



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 71.223/3
van 2 mei 2022

avis 71.223/3
du 2 mai 2022

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende diverse fiscale
bepalingen'

un avant-projet de loi 'portant
des dispositions fiscales
diverses'

Op 18 maart 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 19 april 2022. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE en Frédéric VANNESTE, eerste auditeurs, en Lise VANDENHENDE, adjunct-auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 2 mei 2022.

*

Le 18 mars 2022, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘portant des dispositions fiscales diverses’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 19 avril 2022. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Les rapports ont été présentés par Dries VAN EECKHOUTTE et Frédéric VANNESTE, premiers auditeurs, et Lise VANDENHENDE, auditeur adjoint.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 2 mai 2022.

*

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

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe uiteenlopende wijzigingen aan te brengen in diverse fiscale wetboeken en wetten (titels 2 tot 7 van het voorontwerp). Daarnaast wordt voorzien in de bekrachtiging van een aantal koninklijke besluiten (titel 8).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

ALGEMENE OPMERKING

3. In een ontwerp dat in beginsel enkel diverse wijzigingsbepalingen bevat, worden het best geen autonome bepalingen opgenomen die zonder beperking in de tijd gelden, of het nu om geïsoleerde bepalingen gaat dan wel om bepalingen die een volledig nieuwe juridische regeling invoeren.² Dergelijke bepalingen zouden verloren staan te midden van andere bepalingen die van uiteenlopend belang zijn en betrekking hebben op heel andere domeinen. Het zou dan ook bijzonder moeilijk zijn om deze autonome bepalingen terug te vinden, temeer daar het opschrift van de “verzameltekst” op zich geen nuttige inlichtingen bevat voor de lezer.³

De artikelen 7, 55 en 56 van het voorontwerp, die autonome bepalingen bevatten, hebben onbeperkt uitwerking in de tijd. Om de hiervoor vermelde redenen in het licht van de toegankelijkheid van de regelgeving dienen die bepalingen te worden omgevormd tot wijzigingsbepalingen waarbij de betrokken rechtsregels in de desbetreffende wetgeving worden ingevoegd.

TITEL 1 – ALGEMENE BEPALING

4. Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

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

² *Beginselen van de wetgevingstechniek* – handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten, Raad van State, 2008, nr. 85, te raadplegen op de site van de Raad van State, www.raadvst-consetat.be.

³ Zie J. VAN NIEUWENHOVE, “Verzamelwetgeving in België”, *T.v.W.* 2006, 295-306, *RegelMaat* 2006, 153-166.

TITEL 2 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE INKOMSTENBELASTINGEN

Hoofdstuk 1 – Wijzigingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Artikel 2

5. Artikel 2, 2°, van het voorontwerp voorziet in de opheffing van artikel 2, § 1, 10°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92). Volgens de memorie van toelichting is die opheffing het gevolg van de intrekking van richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 ‘betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling’. De intrekking van die richtlijn gebeurde in het licht van de inwerkingtreding van richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 ‘tot wijziging van de Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied’. Met betrekking tot de omzetting van die richtlijn stelde de gemachtigde het volgende:

“De richtlijn 2014/107/EU van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, werd voor wat de federale bevoegdheden betreft, omgezet via de volgende reglementaire teksten:

- Wet van 16 december 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden;

- Wet van 31 juli 2017 houdende omzetting van meerdere Richtlijnen inzake de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied.”

In het advies over de aangehaalde wet van 16 december 2015 heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, opgemerkt dat “[b]ij ontstentenis van die omzettingstabellen, en tevens gelet op het uiterst technisch karakter van de materie, (...) de Raad van State niet [heeft] kunnen nagaan of het voorontwerp richtlijn 2014/107/EU van 9 december 2014 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied’ correct heeft omgezet.”⁴ De eveneens door de gemachtigde aangehaalde wet van 31 juli 2017 houdt slechts een beperkte omzetting in van richtlijn 2014/107/EU.⁵ Het is bijgevolg onduidelijk in welke mate de voornoemde wetten richtlijn 2014/107/EU volledig hebben omgezet en of de opheffing waarin artikel 2, 2°, van het voorontwerp voorziet ingevolge de intrekking van richtlijn 2003/48/EG hierop een impact heeft. Het verdient aanbeveling om een en ander nog nader te verduidelijken in de memorie van toelichting.

⁴ Adv.RvS 57.809/2 van 13 juli 2015 over het voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 16 december 2015 ‘tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden’.

⁵ Zie Adv.RvS 61.469/3 van 8 juni 2017 over het voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 31 juli 2017 ‘houdende omzetting van meerdere Richtlijnen inzake de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied’.

Artikel 17

6. Om erkend te worden als productievennootschap moet voortaan niet enkel het voornaamste doel maar ook de “kernactiviteit” van de vennootschap bestaan uit de ontwikkeling en productie van podiumproducties (ontworpen wijziging van artikel 194^{ter}, § 1, eerste lid, 2°, van het WIB 92 – artikel 17, 1°, van het voorontwerp)⁶. Volgens de memorie van toelichting is de vraag of een bepaