheid en geen zekerheid dat de landbouwer daadwerkelijk kennis heeft genomen van de beslissing. De vermelding volstaat op zich dus niet als kennisgeving die een bezwaartermijn doet lopen.”<sup>8</sup>

Bij een bericht verzonden via een beveiligd elektronisch platform is de zekerheid omtrent het vertrekpunt van het lopen van de termijn belangrijk. Om die reden werd aan de gemachtigde gevraagd op welke wijze de persoon die gebruik maakt van het elektronisch platform op de hoogte wordt gebracht van het feit dat een bericht aan hem ter beschikking werd gesteld, opdat er zekerheid is omtrent de mogelijkheid tot kennisname en het lopen van de termijn.

---

<sup>6</sup> In de ontworpen bepalingen van de andere fiscale wetboeken en wetten dan het WIB 92, en in de autonome bepaling, wordt de verwijzing naar “de bijzondere wetsbepalingen op het stuk van de inkomstenbelastingen” het best vervangen door een relevante verwijzing of weggelaten.

<sup>7</sup> Voor de leesbaarheid van deze bepalingen, zouden de voorgestelde aanpassingen kunnen worden overgenomen.

<sup>8</sup> Zie adv.RvS 74.348/1/V van 2 oktober 2023 over een voorstel van decreet ‘over de programmatieke aanpak stikstof’ (Parl.St. VI.Parl. 2022-23, nr. 1801/1), opmerking 42.

De gemachtigde antwoordde als volgt:

“Actuellement, il est admis que la réception d’un courrier papier du SPF Finances par une personne physique dans sa boîte aux lettres puisse déclencher des délais et ce, indépendamment du fait que cette personne ait ou non ouvert sa boîte aux lettres et ait effectivement pris connaissance du courrier papier qui lui a été transmis. On ne voit dès lors pas la raison qui justifierait que la communication par voie électronique nécessite davantage de garanties que la communication papier.

Lors de l’activation de son eBox citoyen, une personne physique peut en outre demander à être avertie de la présence d’un message dans son eBox par le biais d’une notification à une adresse mail de son choix. Par ailleurs, l’article 6, alinéa 4, de la loi du 13 septembre 2023 modifiant la loi du 27 février 2019 relative à l’échange électronique de messages par le biais de l’eBox indique : ‘Le Roi détermine, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, les conditions et modalités des mesures visant à informer les destinataires de la disponibilité d’un message dans l’eBox et à leur rappeler les messages non lus et les effets juridiques liés à l’eBox.’”

In de mate dat uit dit antwoord mag worden afgeleid dat de personen die gebruik maken van een elektronisch platform, steeds – ook wanneer dit neutraal benoemd elektronisch platform niet de eBox zou zijn – via hun eBox op de hoogte zullen worden gebracht van het feit dat er een bericht aan hen werd ter beschikking gesteld, kan worden aanvaard dat hierdoor de termijnen beginnen te lopen. Volgens artikel 7 van de wet van 27 februari 2019 ‘inzake de elektronische uitwisseling van berichten via de eBox’ brengt de elektronische uitwisseling van berichten via de eBox immers dezelfde rechtsgevolgen tot stand als de uitwisseling op niet-elektronische dragers en wordt deze uitwisseling geacht te voldoen aan een eventuele verplichting tot gebruik van een aangetekende zending, al dan niet met ontvangstbewijs.

Wel dient in de tekst van de betrokken ontworpen bepalingen te worden verduidelijkt dat om de termijnen te doen lopen de terbeschikkingstelling op een eventueel ander platform (zoals MyMinfin) steeds gepaard dient te gaan met de verwittiging van de betrokkene van deze terbeschikkingstelling via een bericht verzonden door middel van de eBox, en dit met gebruik van de neutrale omschrijving die hiervoor wordt gehanteerd in onder meer artikel 2 van het voorontwerp. Hierdoor zou ook de betekenis van het in opmerking 5.1 geciteerde ontworpen vierde lid verduidelijkt kunnen worden: dit lid doelt op de situatie waarin er een onderscheid zou zijn tussen de data vermeld op het platform en deze in de eBox.

### C. Overeenstemming taalversies

6. De overeenstemming tussen de Nederlandse en de Franse tekst van het voorontwerp moet worden nagekeken.

Zo worden in de ontworpen definitie van het begrip “aangetekende zending” of “envoi recommandé”, die wordt ingevoegd in diverse fiscale wetboeken en wetten en wordt gehanteerd in de autonome bepalingen, in de Nederlandse tekst de woorden “waarmee [...] kan worden aangetoond” gebruikt waar in de Franse tekst “qui permet de démontrer” (*die toelaat om aan te tonen*) wordt vermeld, en het woord “door” waar in de Franse tekst “par le biais du” (*door*

*middel van*) staat, wat telkens niet volledig hetzelfde uitdrukt.<sup>9</sup> Zo ook lijken de woorden “of een andere instelling” in de Nederlandse tekst van de ontworpen definitie van het begrip “beveiligd elektronisch platform” een tweede mogelijkheid aan te duiden van in samenwerking met wie een andere openbare instelling dan de FOD Financiën een computertoepassing kan ter beschikking stellen, terwijl het in de Franse tekst van de definitie van het begrip “plateforme électronique sécurisée” door de herhaling van het woord “par” (*door*) na de “ou” (*of*) blijkt te gaan om een derde mogelijke aanbieder van de computertoepassing.<sup>10</sup>

Een ander voorbeeld staat in de gelijksoortig ontworpen bepalingen met betrekking tot de elektronische communicatie tussen de FOD Financiën en de natuurlijke personen die geen houder zijn van een ondernemingsnummer, die worden ingevoegd in diverse fiscale wetboeken en wetten.<sup>11</sup> Hierin wordt in het tweede lid van zowel de eerste als de tweede paragraaf telkens de Franse zinsnede “En l’absence de déclaration explicite conformément à l’alinéa 1<sup>er</sup>” in het Nederlands vertaald als “Bij gebrek aan de in het eerste lid uitdrukkelijke verklaring”, wat taalkundig niet overeenstemt. Verder wordt in enkele van deze bepalingen een lid opgenomen over de situatie waarin in het Frans “l’ensemble de ces citoyens n’a pas explicitement choisi” en in het Nederlands “al deze burgers niet expliciet gekozen hebben”, hetgeen dus in de ene taal doelt op de hypothese *niet allemaal* en in de andere op de hypothese *allemaal niet*.<sup>12</sup>

#### D. Structuur van het voorontwerp

7. Volgens de handleiding wetgevingstechniek worden eerst de autonome bepalingen weergegeven en daarna de wijzigingsbepalingen.<sup>13</sup> In het voor advies voorgelegde voorontwerp wordt evenwel het onderdeel met de autonome bepalingen (hoofdstuk 15 van het voorontwerp) voorafgegaan door wijzigingsbepalingen en gevolgd door opheffingsbepalingen. Ter wille van de

<sup>9</sup> Zie de ontworpen artikelen 2, § 1, 20°, van het WIB 92 (artikel 2 van het voorontwerp), 1, § 16, van het WBTW (artikel 43 van het voorontwerp), 288<sup>ter</sup>, 1°, van het W.Reg. (artikel 69 van het voorontwerp), 162<sup>bis</sup>, 1°, van het W.Succ. (artikel 112 van het voorontwerp), 211<sup>quater</sup>, 1°, van het W.Div. (artikel 132 van het voorontwerp), 2, § 1, 14°, van het WMGI (artikel 138 van het voorontwerp), 2, 7°, van de Wet DvA (artikel 161 van het voorontwerp), 3, 4°, van de wet van 17 juli 2013 (artikel 178 van het voorontwerp) en 2, 14°, van de wet van 8 juli 2018 (artikel 180 van het voorontwerp) en de autonome bepaling artikel 187, 1°, van het voorontwerp.

<sup>10</sup> Zie de ontworpen artikelen 2, § 1, 21°, van het WIB 92 (artikel 2 van het voorontwerp), 1, § 17, van het WBTW (artikel 43 van het voorontwerp), 288<sup>ter</sup>, 2°, van het W.Reg. (artikel 69 van het voorontwerp), 162<sup>bis</sup>, 2°, van het W.Succ. (artikel 112 van het voorontwerp), 211<sup>quater</sup>, 2°, van het W.Div. (artikel 132 van het voorontwerp), 2, § 1, 15°, van het WMGI (artikel 138 van het voorontwerp) en 2, 8°, van de Wet DvA (artikel 161 van het voorontwerp) en de autonome bepaling artikel 187, 2°, van het voorontwerp.

<sup>11</sup> Zie de ontworpen artikelen 304<sup>ter</sup> van het WIB 92 (artikel 10 van het voorontwerp), 69<sup>bis</sup> van het WBTW (artikel 47 van het voorontwerp), 288<sup>quater</sup> van het W.Reg. (artikel 70 van het voorontwerp), 162<sup>ter</sup> van het W.Succ. (artikel 113 van het voorontwerp), 211<sup>quinquies</sup> van het W.Div. (artikel 133 van het voorontwerp), 97 van het WMGI (artikel 150 van het voorontwerp) en 20 van de Wet DvA (artikel 170 van het voorontwerp) en de autonome bepaling artikel 188 van het voorontwerp.

<sup>12</sup> Zie de ontworpen artikelen 288<sup>quater</sup>, §§ 1, derde lid, en 2, derde lid, van het W.Reg. (artikel 70 van het voorontwerp), 162<sup>ter</sup>, §§ 1, derde lid, en 2, derde lid, van het W.Succ. (artikel 113 van het voorontwerp) en 211<sup>quinquies</sup>, §§ 1, derde lid, en 2, derde lid, van het W.Div. (artikel 133 van het voorontwerp).

<sup>13</sup> *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbeveling 45, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State ([www.raadvst-consetat.be](http://www.raadvst-consetat.be)).

toegankelijkheid van de aan te nemen bepalingen verdient het de voorkeur om de autonome bepalingen naar voor te brengen.

#### E. Wetgevingstechnische moeilijkheden door uitgestelde inwerkingtreding en fixeren van de gewijzigde bepalingen

8. Artikel 204 van het voorontwerp bepaalt dat de aan te nemen wet (met uitzondering van artikel 194, vermits daarvoor een afzonderlijke inwerkingtredingsbepaling is opgenomen in artikel 203 van het voorontwerp) in werking zal treden voor alle of bepaalde categorieën van houders van een ondernemingsnummer, evenals voor natuurlijke personen, vanaf (lees: op) een datum respectievelijk te bepalen door de Koning, en ten laatste op 1 januari 2028.

In een recent advies heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, gewezen op de risico's verbonden aan de werkwijze om in de fiscale wetgeving wijzigingen aan te brengen die pas jaren later in werking zullen treden:

“Rekening houdend met het hoge tempo aan wijzigingen waaraan de fiscale wetgeving onderhevig is, is de Raad van State van oordeel dat een ver vooruitgeschoven uiterste datum van inwerkingtreding aanleiding kan geven tot praktische problemen, zoals die zich ook hebben voorgedaan met de even ver in de toekomst vooruitgeschoven uiterste datum van inwerkingtreding van de wet van 26 januari 2021 (zie opmerking 5).”<sup>14</sup>

Ook in verschillende andere recente adviezen heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, gewaarschuwd voor praktische problemen voortvloeiend uit de uitgestelde inwerkingtreding van de wet van 26 januari 2021.<sup>15</sup>

Dit risico op praktische problemen zal opnieuw rijzen als het huidige voorontwerp zou worden aangenomen met een ver uitgestelde inwerkingtreding.

9.1. Daarbovenop komt nog dat in het voorontwerp zelf meerdere wijzigingsbepalingen anticiperen op de inwerkingtreding van bepalingen van andere voorontwerpen die de stellers van

---

<sup>14</sup> Adv.RvS 74.571/3 van 20 november 2023 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 22 december 2023 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3417/001, 96, opmerking 18.

<sup>15</sup> Zie bijvoorbeeld adv.RvS 73.846/1/V-2/V van 15 september 2023 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 28 december 2023 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3607/001, 206, opmerkingen 1 en 2 van de rubriek “Artikel 8”; adv.RvS 73.708/3 van 17 juli 2023 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 23 november 2023 ‘houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde en houdende bijzondere invorderingsregels van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3569/001, 133, opmerking 25; adv.RvS 72.277/1 van 4 november 2022 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de wet van 26 december 2022 ‘tot wijziging van de wet van 15 mei 2014 houdende uitvoering van het pact voor competitiviteit, werkgelegenheid en relance, betreffende de tweede verlenging van de toepassingsperiode van de steunzones en tot invoering van een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor werkgevers die getroffen worden door een natuurramp’, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3018/001, 29-30, opmerking 8; adv.RvS 71.966/1/V-2/V van 31 augustus 2022 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de wet van 20 november 2022 ‘houdende diverse fiscale en financiële bepalingen’, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2899/001, 157-158, rubriek “Artikelen 96 tot 99”.

het voorontwerp in de loop van 2023 hebben opgemaakt en inmiddels wet zijn geworden.<sup>16</sup> Het blijkt evenwel dat niet alle wijzigingen uit de voorontwerpen waarop werd geanticipeerd ook aangenomen werden in de betrokken wetgevende procedure.<sup>17</sup> De stellers van het voorontwerp dienen voor alle ontworpen wijzigingen waarop werd geanticipeerd na te gaan of deze daadwerkelijk werden doorgevoerd en in werking zijn getreden, alvorens de bepalingen die daarop anticiperen op zinvolle wijze in werking zouden kunnen treden.

Ook voor bepalingen die reeds bij het opstellen van het voorontwerp anticipeerden op een wijziging aangebracht door een nog niet in werking getreden wet,<sup>18</sup> dient een dergelijk nazicht te gebeuren, aangezien uit het voorbeeld van de ontworpen opheffing van de wet van 26 januari 2021 blijkt dat niet alle aangenomen fiscale wetten ook in werking zullen treden.

Daarnaast wordt een aantal ontworpen wijzigingen uit het oog verloren: de door artikel 107, 1° en 2°, van het voorontwerp ontworpen vervanging van het eerste lid en wijziging van het tweede lid van artikel 151 van het W.Succ. nemen niet de vervanging van diezelfde leden bij artikel 17 van de wet van 28 december 2023 'houdende diverse fiscale bepalingen' als uitgangspunt, en zouden dus als effect hebben de vervanging van het eerste lid weer grotendeels ongedaan te maken en voor het tweede lid geen uitwerking te hebben. Zo ook houdt artikel 109 van het voorontwerp, dat ertoe strekt artikel 156 van het W.Succ. te wijzigen, geen rekening met de opheffing van dat artikel bij artikel 20 van de wet van 28 december 2023.

Een ander mogelijk probleem is dat bij het anticiperen op toekomstige wijzigingen uit het oog kan worden verloren dat deze wijzigingen zelf mogelijk niet hebben geanticipeerd op het latere voorontwerp, zoals gebeurt in artikel 19 van het thans voor advies voorgelegde voorontwerp. In dat artikel, dat als oogmerk heeft het neutraal maken van het taalgebruik in artikel 308 van het WIB 92, wordt al geanticipeerd op de vervanging van de eerste paragraaf

---

<sup>16</sup> Het gaat om het voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 28 december 2023 waarover advies 73.846/1/V-2/V van 15 september 2023 werd uitgebracht en het voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 22 december 2023 waarover advies 74.571/3 van 20 november 2023 werd uitgebracht.

<sup>17</sup> Zo zijn de ontworpen wijzigingen in artikel 308 van het WIB 92, de ontworpen vervanging van artikel 45 van het W.Succ. en de ontworpen wijzigingen in artikel 201/9/3 van het W.Div. uit het voorontwerp van wet 'houdende diverse fiscale bepalingen' waarover advies 73.846/1/V-2/V werd uitgebracht, waarop de artikelen 19, 84 en 128 van het voorontwerp respectievelijk anticiperen, wel terechtgekomen in de aangenomen wet (zie respectievelijk de artikelen 70, 9 en 7 van de wet van 28 december 2023), maar werd de ontworpen vervanging van de artikelen 183octies, 187<sup>3</sup> en 199 van het W.Div. uit de artikelen 11, 13 en 17 van het voorontwerp waarover advies 74.571/3 werd uitgebracht, waarop de artikelen 125, 126 en 127 van het voorontwerp anticiperen, niet opgenomen in het in die wetgevingsprocedure in de Kamer ingediende wetsontwerp en evenmin in de aangenomen wet (zie de wet van 22 december 2023).

Wat betreft de wijzigingen waarop de artikelen 122 en 123 van het voorontwerp anticiperen, kan worden vastgesteld dat de ontworpen wijzigingen in de artikelen 179<sup>1</sup> en 179<sup>2</sup> van het W.Div. uit het eerste voorontwerp wel in de nadien aangenomen wet terecht zijn gekomen, maar dat dat niet het geval is voor de ontworpen vervanging van die artikelen uit het tweede voorontwerp

<sup>18</sup> Zie bijv. artikel 53 van het voorontwerp dat anticipeert op de wijzigingen aangebracht in artikel 85 WBTW en de opheffing van artikel 64 van de wet van 26 januari 2021 door de artikelen 9 en 18 van de wet van 12 maart 2023 'tot modernisering van de btw-ketting en van de inning van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen binnen de FOD Financiën'. De inwerkingtreding van deze wet werd uitgesteld tot 1 januari 2025 bij artikel 35 van het koninklijk besluit van 17 december 2023 'tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 2, 2bis, 3, 14, 19, 22, 31, 41 en 44 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde en tot uitstel van de datum van inwerkingtreding van de wet van 12 maart 2023 tot modernisering van de btw-ketting en van de inning van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen binnen de FOD Financiën'.

daarvan bij artikel 70 van de wet van 28 december 2023. Zoals in de andere bepalingen die gericht zijn op het neutraal maken van het taalgebruik omtrent de communicatievormen, wordt in de ontworpen eerste paragraaf de bestaande (op het moment van redactie van het voorontwerp toekomstige) tekst (die van toepassing is voor de belastbare tijdperken verbonden aan de aanslagjaren 2024 en volgende<sup>19</sup>) als uitgangspunt genomen en worden werkwoorden zoals “doen toekomen” vervangen door “verzenden”. Blijkbaar werd in dit geval uit het oog verloren dat in deze paragraaf na de vervanging bij het vermelde artikel 70 een verwijzing naar “de in artikel 307bis bedoelde elektronische aangifte” zal staan, verwijzing die in de ontworpen nieuwe eerste paragraaf in artikel 19 van het thans voorliggende voorontwerp behouden blijft, ondanks het feit dat artikel 18 van het thans voorliggende voorontwerp strekt tot opheffing van dat artikel 307bis van het WIB 92.

Uit het voorgaande volgt dat dan ook meer in het algemeen moet worden opgemerkt dat uit de werkwijze van een ver uitgestelde inwerkingtreding nadelen blijken. Met deze risico's dienen de stellers van het voorontwerp terdege rekening te houden, in het bijzonder in een materie die frequent wijzigt en waarbij het zeer moeilijk is een helder zicht te hebben op het huidige en toekomstige recht. Deze werkwijze komt de kwaliteit van de wetgeving niet ten goede. Niet alleen komt de stabiliteit van de regelgeving daardoor in het gedrang, bovendien dreigt de wetgever – inzonderheid gelet op de snelle opeenvolging van wetswijzigingen, waarbij wijzigingsbepalingen ook nog eens deels worden gewijzigd – zelf de puzzel niet meer te kunnen leggen door verlies van het overzicht en bij de bespreking van het ene voorontwerp onvoldoende rekening te houden met wat in een ander voorontwerp wordt voorgesteld.<sup>20</sup> Aldus wordt het voor de rechtszoekende bijzonder moeilijk om te begrijpen welke regels op welk ogenblik van toepassing zijn.

9.2. Ook dient te worden nagekeken of de verschillende artikelen waaraan het voorontwerp wijzigingen aanbrengt, op de juiste manier *gefixeerd* worden in de wijzigingsbepalingen, met name door te verwijzen naar alle relevante vroegere wijzigingen, of wanneer deze bijzonder talrijk zijn, eventueel enkel naar de laatste wijziging.<sup>21</sup>

Er zijn in het voorontwerp immers niet alleen verschillende wijzigingsbepalingen waarin de vaststelling van de te wijzigen bepaling onvolledig is omdat de laatste wijziging nog niet werd ingevuld,<sup>22</sup> er zijn ook bepalingen waarin de fixering niet correct gebeurt, omdat bijvoorbeeld de verkeerde wijziging als laatste wijziging wordt vermeld, de wijziging verkeerd wordt benoemd

---

<sup>19</sup> Zie artikel 75 van de wet van 28 december 2023.

<sup>20</sup> Zie ook adv.RvS 70.736/3 van 2 februari 2022 over een voorontwerp dat heeft geleid tot het decreet van 18 maart 2022 ‘tot wijziging van het Energiedecreet van 8 mei 2009’, *Parl.St.* Vl.Parl. 2021-22, nr. 1154/1, 83, opmerking 6.3.

<sup>21</sup> Zie wat betreft de informatie die over elk gewijzigd artikel of onderdeel van een artikel verstrekt moet worden: *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbevelingen 113-115, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State ([www.raadvst-consetat.be](http://www.raadvst-consetat.be)).

<sup>22</sup> Zie de artikelen 19, 52, 84, 122, 123, 125, 126, 127 en 128 van het voorontwerp.

of er nog verwezen wordt naar een nooit in werking getreden wijziging door de wet van 26 januari 2021, die door het voorontwerp wordt opgeheven.<sup>23</sup>

## ONDERZOEK VAN DE TEKST

### Artikel 2, evenals artikelen 43, 69, 112, 132, 138, 161, 178, 180 en 187

10.1. Anders dan het geval was in de wet van 26 januari 2021 wordt, in de ontworpen definities die artikel 2 van het voorontwerp toevoegt aan artikel 2, § 1, van het WIB 92, de term *eBox* niet meer gedefinieerd of gebruikt. Wel is het blijkens de memorie van toelichting de bedoeling om de verzending via de huidige *eBox* “*Burger*” en *eBox* “*Enterprise*” te vatten onder de definitie van het begrip “aangetekende zending” in het ontworpen artikel 2, § 1, 20°, van het WIB 92. Daartoe wordt na de tweede “hetzij” in deze definitie een omschrijving opgenomen van deze diensten, die gebaseerd is op de definitie van het begrip “eBox” in artikel 2, 3°, van de wet van 27 februari 2019 ‘inzake de elektronische uitwisseling van berichten via de eBox’. Hierbij ontbreekt wel een belangrijke component van die begripsomschrijving, aangezien uit de omschrijving in het ontworpen artikel 2, § 1, 20°, van het WIB 92 niet blijkt dat het gaat om een dienst voor het versturen en ontvangen van elektronische berichten door bepaalde overheidsdiensten.<sup>24</sup> De begripsomschrijving dient dan ook te worden aangevuld om deze precisering aan te brengen.

10.2. In de definitie van het begrip “beveiligd elektronisch platform” in het ontworpen artikel 2, § 1, 21°, van het WIB 92 wordt onder meer bepaald dat de betrokken computertoepassingen “door middel van aangepaste beveiligingstechnieken zoals bedoeld in art. 8, 2., van Verordening (EU) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 23 juli 2014 betreffende elektronische identificatie en vertrouwensdiensten voor elektronische transacties in de interne markt en tot intrekking van richtlijn (EG) 1999/93, de integriteit van de inhoud, de tijdsaanduiding, en zo ook de bewaring van het verzonden bericht garanderen”.

Aangezien het niet meteen duidelijk is hoe dit artikel betrekking heeft op de integriteit van de inhoud, de tijdsaanduiding en de bewaring van verzonden berichten, en ook niet

---

<sup>23</sup> Zie bijvoorbeeld de artikelen 5 (artikel 90 van het WIB 92 werd na de als laatste vermelde wijziging nog gewijzigd bij de wet van 21 december 2022 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’), 7 (artikel 275<sup>9/1</sup>, § 4, van het WIB 92 werd niet ingevoegd, maar gewijzigd bij de wet van 31 juli 2023) en 16 (verwijzing, in de Nederlandse tekst met vermelding van een verkeerde datum, naar een niet in werking getreden wijziging door de wet van 26 januari 2021 als laatste wijziging) van het voorontwerp. Ook in onder meer de artikelen 17, 20, 25, 27, 28, 38, 39, 43, 44, 61, 75, 104, 106, 108, 119, 140, 145, 146, 181, 183 en 185 van het voorontwerp is de fixering van de gewijzigde norm niet volledig correct. De stellers van het voorontwerp doen best een volledig nazicht.

<sup>24</sup> De tweede mogelijkheid in het ontworpen artikel 2, § 1, 20°, van het WIB 92 wordt omschreven als volgt: “hetzij het bericht dat door de Federale Overheidsdienst Financiën is verzonden in het kader van de uitoefening van haar taak van openbare dienst door de dienst aangeboden aan de natuurlijke personen of hun vertegenwoordigers door de Federale Overheidsdienst belast met de Digitale Agenda en aan houders van een ondernemingsnummer zoals gedefinieerd in artikel III.16 van het Wetboek van economisch recht of aan hun vertegenwoordigers door de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid”, terwijl artikel 2, 3°, van de wet van 27 februari 2019 de eBox omschrijft als volgt: “eBox: de dienst aangeboden door de federale overheidsdienst bevoegd voor Digitale Agenda *die gebruikers toelaat om elektronische berichten te versturen naar en te ontvangen van natuurlijke personen of hun vertegenwoordigers en de dienst aangeboden door de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid die gebruikers toelaat om elektronische berichten te versturen naar en te ontvangen van houders van een ondernemingsnummer zoals bepaald in artikel III.16 van het Wetboek van Economische Recht of hun vertegenwoordigers*” (eigen cursivering).

welke van de gedefinieerde betrouwbaarheidsniveaus als “aangepaste beveiligingstechnieken” worden gezien, werd aan de gemachtigde een nadere toelichting gevraagd over het doel van de verwijzing naar artikel 8, lid 2, van verordening (EU) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 23 juli 2014 ‘betreffende elektronische identificatie en vertrouwensdiensten voor elektronische transacties in de interne markt en tot intrekking van Richtlijn 1999/93/EG’.

De gemachtigde antwoordde als volgt:

“(…)

Il est certain que le système de l’eID garantit un niveau de fiabilité élevé au sens de l’article 8.2 c) du Règlement 910/2014.

Afin de justifier que la plateforme électronique sécurisée figurant notamment dans le projet d’article 2, 21°, du CIR 1992 (article 2 de l’avant-projet) permet ‘au moyen de techniques de sécurisation adaptées visées à l’article 8, 2., du Règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l’identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive (CE) 1999/93, l’intégrité du contenu, l’horodatage ainsi que la conservation du message transmis’, il sera précisé dans le projet d’article 2, 21°, du CIR 1992 (article 2 de l’avant-projet) qu’il s’agit de l’article 8.2 c) du Règlement (UE) n° 910/2014 précité, lequel renvoie au niveau de fiabilité élevé.

Dans son avis 168/2023 du 18 décembre 2023 (remarque 15), l’Autorité de Protection des Données a émis la même recommandation : ‘afin de garantir un niveau adéquat de sécurisation de l’identification par voie électronique, il convient de préciser que ce schéma d’identification électronique garantira au minimum un niveau élevé ou à tout le moins substantiel au sens de l’article 8.2 du Règlement précité. A la date du 19 avril 2023, la Belgique a notifié deux schémas d’identification électronique <sup>[25]</sup>: (1) celui des cartes d’identité électronique pour belge et pour étrangers et (2) l’application mobile itsme, qui garantissent tous les deux un niveau élevé.’”

Met het voorstel van de gemachtigde om de verwijzing naar artikel 8, lid 2, van verordening (EU) nr. 910/2014, dat deel uitmaakt van hoofdstuk II over “Elektronische identificatie”, te preciseren naar het punt c) daarvan, zodat een hoog betrouwbaarheidsniveau vereist wordt van het elektronisch identificatiemiddel, kan worden ingestemd. Wel moet uit de tekst van de ontworpen bepaling blijken dat deze eis betrekking heeft op het elektronisch identificatiemiddel. Vermits de tijdsaanduiding en de integriteit van de inhoud van het bericht vanaf de tijdsaanduiding blijkens het antwoord van de gemachtigde gegarandeerd worden met behulp van gekwalificeerde vertrouwensdiensten in de zin van hoofdstuk III van verordening (EU) nr. 910/2014, <sup>26</sup> dient daarvoor te worden verwezen naar de relevante artikelen van de verordening over de betrokken gekwalificeerde vertrouwensdiensten.

10.3. Artikel 2, § 1, van het WIB 92 bevat begripsomschrijvingen die blijkens de inleidende zin daarvan bedoeld zijn te gelden “[v]oor de toepassing van dit Wetboek, van de

<sup>25</sup> Voetnoot 2 van de gemachtigde: Schémas d’identification électronique notifiés conformément à l’article 9, paragraphe 1, du règlement (UE) no 910/2014 du Parlement européen et du Conseil sur l’identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur (2023/C 136/02), Journal officiel de l’Union européenne du 19.4.2023.

<sup>26</sup> Er wordt verwezen naar een gekwalificeerde elektronische tijdstempel en een gekwalificeerde elektronische handtekening.

bijzondere wetsbepalingen op het stuk van de inkomstenbelastingen en van de tot uitvoering ervan genomen besluiten”.

Wanneer het de bedoeling is dat de nieuwe definitie van het begrip “bericht” die opgenomen is in het ontworpen artikel 2, § 1, 22°, van het WIB 92 enkel zal gelden “voor de toepassing van titel VII, hoofdstuk I/1”, zoals nu vermeld wordt in de inleidende woorden daarvan, strekt het tot voorkeur deze definitie in de betrokken titel van het wetboek op te nemen.

11. Aangezien de artikelen 43, 69,<sup>27</sup> 112, 132, 138,<sup>28</sup> 161, 178,<sup>29</sup> en 180<sup>30</sup> van het voorontwerp dezelfde definities invoeren in andere fiscale wetboeken of wetten als deze die artikel 2 van het voorontwerp invoert in het WIB 92, en artikel 187 van het voorontwerp diezelfde definities opneemt in een autonome bepaling, gelden de voorgaande opmerkingen *mutatis mutandis* ook voor deze artikelen van het voorontwerp.

#### Artikel 55

12. Ter wille van de rechtszekerheid is het raadzaam in de tekst die ontworpen wordt ter vervanging van het vijfde lid van artikel 35 van het W.Reg., de aanduiding “vanaf de dag van de aanvang van de aangetekende zending” te vervangen door een duidelijkere weergave van de bedoeling van de stellers van het voorontwerp.

#### Artikel 64

13. Het is niet duidelijk waarom artikel 64, 2°, van het voorontwerp enkel de Franse tekst van het derde lid van artikel 195 W.Reg. aanpast, en in de Nederlandse tekst de aanduiding “aangetekende brief” niet vervangt door “aangetekende zending”.

#### Artikel 68

14. Om verwarring te vermijden over waar de nieuwe “Titel IV – Digitalisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers en bepaalde derden” precies komt te staan in het W.Reg., is het aangewezen te preciseren dat deze wordt ingevoegd na artikel 288bis

---

<sup>27</sup> Met betrekking tot dit artikel blijft de volgende opmerking uit advies 66.936/3 van 17 maart 2020 relevant: “De omschrijving hoort ook meer vooraan in het wetboek thuis, aangezien de aanduiding ‘aangetekende zending’ reeds in artikel 35 van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten zal voorkomen (...)” (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1697/001, 123, opmerking 26).

<sup>28</sup> Relevant is hier ook dat het bestaande artikel 2, § 1, van het WMGI slechts punten bevat van 1° tot 12°, zodat het niet duidelijk is waarom de ontworpen aanvullende punten met 14°, en niet met 13°, beginnen.

<sup>29</sup> Vermits dit artikel enkel de definitie van het begrip “aangetekende zending” invoegt in artikel 3 van de wet van 17 juli 2013, kan hiervoor enkel de opmerking over dat begrip relevant zijn.

<sup>30</sup> Vermits dit artikel enkel de definitie van het begrip “aangetekende zending” invoegt in artikel 2 van de wet van 8 juli 2018, kan hiervoor enkel de opmerking over dat begrip relevant zijn.

van dat wetboek. De daaropvolgende rubriek over “Gemeenschappelijke bepalingen voor alle belastingen” wordt immers niet als een ‘Titel’ benoemd.

### Artikel 91

15. In de Nederlandse tekst van het ontworpen vijfde lid van artikel 98 van het W.Succ. moeten de woorden “die waarop” worden weggelaten. In diezelfde zin dient de verwijzing naar “artikel 162*septies*” te worden vervangen door een verwijzing naar het relevante artikel.

### Artikel 98

16. Ter wille van de rechtszekerheid is het raadzaam in het ontworpen eerste lid van artikel 112 van het W.Succ., de aanduiding “vanaf de datum waarop de verzending aanvangt van de aangifte” te vervangen door een duidelijkere weergave van de bedoeling van de stellers van het voorontwerp.

### Artikel 99

17. Met het oog op de coherentie tussen de Nederlandse en Franse tekst, dient de aanduiding “vanaf de uitwerking” die artikel 99 van het voorontwerp invoert in het eerste lid van artikel 113 van het W.Succ. van de Nederlandse tekst, duidelijker de bedoeling van de stellers van het voorontwerp weer te geven.

### Artikel 105

18. Met het oog op de coherentie tussen de Nederlandse en Franse tekst dient de zinsnede “na de uitwerkingsdatum van de notificatie van de verworpen beslissing aan belanghebbende bij aangetekende zending” in het ontworpen nieuwe tweede lid van artikel 140<sup>2</sup> van het W.Succ. (artikel 105, 2°, van het voorontwerp) te worden herschreven, zodat blijkt dat het, zoals in de Franse tekst, gaat om een beslissing die een aanvraag van de belanghebbende verwerpt.

### Artikelen 120 en 121

19. Luidens de memorie van toelichting strekken de artikelen 120 en 121 van het voorontwerp tot vervanging van de artikelen 158/3, § 1, eerste lid, en 158/4, § 1, eerste lid, van het W.Div., met het oog op het neutraal maken van het taalgebruik inzake de vormen van communicatie.

De wet van 7 februari 2018 ‘houdende invoering van een taks op de effectenrekeningen’ die er onder meer toe strekte de artikelen 158/3 en 158/4 van het W.Div. in te voegen, werd evenwel vernietigd bij arrest van het Grondwettelijk Hof van 17 oktober 2019.<sup>31</sup>

De artikelen 120 en 121 van het voorontwerp kunnen bijgevolg geen uitwerking hebben en moeten worden weggelaten.<sup>32</sup>

### Artikel 128

20. Punt 3° dient te worden vernummerd naar 2°.

### Artikel 143

21. Punt c) van artikel 143 van het voorontwerp heeft betrekking op het zesde lid in plaats van het vijfde lid van de eerste paragraaf van artikel 35 van het WMGI.

### Artikel 194

22.1. Artikel 194 van het voorontwerp strekt tot opheffing van de wet van 26 januari 2021, met uitzondering van de artikelen 19, 128 tot 132 en 214. Luidens de memorie van toelichting hielden deze artikelen geen verband met de eigenlijke digitalisatie en zijn ze reeds van toepassing.

22.2. Wat betreft de artikelen 19 en 128 tot 132 van de wet van 26 januari 2021 is deze uitzondering overbodig. Het gaat immers om wijzigings- en opheffingsbepalingen die reeds in werking zijn getreden. Zodra een bepaling tot wijziging van een oorspronkelijke tekst in werking treedt, is ze ogenblikkelijk uitgewerkt. Als ze een vervanging, toevoeging of invoeging in de oorspronkelijke tekst betreft, wordt de inhoud van de wijzigingsbepaling onmiddellijk in de tekst opgenomen. Als ze een opheffing in de oorspronkelijke tekst betreft, is de opheffing onmiddellijk werkelijkheid in die tekst. Met andere woorden, zodra een wijzigingsbepaling in werking is getreden, kan ze geen nieuwe uitwerking meer hebben; ze is vergelijkbaar met een lege doos.<sup>33</sup>

Het is dus niet nodig de wijzigingsbepalingen uit de wet van 26 januari 2021 waarvan men de wijziging niet wil ongedaan maken, te behouden. Zolang de aangebrachte wijziging niet met een nieuwe wijzigingsbepaling in de (gewijzigde) oorspronkelijke tekst zelf ongedaan wordt gemaakt, blijft zij voortbestaan. Dat is trouwens de manier waarop in de artikelen 195 tot 201 van het voorontwerp een aantal andere reeds in werking getreden wijzigingen aangebracht door de wet van 26 januari 2021 worden teruggedraaid.

---

<sup>31</sup> GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019. De gevolgen van de vernietigde bepalingen werden gehandhaafd voor de taks die verschuldigd is voor de referentieperiodes die eindigen vóór of op 30 september 2019.

<sup>32</sup> Vgl. adv. RvS 66.936/3 van 17 maart 2020, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1697/001, 124, opmerking 28.

<sup>33</sup> *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbeveling 128, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State ([www.raadvst-consetat.be](http://www.raadvst-consetat.be)).

22.3. Indien de stellers van het voorontwerp artikel 214 van de wet van 26 januari 2021, dat een autonome bepaling is, wensen te behouden, is het raadzaam om de inhoud daarvan op te nemen in de nieuwe regeling. In het andere geval zullen immers de diverse opheffingsbepalingen strekken tot opheffing van de gehele wet van 26 januari 2021 met uitzondering van artikel 214, zodat die wet naast de ontworpen regeling zal blijven voortbestaan met dat ene artikel.

Met betrekking tot artikel 214 van de wet van 26 januari 2021 kan overigens worden herinnerd aan de volgende opmerking uit advies 66.936/3 van 17 maart 2020 van de Raad van State, afdeling Wetgeving:

“Artikel 99 van het voorontwerp overlapt grotendeels met artikel 2, 3°, van de wet van 11 april 1994 ‘betreffende de openbaarheid van bestuur’, dat luidt:

‘Met het oog op een duidelijke en objectieve voorlichting van het publiek over het optreden van de federale administratieve overheden :

(...)

3° vermeldt elke briefwisseling uitgaande van een federale administratieve overheid de naam, de hoedanigheid, het adres en het telefoonnummer van degene die meer inlichtingen kan verstrekken over het dossier;

(...).’

In de memorie van toelichting wordt gesteld dat de wet van 11 april 1994 niet meer voldoet aan de doelstelling van de FOD Financiën om haar dienstverlening te verbeteren, maar eerder blokkerend werkt. De bedoeling is met de nieuwe bepaling ‘bijkomende mogelijkheden te geven om in interactie te treden met de burgers/belastingplichtigen’.

De enige echte toevoeging ten opzichte van artikel 2, 3°, van de wet van 11 april 1994 is dat ‘in voorkomend geval’ ook een unieke contactcode in de brief kan worden vermeld.<sup>34</sup> Dat hoeft echter niet uitdrukkelijk bij wet te worden bepaald. De administratie kan daar eigenmachtig over beslissen en heeft daarvoor de toelating van de wetgever niet nodig.

Artikel 99 van het voorontwerp wordt dan ook beter niet gehandhaafd.”<sup>35</sup>

22.4. Doordat artikel 194 van het voorontwerp, dat volgens artikel 203 van het voorontwerp in werking treedt op de dag waarop de aan te nemen wet in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt, geen uitzondering voorziet voor artikel 213, § 1, van de wet van 26 januari 2021, ontnemt dit artikel elk nuttig effect aan het uitstel van de inwerkingtreding van artikel 202 van het voorontwerp dat dat artikel nogmaals opheft.

22.5. De vraag rijst of er ook geen specifieke opheffingsbepaling moet worden opgenomen in het voorontwerp wat betreft het ontworpen artikel 17/1 van de AWDA.

Artikel 177 van het voorontwerp strekt ertoe een artikel 17/1 in te voegen in de AWDA. Bij artikel 206 van de wet van 26 januari 2021 werd echter reeds een artikel 17/1

<sup>34</sup> Voetnoot 17 van het geciteerde advies: De specificaties dat de vermeldingen moeten uitgaan van de FOD Financiën en dat degene die meer inlichtingen kan verstrekken over het dossier zowel de betrokken persoon als de betrokken dienst kan zijn, volgen impliciet reeds uit artikel 2, 3°, van de wet van 11 april 1994.

<sup>35</sup> Zie adv.RvS 66.936/3 van 17 maart 2020, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1697/001, 125-126, opmerking 33.

ingevoegd in de AWDA, waarvan de tweede paragraaf krachtens artikel 228 van de wet van 26 januari 2021 in werking is getreden op 1 april 2021.

Wanneer dit reeds bestaande artikel 17/1 van de AWDA niet wordt opgeheven, zal artikel 177 van het voorontwerp voor effect hebben een tweede artikel 17/1 in de AWDA in te voegen.

### Artikel 197

23. Artikel 197 van het voorontwerp strekt tot opheffing van “[a]rtikel 289*sexies*, § 1, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, ingevoegd bij artikel 84 van de wet van 26 januari 2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten”.

Bij artikel 84 van de wet van 26 januari 2021 werd echter niet artikel 289*sexies*, maar artikel 289*septies* in het W.Reg. ingevoegd, waarvan de eerste paragraaf krachtens artikel 223 van de wet van 26 januari 2021 in werking is getreden op 1 april 2021.

De vermelding van het op te heffen artikel in artikel 197 van het voorontwerp dient dus te worden aangepast.

### Artikel 199

24. Artikel 199 van het voorontwerp strekt volgens de Nederlandse tekst tot opheffing van “[a]rtikel 221*quater*, § 1, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij artikel 145 van de wet van 26 januari 2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten”.

Bij artikel 145 van de wet van 26 januari 2021 werd echter niet artikel 221*quater*, maar artikel 211*quater* in het W.Div. ingevoegd, waarvan de eerste paragraaf krachtens artikel 225 van de wet van 26 januari 2021 in werking is getreden op 1 april 2021.

De vermelding van het op te heffen artikel in de Nederlandse tekst van artikel 199 van het voorontwerp dient dus te worden aangepast.

### Artikel 203

25. Men schrijve in artikel 203 van het voorontwerp “deze wet” in plaats van “dit besluit”.

### Artikel 204

26. In artikel 204 van het voorontwerp dient de zinsnede “, met uitzondering van artikel 194,” ingevoegd te worden na het woord “wet” en schrijve men “op een datum” in plaats van “vanaf een datum”.

\*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, 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<sup>1</sup> et l'accomplissement des formalités prescrites.

\*

### PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2.1. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de permettre que toute communication de contribuables et de certains tiers avec le Service public fédéral Finances (ci-après : SPF Finances) se fasse en principe par voie électronique. Précédemment, 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' avait été adoptée dans le même but, laquelle – à l'exception d'un certain nombre limité d'articles – n'est toutefois pas encore entrée en vigueur.

L'exposé des motifs de l'avant-projet indique qu'en raison de l'évolution rapide au cours des deux dernières années des processus technologiques et organisationnels en matière de digitalisation, ainsi que des réglementations qui y sont liées, la loi du 26 janvier 2021 ne pourrait pas atteindre le but poursuivi. C'est la raison pour laquelle l'avant-projet à l'examen vise à abroger dans une large mesure la loi du 26 janvier 2021, avant même qu'elle n'entre en vigueur, et à adopter de nouvelles règles qui sont effectivement « *futureproof* » en introduisant des formulations neutres qui évitent toute référence à une technologie spécifique. Les auteurs de l'avant-projet envisagent de faire entrer la loi à adopter en vigueur par phases.

2.2. Afin d'instaurer le principe de la communication par voie numérique avec le SPF Finances, l'avant-projet modifie tout d'abord le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (articles 2 à 42 de l'avant-projet). Un chapitre I<sup>er</sup>/1 intitulé « Digitalisation des relations entre le Service public fédéral Finances, les contribuables et certains tiers » est inséré dans le titre VII de ce code (article 9). Il pose le principe selon lequel, sauf si des règles particulières en disposent autrement, tous les messages qu'une personne titulaire d'un numéro d'entreprise transmet au SPF Finances doivent l'être au moyen d'une plateforme électronique sécurisée, et selon lequel le SPF Finances doit également transmettre à cette personne tous les messages relatifs à l'exercice de sa profession au moyen d'une plateforme électronique sécurisée (article 11). Il peut également être communiqué avec des personnes physiques qui ne sont pas titulaires d'un numéro d'entreprise au moyen d'une plateforme électronique sécurisée, mais uniquement si elles ont choisi de le faire de cette façon. Dans le cas contraire, la communication avec ces personnes s'effectue sous pli fermé (article 10).

Pour affiner ces principes et préciser que les règles de procédure s'appliquent de la même manière aux différentes formes de communication (électronique ou papier lorsque cela est encore autorisé), un certain nombre de définitions sont introduites dans le CIR 92 (article 2), des modalités relatives, notamment, à la signature électronique de documents (article 14) et à ce qu'il

---

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

y a lieu de faire en cas de défaillance électronique (article 12) sont prévues et un certain nombre de dispositions du CIR 92 faisant explicitement référence à l'une ou l'autre forme de communication sont désormais formulées de manière neutre (voir, par exemple, les articles 3 à 5, 17 et 21 à 25).

Ensuite, le Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : CTVA) (articles 43 à 53), le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ci-après : C. enreg.) (articles 54 à 75), le Code des droits de succession (ci-après : C. succ.) (articles 76 à 117), le Code des droits et taxes divers (ci-après : C. div.) (articles 118 à 137), le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (ci-après : CRAF) (articles 138 à 154) et la loi du 21 février 2003 'créant un Service des créances alimentaires au sein du SPF Finances' (ci-après : loi SCA) (articles 161 à 174) sont modifiés de manière analogue, étant entendu que pour les personnes qui sont titulaires d'un numéro d'entreprise, il n'est pas toujours fait référence à l'exercice ou non de leur profession.

Le principe de la digitalisation de la communication est également inscrit dans la loi générale sur les douanes et accises, coordonnée le 18 juillet 1977 (ci-après : LGDA), mais avec une exception pour les documents établis lors d'enquêtes sur place et de contrôles sur la voie publique (articles 175 à 177).

Par ailleurs, l'avant-projet contient un certain nombre de dispositions autonomes (articles 186 à 193) qui règlent la communication (électronique) entre le SPF Finances et les contribuables ou les tiers, hormis les cas prévus dans les codes et lois précités.

En outre, la loi hypothécaire du 16 décembre 1851 (articles 155 à 159), la loi domaniale du 22 décembre 1949 (article 160), la loi du 17 juillet 2013 'relative à la protection contre le faux monnayage et au maintien de la qualité de la circulation fiduciaire' (articles 178 et 179), la loi du 8 juillet 2018 'portant organisation d'un point de contact central des comptes et contrats financiers et portant extension de l'accès au fichier central des avis de saisie, de délégation, de cession, de règlement collectif de dettes et de protêt' (articles 180 et 181) et la loi-programme (I) du 29 mars 2012 (articles 182 à 185) sont modifiées afin de rendre la terminologie neutre en ce qui concerne la forme de communication.

2.3. Enfin, un certain nombre de dispositions abrogatoires sont insérées dans l'avant-projet (articles 194 à 202). La loi du 26 janvier 2021 est abrogée, à l'exception des articles 19, 128 à 132 et 214, qui ne sont pas liés à la digitalisation proprement dite et qui sont déjà entrés en vigueur (article 194). Dès lors que l'abrogation d'une disposition modificative qui est déjà entrée en vigueur ne rétablit pas la disposition modifiée dans son état antérieur, il est en outre prévu des dispositions abrogatoires qui visent à réduire à néant des modifications déjà entrées en vigueur que la loi du 26 janvier 2021 a apportées en ce qui concerne la digitalisation proprement dite (articles 195 à 202).

L'abrogation, dont l'adoption est envisagée, de la loi du 26 janvier 2021 entre en vigueur le jour de sa publication au *Moniteur belge* (article 203). Les autres dispositions de la loi à adopter entrent en vigueur pour l'ensemble des catégories de titulaires d'un numéro d'entreprise ou certaines d'entre elles, ainsi que pour les personnes physiques, à une date à fixer par le Roi, et au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2028 (article 204).

## FORMALITÉS

3. En vertu de l'article 5, § 3, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', l'État assure le service de l'impôt « en concertation avec [la région concernée] » jusqu'à ce que celle-ci assure elle-même le service de l'impôt. Dans la mesure où les règles en projet concernent des impôts régionaux pour lesquels l'autorité fédérale assure encore le service, une concertation doit intervenir avec les régions concernées.

Le délégué a confirmé que la concertation avec la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne, pour lesquelles l'autorité fédérale assure encore le service de différents impôts régionaux, est en cours.

Si l'avis ou la concertation susmentionnés devaient encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État <sup>2</sup>, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises au Conseil d'État, section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, des lois sur le Conseil d'État.

## OBSERVATIONS GÉNÉRALES

### A. Principe d'égalité

4.1. Les dispositions en projet relatives à la communication électronique entre le SPF Finances et des particuliers, qui sont insérées dans divers codes fiscaux et lois fiscales <sup>3</sup>, opèrent une distinction – sauf en ce qui concerne la loi SCA – entre, d'une part, les personnes physiques qui ne sont pas titulaires d'un numéro d'entreprise et auxquelles un régime opt-in s'applique, et, d'autre part, les personnes qui sont titulaires d'un numéro d'entreprise et pour lesquelles la communication électronique sera obligatoire – fût-ce parfois uniquement pour la communication concernant leur profession.

En ce qui concerne la communication électronique avec le SPF Finances, l'exposé des motifs indique ce qui suit :

« Même si les fondements de la loi du 26 janvier 2021 demeurent inchangés dans le présent projet, celui-ci vise désormais à faire reposer les relations entre le SPF Finances et les utilisateurs sur les principes suivants :

- *digital by default* : toute communication avec le SPF Finances devra *a priori* être possible pour les utilisateurs par la voie digitale, les entreprises doivent obligatoirement

---

<sup>2</sup> À savoir des modifications autres que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

<sup>3</sup> Voir les articles 304<sup>ter</sup> et 304<sup>quater</sup>, en projet, du CIR 92 (articles 10 et 11 de l'avant-projet), 69<sup>bis</sup> et 69<sup>ter</sup>, en projet, du CTVA (articles 47 et 48 de l'avant-projet), 288<sup>quater</sup> et 288<sup>quinquies</sup>, en projet, du C. enreg. (articles 70 et 71 de l'avant-projet), 162<sup>ter</sup> et 162<sup>quater</sup>, en projet, du C. succ. (articles 113 et 114 de l'avant-projet), 211<sup>quinquies</sup> et 211<sup>sexies</sup>, en projet, du C. div. (articles 133 et 134 de l'avant-projet), 97 et 98, en projet, du CRAF (articles 150 et 151 de l'avant-projet) et 20, en projet, de la loi SCA (article 170 de l'avant-projet) et les dispositions autonomes des articles 188 et 189 de l'avant-projet.

utiliser cette voie, les personnes physiques doivent encore toujours marquer leur consentement explicite à l'usage du mode de communication électronique [...] ».

Le commentaire des articles consacré à l'article 11 de l'avant-projet, qui, selon le commentaire des articles, s'applique également *mutatis mutandis* aux articles 48, 71, 114, 134, 151 et 189 de l'avant-projet, précise l'obligation de communication électronique avec le SPF Finances pour les titulaires d'un numéro d'entreprise comme suit :

« Cet article apporte des précisions quant aux règles applicables à une personne qui dispose d'un numéro d'entreprise et qui agit dans l'exercice de sa profession.

Le terme de 'personne' vise tant le contribuable que le tiers disposant d'un numéro d'entreprise.

L'alinéa 1<sup>er</sup> de cet article pose le principe que chaque message entrant au Service public fédéral Finances qui émane d'une personne disposant d'un numéro d'entreprise et qui agit dans l'exercice de sa profession, sera désormais en principe transmis par voie électronique au moyen d'une plateforme électronique sécurisée dès lors que celle-ci est considérée comme disposant des moyens informatiques nécessaires.

Une personne, titulaire d'un numéro d'entreprise qui agit dans l'exercice de sa profession, est donc obligée pour l'instant d'utiliser l'eBox qui est proposé aux titulaires d'un numéro d'entreprise par l'Office national de sécurité sociale.

Toutefois, la personne, titulaire d'un numéro d'entreprise, qui n'agit pas dans l'exercice de sa profession, ne sera pas tenue d'utiliser l'eBox. C'est le cas, par exemple, lorsqu'une personne, qui est titulaire d'un numéro d'entreprise, complète la déclaration à l'impôt des personnes physiques pour ses parents qui n'ont pas fait expressément le choix de communiquer par voie électronique avec le Service public fédéral Finances.

L'alinéa 2 de cet article pose le principe que chaque message sortant du Service public fédéral Finances à une personne, titulaire d'un numéro d'entreprise, sera désormais transmis par voie électronique au moyen d'une plateforme électronique sécurisée ».

4.2. La distinction opérée en fonction de la personne qui est titulaire d'un numéro d'entreprise semble ainsi basée sur la question de savoir si des personnes physiques peuvent être considérées ou non comme des 'professionnels', et donc si elles peuvent être supposées ou non disposer des moyens informatiques et du savoir-faire nécessaires pour communiquer par voie électronique.

Au regard du principe d'égalité, garanti par les articles 10 et 11 de la Constitution, la question se pose de savoir pourquoi une catégorie de contribuables doit communiquer par voie électronique, alors que l'autre catégorie peut choisir de ne pas le faire. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé<sup>4</sup>. L'article 172 de la

<sup>4</sup> Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017,

Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

Dans la loi du 26 janvier 2021 également, le fait de savoir si le contribuable peut être considéré comme un « professionnel » ou non est crucial pour la distinction opérée en matière de communication électronique (certes basée sur le critère de l'assujettissement à l'un ou l'autre impôt sur le revenu). Comme le Conseil d'État, section de législation, l'a conclu dans son avis 66.936/3 du 17 mars 2020<sup>5</sup>, il peut également être admis pour l'heure que, bien qu'il existe sans doute également des personnes physiques assujetties qui sont titulaires d'un numéro d'entreprise mais qui ne possèdent pas le savoir-faire suffisant pour communiquer par voie électronique, et bien que des différences de traitement existantes ne suffisent pas en soi à justifier une éventuelle discrimination, les deux catégories ne sont pas comparables ou, que si tel devait néanmoins être le cas, le critère d'être titulaire ou non d'un numéro d'entreprise est objectif et pertinent, ainsi que raisonnablement justifié.

À cet égard, on peut encore observer ce qui suit.

D'une part, l'article 304*quinquies*, en projet, du CIR 92 prévoit que l'obligation d'utiliser la plateforme électronique ne s'applique pas lorsqu'un message ne peut pas être transmis pour cause de force majeure ou lorsqu'une personne n'a pas été en mesure de s'identifier sur une plateforme électronique sécurisée car la plateforme électronique sécurisée n'est techniquement pas configurée pour permettre à cette personne de s'y connecter (article 12 de l'avant-projet). Un régime similaire figure dans les articles 69*quater*, en projet, du C TVA (article 49 de l'avant-projet), 288*sexies*, en projet, du C. enreg. (article 72 de l'avant-projet), 162*quinquies*, en projet, du C. succ. (article 115 de l'avant-projet), 211*septies*, en projet, du C. div. (article 135 de l'avant-projet), 99, en projet, du CRAF (article 152 de l'avant-projet) et 21, en projet, de la loi SCA (article 171 de l'avant-projet) ainsi que dans la disposition autonome de l'article 190 de l'avant-projet.

D'autre part, le Conseil d'État estime qu'il est toutefois indiqué de prévoir quand même, dans la pratique, une assistance pour les personnes qui rencontrent des difficultés lors de l'utilisation d'une plateforme électronique sécurisée.

4.3. Dès lors que la logique sous-jacente à l'obligation de communiquer par voie électronique n'est pas différente selon l'impôt ou l'obligation à propos duquel ou de laquelle il est communiqué avec le SPF Finances, il est conseillé que la distinction opérée selon que la personne est titulaire ou non d'un numéro d'entreprise soit appliquée de manière cohérente dans l'ensemble des différents codes fiscaux et lois fiscales.

Tel n'est toutefois pas encore le cas à l'heure actuelle.

---

B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

<sup>5</sup> Voir l'avis C.E. 66.936/3 du 17 mars 2020 sur un avant-projet devenu la loi du 26 janvier 2021, *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1697/001, pp. 119-120, observation 17.

En ce qui concerne la disposition en projet du CIR 92, l'obligation de communiquer au moyen d'une plateforme électronique sécurisée pour des messages de cette personne au SPF Finances s'applique en principe dès que la personne est titulaire d'un numéro d'entreprise, mais pour les messages du SPF Finances à cette personne, l'obligation ne s'applique que si ceux-ci concernent l'exercice de sa profession. Ce régime concernant le CIR 92 fait office de règle standard, sur laquelle sont basées les dispositions des autres codes fiscaux. Toutefois, les dispositions en projet des différents codes fiscaux et lois fiscales ne traitent pas toujours de la même manière la question de savoir si le fait d'être titulaire d'un numéro d'entreprise en tant que personne physique suffit pour relever de l'obligation de communiquer par voie électronique ou si cette obligation ne s'applique qu'aux messages relatifs à l'exercice de la profession de cette personne.

Ainsi, dans les dispositions en projet du CTVA, du C. enreg., du C. succ. et du C. div. ainsi que dans les dispositions autonomes de l'avant-projet, l'obligation de communiquer au moyen d'une plateforme électronique sécurisée s'applique en principe dès que la personne est titulaire d'un numéro d'entreprise, et ce dans les deux sens (donc tant pour les messages de cette personne au SPF Finances que pour les messages du SPF Finances à cette personne).

Dans la disposition en projet du CRAF, la règle quant à elle est que l'obligation de communiquer au moyen d'une plateforme électronique sécurisée pour une personne qui est titulaire d'un numéro d'entreprise ne s'applique en principe que lorsque celle-ci agit dans le cadre de l'exercice de sa profession, et ce dans les deux sens (donc tant pour les messages de cette personne au SPF Finances que pour les messages du SPF Finances à cette personne).

Dans la disposition en projet de la loi SCA, le critère d'être titulaire ou non d'un numéro d'entreprise n'est même pas utilisé et le régime opt-in s'applique à tout un chacun.

Invité à faire connaître le motif de ces différences, le délégué a répondu :

« L'obligation de communiquer par voie électronique pour les personnes titulaires d'un numéro d'entreprise a effectivement été traitée de façon différente dans les différents codes fiscaux et lois particulières présentes dans l'avant-projet de loi.

Dans le cadre des dispositions du Code de la TVA, du Code des droits d'enregistrement, du Code des droits de succession et du Code des droits et taxes divers ainsi que dans les dispositions autonomes de l'avant-projet de loi, l'obligation de communiquer au moyen d'une plate-forme électronique sécurisée s'applique en principe dès que la personne est titulaire d'un numéro d'entreprise et ce, dans les deux sens. Ceci implique dès lors que si la personne est titulaire d'un numéro d'entreprise, l'ensemble des messages de cette personne au SPF Finances ou du SPF Finances à cette personne – que ces messages soient d'ordre privé ou d'ordre professionnel – seront transmis obligatoirement par voie électronique. Il serait en effet impossible lorsque par exemple une demande de renseignements est envoyée par le SPF Finances à cette personne de différencier ce qui est d'ordre privé et ce qui est d'ordre professionnel. De même, dans le cadre du traitement par le SPF Finances d'une déclaration à l'impôt des personnes physiques d'une personne physique titulaire d'un numéro d'entreprise et du calcul de l'impôt qui en résulte, il est inévitable que des éléments de nature professionnelle et privée interagissent. L'obligation de communiquer par voie électronique pour les personnes titulaires d'un numéro d'entreprise devrait être traitée de la même façon dans le cadre des dispositions en projet du CIR 92 et ce, dans les deux sens. Les dispositions du CIR 92 seront corrigées en ce sens.

Dans le cadre du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non-fiscales (CRAF), l'obligation de communiquer au moyen d'une plate-forme électronique sécurisée est traitée différemment. L'obligation de communiquer au moyen d'une plate-forme électronique sécurisée pour un redevable ou un codébiteur, ou un tiers, titulaire d'un numéro d'entreprise ne s'applique en principe que lorsque ce redevable, ce codébiteur ou ce tiers agit dans le cadre de l'exercice de son activité professionnelle et ce dans les deux sens. Ceci se justifie par le fait que les dispositions du CRAF visent tant des créances fiscales que non fiscales (amendes pénales, pensions alimentaires, ...). Ainsi, lorsqu'un redevable, un codébiteur ou un tiers, personne physique titulaire d'un numéro d'entreprise n'agit pas dans l'exercice de sa profession, il aura le choix de transmettre son message sous pli fermé ou par voie électronique. Il ne peut en effet se concevoir pour des raisons de protection des données à caractère personnel que cette personne, par exemple condamnée pour des infractions de roulage au paiement d'amendes pénales, reçoive les messages relatifs au recouvrement de ces amendes pénales par le biais de son eBox entreprise auquel son mandataire aura potentiellement accès.

Dans le cadre de la loi du 21 février 2003 créant un service des créances alimentaires au sein du Service public fédéral Finances, il n'y a pas lieu de distinguer selon que le créancier d'aliments et le débiteur d'aliments agissent ou non en leur qualité de titulaire d'un numéro d'entreprise, puisque dans le cadre de l'application de la loi précitée, le créancier d'aliments et le débiteur d'aliments n'agissent jamais en qualité de titulaire d'un numéro d'entreprise ».

Cette réponse semble proposer de ne pas maintenir le régime spécifique prévu dans la disposition en projet du CIR 92 et de le mettre en conformité avec l'approche prônée dans les dispositions en projet du CTVA, du C. enreg., du C. succ. et du C. div. ainsi que dans les dispositions autonomes de l'avant-projet. On peut se rallier à cette proposition.

Pour le surplus, il est conseillé de rester dans la même logique en ce qui concerne les dispositions des autres codes fiscaux et lois fiscales, à savoir que la personne qui est titulaire d'un numéro d'entreprise a l'obligation de communiquer au moyen d'une plateforme électronique sécurisée. Les objections quant à la protection de la vie privée évoquées pour le CRAF peuvent également être évitées en adressant, pour le titulaire d'un numéro d'entreprise, les communications qui ne concernent pas l'exercice de sa profession à son *eBox citoyen* plutôt qu'à son *eBox entreprise*.

## B. Principe de sécurité juridique

5.1. Concernant la prise de cours des délais dans le cadre des messages transmis électroniquement, les articles 304*sexies*, alinéas 3 et 4, en projet, du CIR 92 (article 13 de l'avant-projet), 69*quinquies*, alinéas 3 et 4, en projet, du CTVA (article 50 de l'avant-projet), 288*septies*, alinéas 3 et 4, en projet, du C. enreg. (article 73 de l'avant-projet), 162*sexies*, alinéas 3 et 4, en projet, du C. succ. (article 116 de l'avant-projet), 211*octies*, alinéas 3 et 4, en projet, du C. div. (article 136 de l'avant-projet), 100, alinéas 3 et 4, en projet, du CRAF (article 153 de l'avant-projet)

et 21/1, alinéas 3 et 4, en projet, de la loi SCA (article 172 de l'avant-projet) et la disposition autonome de l'article 191, alinéas 3 et 4, de l'avant-projet, disposent ce qui suit <sup>6</sup> :

« Sauf si des dispositions légales ou réglementaires en disposent autrement, c'est le troisième jour ouvrable qui suit la date de mise à disposition [...] contenue dans l'intitulé du message figurant sur la plateforme électronique sécurisée du Service public fédéral Finances[, lequel a été] transmis ou reçu au moyen d'une plateforme électronique sécurisée[,] <sup>7</sup> qui sera le point de départ des délais qui sont d'application pour l'accomplissement de droits et d'obligations prévus dans le présent Code, dans les dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus ou dans les arrêtés pris pour leur exécution.

Lorsqu'un message est transmis par le Service public fédéral Finances au moyen d'une plateforme électronique sécurisée et lorsque la date de mise à disposition du message contenue dans l'intitulé du message figurant sur la plateforme électronique sécurisée du Service public fédéral Finances et la date de transmission du message transmis au moyen d'une plateforme électronique sécurisée sont différentes, c'est la date la plus favorable à la personne concernée qui sera le point de départ du délai ».

5.2. À ce sujet, il y a lieu de formuler les observations suivantes. Dans un avis récent, le Conseil d'État, section de législation, a indiqué ce qui suit : « Het louter vermelden op een internetloket biedt echter geen rechtszekerheid en geen zekerheid dat de landbouwer daadwerkelijk kennis heeft genomen van de beslissing. De vermelding volstaat op zich dus niet als kennisgeving die een bezwaartermijn doet lopen » <sup>8</sup>.

Dans le cas d'un message envoyé via une plate-forme électronique sécurisée, la certitude quant à la date à laquelle commence à courir le délai est importante. C'est la raison pour laquelle il a été demandé au délégué comment la personne qui utilise la plate-forme électronique est informée qu'un message a été mis à sa disposition, et ce afin que la possibilité d'en prendre connaissance et la prise de cours du délai soient établies avec certitude.

Le délégué a répondu en ces termes :

« Actuellement, il est admis que la réception d'un courrier papier du SPF Finances par une personne physique dans sa boîte aux lettres puisse déclencher des délais et ce, indépendamment du fait que cette personne ait ou non ouvert sa boîte aux lettres et ait effectivement pris connaissance du courrier papier qui lui a été transmis. On ne voit dès lors pas la raison qui justifierait que la communication par voie électronique nécessite davantage de garanties que la communication papier.

Lors de l'activation de son eBox citoyen, une personne physique peut en outre demander à être avertie de la présence d'un message dans son eBox par le biais d'une notification à une adresse mail de son choix. Par ailleurs, l'article 6, alinéa 4, de la loi du 13 septembre 2023 modifiant la loi du 27 février 2019 relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox indique : 'Le Roi détermine, par arrêté délibéré en Conseil

<sup>6</sup> Dans les dispositions en projet des codes fiscaux et lois fiscales, autres que le CIR 92, et dans la disposition autonome, mieux vaudrait remplacer la référence aux « dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus » par une référence pertinente ou l'omettre.

<sup>7</sup> Les adaptations proposées pourraient être reproduites pour la lisibilité de ces dispositions.

<sup>8</sup> Voir l'avis C.E. 74.348/1/V du 2 octobre 2023 sur une proposition de décret 'over de programmatische aanpak stikstof' (Doc. parl., Parl. fl., 2022-23, n° 1801/1), observation 42.

des ministres, les conditions et modalités des mesures visant à informer les destinataires de la disponibilité d'un message dans l'eBox et à leur rappeler les messages non lus et les effets juridiques liés à l'eBox.' ».

Dans la mesure où il peut se déduire de cette réponse que les personnes utilisant une plate-forme électronique seront toujours informées via leur eBox qu'un message a été mis à leur disposition – même dans le cas où cette plate-forme électronique désignée de manière neutre ne serait pas l'eBox –, on peut admettre que de ce fait, les délais commencent à courir. Selon l'article 7 de la loi du 27 février 2019 'relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox', l'échange électronique de messages via l'eBox produit en effet les mêmes effets juridiques que l'échange sur supports non électroniques et cet échange est censé satisfaire à une éventuelle obligation d'utiliser un envoi recommandé que ce soit ou non avec accusé de réception.

Toutefois, le texte des dispositions en projet concernées devra clarifier que pour la prise de cours des délais, la mise à disposition sur une éventuelle autre plate-forme (comme MyMinfin) doit toujours s'accompagner d'un avertissement à la personne concernée de cette mise à disposition via un message envoyé au moyen de l'eBox, cette clarification étant apportée en recourant à la définition neutre, employée à cet effet notamment dans l'article 2 de l'avant-projet. Le sens de l'alinéa 4, en projet, cité dans l'observation 5.1, pourrait lui aussi être précisé : ledit alinéa vise la situation dans laquelle il y aurait une différence entre les dates mentionnées sur la plate-forme et celles figurant dans l'eBox.

### C. Concordance des versions linguistiques

6. La concordance entre les textes français et néerlandais de l'avant-projet doit être vérifiée.

Ainsi, dans la définition, en projet, de la notion d'« envoi recommandé » ou « *aangetekende zending* », insérée dans divers codes fiscaux et lois fiscales et employée dans les dispositions autonomes, le texte français a recours aux mots « qui permet de démontrer » (*die toelaat om aan te tonen*) là où le texte néerlandais indique « *waarmee [...] kan worden aangetoond* », ainsi qu'aux mots « par le biais du » (*door middel van*) là où le texte néerlandais mentionne « *door* », ce qui, dans chaque cas, n'exprime pas tout à fait la même chose<sup>9</sup>. De même, dans la version française de la définition en projet de la notion de « plateforme électronique sécurisée », la répétition du mot « par » (*door*) à la suite de « ou » (*of*) indique qu'il s'agit d'un troisième fournisseur potentiel de l'application informatique tandis que les mots « *of een andere instelling* » du texte néerlandais de ladite définition en projet semblent quant à eux faire référence

<sup>9</sup> Voir les articles 2, § 1<sup>er</sup>, 20°, en projet, du CIR 92 (article 2 de l'avant-projet), 1<sup>er</sup>, § 16, en projet, du CTVA (article 43 de l'avant-projet), 288<sup>ter</sup>, 1°, en projet, du C. enreg. (article 69 de l'avant-projet), 162<sup>bis</sup>, 1°, en projet, du C. succ. (article 112 de l'avant-projet), 211<sup>quater</sup>, 1°, en projet, du C. div. (article 132 de l'avant-projet), 2, § 1<sup>er</sup>, 14°, en projet, du CRAF (article 138 de l'avant-projet), 2, 7°, en projet, de la loi SCA (article 161 de l'avant-projet), 3, 4°, en projet, de la loi du 17 juillet 2013 (article 178 de l'avant-projet) et 2, 14°, en projet, de la loi du 8 juillet 2018 (article 180 de l'avant-projet) et la disposition autonome de l'article 187, 1°, de l'avant-projet.

à une deuxième possibilité de coopération grâce à laquelle une institution publique autre que le SPF Finances peut fournir une application informatique <sup>10</sup>.

Les dispositions analogues en projet relatives à la communication électronique entre le SPF Finances et les personnes physiques non titulaires d'un numéro d'entreprise, insérées dans divers codes fiscaux et lois fiscales constituent un autre exemple <sup>11</sup>. Dans ces dispositions, à l'alinéa 2 tant du paragraphe 1<sup>er</sup> que du paragraphe 2, le segment de phrase « En l'absence de déclaration explicite conformément à l'alinéa 1<sup>er</sup> » en français est chaque fois traduit en néerlandais par « Bij gebrek aan de in het eerste lid uitdrukkelijke verklaring », ce qui ne concorde pas sur le plan linguistique. En outre, un alinéa est inséré dans plusieurs de ces dispositions concernant la situation dans laquelle, en français, « l'ensemble de ces citoyens n'a pas explicitement choisi » et, en néerlandais, « al deze burgers niet expliciet gekozen hebben », visant ainsi deux hypothèses différentes selon la version linguistique (l'hypothèse *pas tous* dans une langue et l'hypothèse *aucun* dans l'autre langue) <sup>12</sup>.

#### D. Structure de l'avant-projet

7. Selon le manuel de technique législative, les dispositions autonomes doivent précéder les dispositions modificatives <sup>13</sup>. Cependant, dans l'avant-projet soumis pour avis, la partie comprenant les dispositions autonomes (chapitre 15 de l'avant-projet) est précédée des dispositions modificatives et suivie par des dispositions abrogatoires. Dans un souci d'accessibilité des dispositions à adopter, il est préférable de mentionner d'abord les dispositions autonomes.

#### E. Difficultés d'ordre légistique dues à l'entrée en vigueur différée et à l'inscription des dispositions modifiées

8. L'article 204 de l'avant-projet dispose que la loi à adopter (à l'exception de l'article 194, puisqu'une disposition distincte d'entrée en vigueur figure à cette fin à l'article 203 de l'avant-projet) entrera en vigueur pour toutes les catégories de titulaires d'un numéro

---

<sup>10</sup> Voir les articles 2, § 1<sup>er</sup>, 21<sup>o</sup>, en projet, du CIR 92 (article 2 de l'avant-projet), 1<sup>er</sup>, § 17, en projet, du CTVA (article 43 de l'avant-projet), 288<sup>ter</sup>, 2<sup>o</sup>, en projet, du C. enreg. (article 69 de l'avant-projet), 162<sup>bis</sup>, 2<sup>o</sup>, en projet, du C. succ. (article 112 de l'avant-projet), 211<sup>quater</sup>, 2<sup>o</sup>, en projet, du C. div. (article 132 de l'avant-projet), 2, § 1<sup>er</sup>, 15<sup>o</sup>, en projet, du CRAF (article 138 de l'avant-projet) et 2, 8<sup>o</sup>, en projet, de la loi SCA (article 161 de l'avant-projet) et la disposition autonome de l'article 187, 2<sup>o</sup>, de l'avant-projet.

<sup>11</sup> Voir les articles 304<sup>ter</sup>, en projet, du CIR 92 (article 10 de l'avant-projet), 69<sup>bis</sup>, en projet, du CTVA (article 47 de l'avant-projet), 288<sup>quater</sup>, en projet, du C. enreg. (article 70 de l'avant-projet), 162<sup>ter</sup>, en projet, du C. succ. (article 113 de l'avant-projet), 211<sup>quinquies</sup>, en projet, du C. div. (article 133 de l'avant-projet), 97, en projet, du CRAF (article 150 de l'avant-projet) et 20, en projet, de la loi SCA (article 170 de l'avant-projet) et la disposition autonome de l'article 188 de l'avant-projet.

<sup>12</sup> Voir les articles 288<sup>quater</sup>, §§ 1<sup>er</sup>, alinéa 3, et 2, alinéa 3, en projet, du C. enreg. (article 70 de l'avant-projet), 162<sup>ter</sup>, §§ 1<sup>er</sup>, alinéa 3, et 2, alinéa 3, en projet, du C. succ. (article 113 de l'avant-projet) et 211<sup>quinquies</sup>, §§ 1<sup>er</sup>, alinéa 3, et 2, alinéa 3, en projet, du C. div. (article 133 de l'avant-projet).

<sup>13</sup> *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandation 45, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État ([www.raadvst-consetat.be](http://www.raadvst-consetat.be)).

d'entreprise ou pour certaines d'entre elles, ainsi que pour les personnes physiques, à compter d'une (lire : à une) date à fixer respectivement par le Roi, et au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2028.

Dans un récent avis, le Conseil d'État, section de législation, a attiré l'attention sur les risques liés au procédé qui consiste à apporter, en droit fiscal, des modifications qui n'entreront en vigueur que des années plus tard :

« Compte tenu de la fréquence élevée des modifications auxquelles est soumise la législation fiscale, le Conseil d'État estime qu'une date ultime d'entrée en vigueur très reculée peut engendrer des problèmes pratiques, tels qu'ils se sont également posés avec la date ultime d'entrée en vigueur, reportée aussi loin dans le futur, de la loi du 26 janvier 2021 (voir l'observation 5) »<sup>14</sup>.

De même, dans plusieurs autres avis récents, le Conseil d'État, section de législation, a mis en garde contre des problèmes pratiques découlant de l'entrée en vigueur différée de la loi du 26 janvier 2021<sup>15</sup>.

Ce risque de problèmes pratiques se présenterait à nouveau si l'avant-projet à l'examen était adopté avec une date d'entrée en vigueur très éloignée.

9.1. Qui plus est, plusieurs dispositions modificatives de l'avant-projet lui-même anticipent l'entrée en vigueur de dispositions d'autres avant-projets élaborés par les auteurs de l'avant-projet dans le courant de 2023 et devenus des lois depuis lors<sup>16</sup>. Cependant, il s'avère que les modifications des avant-projets faisant l'objet d'une anticipation n'ont pas toutes été adoptées au cours de la procédure législative concernée<sup>17</sup>. Les auteurs de l'avant-projet devront vérifier,

<sup>14</sup> Avis C.E. 74.571/3 du 20 novembre 2023 sur un avant-projet devenu la loi du 22 décembre 2023 'portant des dispositions fiscales diverses', *Doc. parl.*, Chambre, 2023-24, n° 55-3417/001, p. 96, observation 18.

<sup>15</sup> Voir, par exemple, l'avis C.E. 73.846/1/V-2/V du 15 septembre 2023 sur un avant-projet devenu la loi du 28 décembre 2023 'portant des dispositions fiscales diverses', *Doc. parl.*, Chambre, 2023-24, n° 55-3607/001, p. 206, observations 1 et 2 de la rubrique « Article 8 » ; l'avis C.E. 73.708/3 du 17 juillet 2023 sur un avant-projet devenu la loi du 23 novembre 2023 'portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée et des règles particulières de recouvrement du Code des impôts sur les revenus 1992', *Doc. parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3569/001, p. 133, observation 25 ; l'avis C.E. 72.277/1 du 4 novembre 2022 sur un avant-projet devenu la loi du 26 décembre 2022 'modifiant la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance, relatif à la seconde prolongation de la période d'application des zones d'aide et introduisant une dispense de versement de précompte professionnel pour les employeurs touchés par une calamité naturelle', *Doc. parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3018/001, pp. 29-30, observation 8 ; l'avis C.E. 71.966/1/V-2/V du 31 août 2022 sur un avant-projet devenu la loi du 20 novembre 2022 'portant des dispositions fiscales et financières diverses', *Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2899/001, pp. 157-158, rubrique « Articles 96 à 99 ».

<sup>16</sup> Il s'agit de l'avant-projet devenu la loi du 28 décembre 2023 sur lequel l'avis 73.846/1/V-2/V du 15 septembre 2023 a été donné et de l'avant-projet devenu la loi du 22 décembre 2023 sur lequel l'avis 74.571/3 du 20 novembre 2023 a été donné.

<sup>17</sup> Ainsi, les modifications en projet de l'article 308 du CIR 92, le remplacement en projet de l'article 45 du C. succ. et les modifications en projet de l'article 201/9/3 du C. div. de l'avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales diverses' sur lequel l'avis 73.846/1/V-2/V a été rendu, qu'anticipent respectivement les articles 19, 84 et 128 de l'avant-projet, figurent bien dans la loi adoptée (voir respectivement les articles 70, 9 et 7 de la loi du 28 décembre 2023), mais le remplacement en projet des articles 183octies, 187<sup>3</sup> et 199 du C. div. – remplacement prévu par les articles 11, 13 et 17 de l'avant-projet faisant l'objet de l'avis 74.571/3 et qu'anticipent les articles 125, 126 et 127 de l'avant-projet –, ne figure pas dans le projet de loi déposé à la Chambre au cours de cette procédure législative, ni dans la loi adoptée (voir la loi du 22 décembre 2023).

En ce qui concerne les modifications anticipées par les articles 122 et 123 de l'avant-projet, on peut constater que les modifications en projet aux articles 179<sup>1</sup> et 179<sup>2</sup> du C. div., prévues dans le premier avant-projet, figurent bien dans la

pour toutes les modifications en projet qui font l'objet d'une anticipation, si elles ont effectivement été exécutées et sont bel et bien entrées en vigueur, avant que les dispositions qui les anticipent puissent utilement entrer en vigueur.

Une telle vérification doit également avoir lieu pour les dispositions qui, dès l'élaboration de l'avant-projet, anticipaient déjà une modification apportée par une loi non encore entrée en vigueur<sup>18</sup>, dès lors qu'il ressort de l'exemple de l'abrogation en projet de la loi du 26 janvier 2021 que toutes les lois fiscales adoptées n'entreront pas forcément en vigueur.

En outre, un certain nombre de modifications sont perdues de vue : le remplacement de l'alinéa 1<sup>er</sup> et la modification de l'alinéa 2 de l'article 151 du C. succ., projetés par l'article 107, 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup>, de l'avant-projet, ne se fondent pas sur le remplacement de ces mêmes alinéas par l'article 17 de la loi du 28 décembre 2023 'portant des dispositions fiscales diverses', et auraient donc pour conséquence d'annuler à nouveau en grande partie le remplacement de l'alinéa 1<sup>er</sup> et de n'avoir aucun effet pour l'alinéa 2. Ainsi, l'article 109 de l'avant-projet, qui a pour objet de modifier l'article 156 du C. succ., ne tient pas compte non plus de l'abrogation de cet article par l'article 20 de la loi du 28 décembre 2023.

Un autre problème éventuel est que l'anticipation des modifications futures peut faire perdre de vue le fait que ces modifications elles-mêmes peuvent ne pas avoir anticipé l'avant-projet ultérieur, comme tel est le cas à l'article 19 de l'avant-projet actuellement soumis pour avis. Cet article, qui vise à rendre neutre la terminologie employée dans l'article 308 du CIR 92, anticipe déjà le remplacement du paragraphe 1<sup>er</sup> de ce dernier par l'article 70 de la loi du 28 décembre 2023. Comme dans les autres dispositions visant à rendre neutre la terminologie concernant les formes de communication, le paragraphe 1<sup>er</sup>, en projet, se fonde sur le texte existant (futur au moment de la rédaction de l'avant-projet) (qui s'applique aux périodes imposables liées aux exercices d'imposition 2024 et suivants<sup>19</sup>) et remplace les verbes comme « faire parvenir » par « transmettre ». En l'espèce, il a manifestement été perdu de vue qu'à la suite du remplacement effectué par l'article 70 précité, ce paragraphe contiendra une référence à « la déclaration électronique visée à l'article 307bis », référence qui est maintenue dans le nouveau paragraphe 1<sup>er</sup>, en projet, à l'article 19 de l'avant-projet actuellement à l'examen, et ce nonobstant le fait que l'article 18 de ce dernier a pour objet d'abroger ledit article 307bis du CIR 92.

Il résulte de ce qui précède qu'il convient donc de noter, plus généralement, que le procédé consistant à prévoir une entrée en vigueur très éloignée entraîne des inconvénients. Ces risques doivent être dûment pris en considération par les auteurs de l'avant-projet, tout particulièrement dans une matière qui change fréquemment et où il est très difficile d'avoir une vue

---

loi adoptée par la suite mais que tel n'est pas le cas du remplacement en projet de ces articles prévu dans le deuxième avant-projet.

<sup>18</sup> Voir par exemple l'article 53 de l'avant-projet qui anticipe les modifications apportées à l'article 85 du CTVA et l'abrogation de l'article 64 de la loi du 26 janvier 2021 par les articles 9 et 18 de la loi du 12 mars 2023 'visant à moderniser la chaîne T.V.A. et la perception des créances fiscales et non fiscales au sein du SPF Finances'. L'entrée en vigueur de cette loi a été différée au 1<sup>er</sup> janvier 2025 par l'article 35 de l'arrêté royal du 17 décembre 2023 'modifiant les arrêtés royaux n<sup>os</sup> 1, 2, 2bis, 3, 14, 19, 22, 31, 41 et 44 en matière de taxe sur la valeur ajoutée et reportant la date d'entrée en vigueur de la loi du 12 mars 2023 visant à moderniser la chaîne T.V.A. et la perception des créances fiscales et non fiscales au sein du SPF Finances'.

<sup>19</sup> Voir l'article 75 de la loi du 28 décembre 2023.

claire du droit actuel et futur. Ce procédé ne contribue pas à améliorer la qualité de la législation. Non seulement il compromet ainsi la stabilité de la réglementation, mais en plus le législateur, privé d'une vue d'ensemble, risque – surtout en raison de la succession rapide des modifications législatives, des dispositions modificatives s'en trouvant elles-mêmes encore une fois partiellement modifiées – de ne plus être en mesure de reconstituer lui-même le puzzle et de ne pas tenir suffisamment compte, lors de l'examen d'un avant-projet, de ce qui est proposé dans un autre avant-projet<sup>20</sup>. Ainsi, il devient particulièrement difficile pour le justiciable de comprendre quelles règles s'appliquent à quel moment.

9.2. Il convient aussi de vérifier si les différents articles auxquels l'avant-projet apporte des modifications sont correctement *inscrits* dans les dispositions modificatives, notamment en visant toutes les modifications antérieures pertinentes ou, si elles sont très nombreuses, éventuellement uniquement la dernière modification<sup>21</sup>.

En effet, l'avant-projet contient non seulement plusieurs dispositions modificatives dans lesquelles l'inscription de la disposition à modifier est incomplète parce que la dernière modification n'a pas encore été concrétisée<sup>22</sup>, mais aussi des dispositions dont l'inscription n'est pas correcte, par exemple parce que c'est une mauvaise modification qui est mentionnée comme étant la dernière modification, que la modification est mal nommée ou qu'il est fait référence à une modification, apportée par la loi du 26 janvier 2021, qui n'est jamais entrée en vigueur et qui est abrogée par l'avant-projet<sup>23</sup>.

## EXAMEN DU TEXTE

### Article 2, ainsi que les articles 43, 69, 112, 132, 138, 161, 178, 180 et 187

10.1. À la différence de la loi du 26 janvier 2021, les définitions en projet que l'article 2 de l'avant-projet ajoute à l'article 2, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92 ne définissent ni n'utilisent plus le terme *eBox*. Selon l'exposé des motifs, l'intention est néanmoins d'englober l'envoi au moyen de l'actuelle *eBox* « *citoyen* » et *eBox* « *entreprise* » dans la définition de la notion d'« envoi recommandé » à l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 20°, en projet, du CIR 92. À cet effet, il est inséré après le deuxième « soit » de cette définition une description de ces services, basée sur la définition de la notion d'« eBox » figurant à l'article 2, 3°, de la loi du 27 février 2019 'relative à l'échange

<sup>20</sup> Voir également l'avis C.E. 70.736/3 du 2 février 2022 sur un avant-projet devenu le décret du 18 mars 2022 'tot wijziging van het Energiedecreet van 8 mei 2009', *Doc. parl.*, Parl. fl., 2021-22, n° 1154/1, p. 83, observation 6.3.

<sup>21</sup> Voir en ce qui concerne les renseignements à fournir à propos de chaque article modifié ou subdivision d'article modifiée : *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandations 113-115, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État ([www.raadvst-consetat.be](http://www.raadvst-consetat.be)).

<sup>22</sup> Voir les articles 19, 52, 84, 122, 123, 125, 126, 127 et 128 de l'avant-projet.

<sup>23</sup> Voir par exemple les articles 5 (l'article 90 du CIR 92 a encore été modifié après la modification mentionnée comme étant la dernière par la loi du 21 décembre 2022 'portant des dispositions fiscales diverses'), 7 (l'article 275<sup>9/1</sup>, § 4, du CIR 92 n'a pas été inséré, mais modifié par la loi du 31 juillet 2023) et 16 (référence, dans le texte néerlandais avec mention d'une date erronée, à une modification, non entrée en vigueur, par la loi du 26 janvier 2021 comme étant la dernière modification) de l'avant-projet. De même, aux articles 17, 20, 25, 27, 28, 38, 39, 43, 44, 61, 75, 104, 106, 108, 119, 140, 145, 146, 181, 183 et 185 de l'avant-projet, entre autres, l'inscription de la norme modifiée n'est pas correcte en tous points. Les auteurs de l'avant-projet seraient bien avisés de procéder à un examen complet.

électronique de messages par le biais de l'eBox'. À cet égard fait néanmoins défaut une composante importante de cette définition, dès lors qu'il ne ressort pas de la définition mentionnée à l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 20°, en projet, du CIR 92 qu'il s'agit d'un service d'envoi et de réception de messages électroniques par certains services publics<sup>24</sup>. La définition devra dès lors être complétée pour insérer cette précision.

10.2. La définition de la notion de « plateforme électronique sécurisée » figurant à l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 21°, en projet, du CIR 92 précise notamment que les applications informatiques concernées « [garantissent] au moyen de techniques de sécurisation adaptées visées à l'article 8, 2., du Règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive (CE) 1999/93, l'intégrité du contenu, l'horodatage ainsi que la conservation du message transmis ».

Comme il n'apparaît pas d'emblée en quoi cet article concerne l'intégrité du contenu, l'horodatage et la conservation des messages transmis, ni quels niveaux de fiabilité parmi ceux définis sont considérés comme des « techniques de sécurisation adaptées », le délégué a été invité à préciser dans quel but il est fait référence à l'article 8, paragraphe 2, du règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 'sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive 1999/93/CE'.

Le délégué a répondu en ces termes :

« (...) »

Il est certain que le système de l'eID garantit un niveau de fiabilité élevé au sens de l'article 8.2 c) du Règlement 910/2014.

Afin de justifier que la plateforme électronique sécurisée figurant notamment dans le projet d'article 2, 21°, du CIR 1992 (article 2 de l'avant-projet) permet 'au moyen de techniques de sécurisation adaptées visées à l'article 8, 2., du Règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive (CE) 1999/93, l'intégrité du contenu, l'horodatage ainsi que la conservation du message transmis', il sera précisé dans le projet d'article 2, 21°, du CIR 1992 (article 2 de l'avant-projet) qu'il s'agit de l'article 8.2 c) du Règlement (UE) n° 910/2014 précité, lequel renvoie au niveau de fiabilité élevé.

Dans son avis 168/2023 du 18 décembre 2023 (remarque 15), l'Autorité de Protection des Données a émis la même recommandation : 'afin de garantir un niveau

<sup>24</sup> La deuxième possibilité prévue par l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 20°, en projet, du CIR 92 est définie comme suit : « soit le message transmis par le Service public fédéral Finances dans le cadre de l'exercice de sa mission de service public par le biais du service proposé aux personnes physiques ou à leurs représentants par le Service public fédéral compétent en matière d'Agenda numérique et aux titulaires d'un numéro d'entreprise tels que définis à l'article III.16 du Code de droit économique ou à leurs représentants par l'Office national de sécurité sociale », tandis que l'article 2, 3°, de la loi du 27 février 2019 définit l'eBox comme suit : « eBox: le service proposé par le service public fédéral compétent en matière d'Agenda numérique *permettant aux utilisateurs d'envoyer des messages électroniques aux et de recevoir des messages électroniques* des personnes physiques ou leurs représentants et le service proposé par l'Office national de sécurité sociale *qui permet à des utilisateurs d'envoyer des messages électroniques aux et de recevoir des messages électroniques* des titulaires d'un numéro d'entreprise tels que définis à l'article III.16 du Code de droit économique ou leurs représentants » (italiques ajoutées).

adéquat de sécurisation de l'identification par voie électronique, il convient de préciser que ce schéma d'identification électronique garantira au minimum un niveau élevé ou à tout le moins substantiel au sens de l'article 8.2 du Règlement précité. A la date du 19 avril 2023, la Belgique a notifié deux schémas d'identification électronique <sup>[25]</sup>: (1) celui des cartes d'identité électronique pour belge et pour étrangers et (2) l'application mobile itsme, qui garantissent tous les deux un niveau élevé.' ».

On peut se rallier à la proposition du délégué consistant à préciser la référence à l'article 8, paragraphe 2, du règlement (UE) n° 910/2014, lequel fait partie du chapitre II concernant l'« identification électronique », en visant son point c), de manière à exiger un niveau de fiabilité élevé pour le moyen d'identification électronique. Il n'en demeure pas moins qu'il doit ressortir du texte de la disposition en projet que cette exigence porte sur le moyen d'identification électronique. Dès lors que, selon la réponse fournie par le délégué, l'horodatage et l'intégrité du contenu du message à partir de l'horodatage sont garantis au moyen de services de confiance qualifiés au sens du chapitre III du règlement (UE) n° 910/2014 <sup>26</sup>, il convient à cet effet de viser les articles pertinents du règlement concernant les services de confiance qualifiés concernés.

10.3. L'article 2, § 1<sup>er</sup>, du CIR 92 comporte des définitions qui, selon la phrase introductive de celui-ci, sont destinées à prendre effet « [p]our l'application du présent Code, des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus et des arrêtés pris pour leur exécution ».

Si l'intention est de faire en sorte que la nouvelle définition de la notion de « message » insérée à l'article 2, § 1<sup>er</sup>, 22°, en projet, du CIR 92 ne soit applicable que « pour l'application du titre VII, chapitre I<sup>er</sup>/1 », comme l'indiquent actuellement les mots introductifs de cette définition, il est préférable d'insérer cette définition dans le titre concerné du code.

11. Les articles 43, 69 <sup>27</sup>, 112, 132, 138 <sup>28</sup>, 161, 178 <sup>29</sup> et 180 <sup>30</sup> de l'avant-projet insérant les mêmes définitions dans d'autres codes fiscaux ou lois fiscales que celles insérées par l'article 2 de l'avant-projet dans le CIR 92, et l'article 187 de l'avant-projet intégrant ces mêmes définitions

---

<sup>25</sup> *Note de bas de page 2 du délégué* : Schémas d'identification électronique notifiés conformément à l'article 9, paragraphe 1, du règlement (UE) no 910/2014 du Parlement européen et du Conseil sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur (2023/C 136/02), Journal officiel de l'Union européenne du 19.4.2023.

<sup>26</sup> On vise un horodatage électronique qualifié et une signature électronique qualifiée.

<sup>27</sup> En ce qui concerne cet article, l'observation suivante figurant dans l'avis 66.936/3 du 17 mars 2020 demeure pertinente : « La définition est également davantage à sa place au début du code, dès lors que la mention 'envoi recommandé' figurera déjà à l'article 35 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (...) » (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1697/001, p. 123, observation 26).

<sup>28</sup> Il est à cet égard également pertinent de noter que l'article 2, § 1<sup>er</sup>, existant, du CRAF comporte seulement des points numérotés de 1° à 12°, de sorte qu'il n'apparaît pas clairement pourquoi les points complémentaires en projet commencent au 14° et non au 13°.

<sup>29</sup> Cet article se bornant à insérer la définition de la notion d'« envoi recommandé » dans l'article 3 de la loi du 17 juillet 2013, seule l'observation relative à cette notion peut être pertinente.

<sup>30</sup> Cet article se bornant à insérer la définition de la notion d'« envoi recommandé » dans l'article 2 de la loi du 8 juillet 2018, seule l'observation relative à cette notion peut être pertinente.

dans une disposition autonome, les observations précitées s'appliquent *mutatis mutandis* également à ces articles de l'avant-projet.

#### Article 55

12. Dans un souci de sécurité juridique, il est conseillé de remplacer, dans le texte en projet destiné à remplacer l'alinéa 5 de l'article 35 du C. enreg., la mention « à compter de la date de prise de cours de l'envoi recommandé » par une transposition plus claire de l'intention des auteurs de l'avant-projet.

#### Article 64

13. Il n'apparaît pas clairement pour quel motif l'article 64, 2°, de l'avant-projet adapte uniquement le texte français de l'alinéa 3 de l'article 195 du C. enreg., et ne remplace pas dans le texte néerlandais la mention « aangetekende brief » par « aangetekende zending ».

#### Article 68

14. Pour éviter toute confusion quant au point de savoir à quel endroit vient précisément s'insérer le nouveau « Titre IV - Digitalisation des relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens et certains tiers » dans le C. enreg., il est indiqué de préciser que celui-ci s'insère après l'article 288bis de ce code. En effet, la rubrique suivante relative aux « Dispositions communes à tous les impôts » n'est pas considérée comme un 'Titre'.

#### Article 91

15. Dans le texte néerlandais de l'alinéa 5, en projet, de l'article 98 du C. succ., il y a lieu de supprimer les mots « die waarop ». Dans la même phrase, il faut remplacer la référence à « l'article 162septies » par une référence à l'article pertinent.

#### Article 98

16. Dans un souci de sécurité juridique, il est recommandé de remplacer la mention « à compter de la date de prise de cours de la transmission de la déclaration » dans l'alinéa 1<sup>er</sup>, en projet, de l'article 112 du C. succ. par une transposition plus claire de l'intention des auteurs de l'avant-projet.

#### Article 99

17. Dans un souci de cohérence entre les textes français et néerlandais, la mention « de la date d'effet » qui est insérée par l'article 99 de l'avant-projet dans l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 113 du C. succ. du texte français doit reproduire plus clairement l'intention des auteurs de l'avant-projet.

### Article 105

18. Par souci de cohérence entre les textes français et néerlandais, il convient de reformuler le segment de phrase « na de uitwerkingsdatum van de notificatie van de verworpen beslissing aan belanghebbende bij aangetekende zending », figurant dans le texte néerlandais du nouvel alinéa 2, en projet, de l'article 140<sup>2</sup> du C. succ. (article 105, 2°, de l'avant-projet), de manière à indiquer qu'il s'agit, comme dans le texte français, d'une décision qui rejette une demande de l'intéressé.

### Articles 120 et 121

19. Selon l'exposé des motifs, les articles 120 et 121 de l'avant-projet visent à remplacer les articles 158/3, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, et 158/4, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, du C. div., en vue de rendre plus neutre la terminologie employée en ce qui concerne les modes de communication.

La loi du 7 février 2018 'instaurant une taxe sur les comptes-titres' qui visait notamment à insérer les articles 158/3 et 158/4 du C. div., a toutefois été annulée par un arrêt de la Cour constitutionnelle du 17 octobre 2019 <sup>31</sup>.

Les articles 120 et 121 de l'avant-projet ne peuvent dès lors pas produire leurs effets et doivent être omis <sup>32</sup>.

### Article 128

20. Il convient de modifier la numérotation du point 3° en point 2°.

### Article 143

21. Le point c) de l'article 143 de l'avant-projet concerne l'alinéa 6 et non l'alinéa 5 du paragraphe 1<sup>er</sup> de l'article 35 du CRAF.

### Article 194

22.1. L'article 194 de l'avant-projet vise à abroger la loi du 26 janvier 2021, à l'exception des articles 19, 128 à 132 et 214. Selon l'exposé des motifs, ces articles n'étaient pas liés à la digitalisation proprement dite et sont déjà en vigueur.

22.2. En ce qui concerne les articles 19 et 128 à 132 de la loi du 26 janvier 2021, cette exception est superflue. En effet, il s'agit de dispositions modificatives et abrogatoires qui sont déjà

---

<sup>31</sup> C.C., 17 octobre 2019, n° 138/2019. Les effets des dispositions annulées ont été maintenus pour la taxe due pour les périodes de référence prenant fin avant le ou au 30 septembre 2019.

<sup>32</sup> Comp. avec l'avis C.E. 66.936/3 du 17 mars 2020, *Doc. Parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1697/001, p. 124, observation 28.

entrées en vigueur. Dès qu'une disposition modificative d'un acte originel entre en vigueur, elle épuise instantanément tous ses effets. Si elle a pour objet un remplacement, un ajout ou une insertion dans l'acte originel, son contenu s'y incorpore immédiatement. Si elle a pour objet une suppression dans l'acte originel, cette suppression y est immédiatement effective. En d'autres termes, dès qu'elle est entrée en vigueur, la disposition modificative n'est plus susceptible de produire un quelconque effet nouveau ; elle est comparable à une boîte vide <sup>33</sup>.

Il n'est donc pas nécessaire de conserver les dispositions modificatives de la loi du 26 janvier 2021, dont on n'entend pas annuler la modification. Tant que la modification apportée n'est pas annulée au moyen d'une nouvelle disposition modificative dans le texte initial (modifié) lui-même, elle continue d'exister. C'est d'ailleurs ainsi que dans les articles 195 à 201 de l'avant-projet sont annulées une série d'autres modifications déjà entrées en vigueur et apportées par la loi du 26 janvier 2021.

22.3. Si les auteurs de l'avant-projet souhaitent conserver l'article 214 de la loi du 26 janvier 2021, qui est une disposition autonome, il est conseillé d'en reproduire le contenu dans le nouveau dispositif. En effet, dans le cas contraire, les diverses dispositions abrogatoires viseront à abroger l'ensemble de la loi du 26 janvier 2021, à l'exception de l'article 214, de sorte que cette loi ne subsistera qu'avec ce seul article, parallèlement au dispositif en projet.

En ce qui concerne l'article 214 de la loi du 26 janvier 2021, on rappellera d'ailleurs l'observation suivante formulée dans l'avis 66.936/3 du 17 mars 2020 donné par le Conseil d'État, section de législation :

« L'article 99 de l'avant-projet fait en grande partie double emploi avec l'article 2, 3°, de la loi du 11 avril 1994 'relative à la publicité de l'administration', qui s'énonce comme suit :

‘Afin de fournir au public une information claire et objective sur l'action des autorités administratives fédérales :

(...)

3° toute correspondance émanant d'une autorité administrative fédérale indique le nom, la qualité, l'adresse et le numéro de téléphone de la personne en mesure de fournir de plus amples informations sur le dossier;

(...).’

Selon l'exposé des motifs, la loi du 11 avril 1994 ne suffit plus pour atteindre l'objectif du SPF Finances d'améliorer sa prestation de services, mais au contraire le freine. La nouvelle disposition vise à 'donner des possibilités supplémentaires en vue d'entrer en interaction avec les citoyens/contribuables'.

<sup>33</sup> *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandation 128, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État ([www.raadvst-consetat.be](http://www.raadvst-consetat.be)).

Par rapport à l'article 2, 3°, de la loi du 11 avril 1994, le seul véritable ajout consiste, 'le cas échéant', à pouvoir également mentionner un code de contact unique dans la lettre <sup>34</sup>. Ce point ne doit cependant pas être prévu expressément par la loi. L'administration peut en décider d'autorité et n'a pas besoin de l'autorisation du législateur pour ce faire.

Mieux vaudrait dès lors omettre l'article 99 de l'avant-projet » <sup>35</sup>.

22.4. L'article 194 de l'avant-projet, qui entre en vigueur, selon l'article 203 de l'avant-projet, le jour de la publication au *Moniteur belge* de la loi à adopter, ne prévoyant pas d'exception pour l'article 213, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 26 janvier 2021, cet article enlève tout effet utile au report de l'entrée en vigueur de l'article 202 de l'avant-projet qui abroge une nouvelle fois cet article.

22.5. La question se pose de savoir s'il n'y a pas lieu d'insérer une disposition abrogatoire spécifique dans l'avant-projet en ce qui concerne l'article 17/1, en projet, de la LGDA.

L'article 177 de l'avant-projet vise à insérer un article 17/1 dans la LGDA. L'article 206 de la loi du 26 janvier 2021 a toutefois déjà inséré dans la LGDA un article 17/1, dont le paragraphe 2 est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2021 en vertu de l'article 228 de la loi du 26 janvier 2021.

Si cet article 17/1 de la LGDA, déjà existant, n'est pas abrogé, l'article 177 de l'avant-projet aura pour effet d'insérer un deuxième article 17/1 dans la LGDA.

### Article 197

23. L'article 197 de l'avant-projet a pour objet d'abroger l'« article 289sexies, § 1<sup>er</sup>, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, inséré par l'article 84 de la loi du 26 janvier 2021 sur la dématérialisation des relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens, personnes morales et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales ».

L'article 84 de la loi du 26 janvier 2021 a toutefois inséré dans le C. enreg. non pas l'article 289sexies, mais l'article 289septies, dont le paragraphe 1<sup>er</sup> est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2021 en vertu de l'article 223 de la loi du 26 janvier 2021.

Il convient donc d'adapter la mention de l'article à abroger dans l'article 197 de l'avant-projet.

---

<sup>34</sup> *Note de bas de page 17 de l'avis cité* : Les spécifications selon lesquelles, d'une part, les mentions doivent émaner du SPF Finances et, d'autre part, celui qui est en mesure de fournir de plus amples informations sur le dossier peut être tant la personne concernée que le service concerné, découlent déjà implicitement de l'article 2, 3°, de la loi du 11 avril 1994.

<sup>35</sup> Voir l'avis C.E. 66.936/3 du 17 mars 2020, *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1697/001, pp. 125-126, observation 33.

### Article 199

24. Selon le texte néerlandais, l'article 199 de l'avant-projet vise à abroger l'« [a]rtikel 221<sup>quater</sup>, § 1, van het Wetboek diverse rechten en taksen, ingevoegd bij artikel 145 van de wet van 26 januari 2021 betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten ».

Toutefois, l'article 145 de la loi du 26 janvier 2021 a inséré dans le C. div. non pas l'article 221<sup>quater</sup> (comme indiqué dans le texte néerlandais de l'avant-projet), mais l'article 211<sup>quater</sup>, dont le paragraphe 1<sup>er</sup> est entré en vigueur le 1<sup>er</sup> avril 2021 en vertu de l'article 225 de la loi du 26 janvier 2021.

Il y a donc lieu d'adapter la mention de l'article à abroger dans le texte néerlandais de l'article 199 de l'avant-projet.

### Article 203

25. Dans le texte néerlandais de l'article 203 de l'avant-projet, on écrira « deze wet » au lieu de « dit besluit ».

### Article 204

26. À l'article 204 de l'avant-projet, il convient d'insérer le segment de phrase « , à l'exception de l'article 194, » après le mot « loi » et d'écrire « à une date » au lieu de « à compter d'une date ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE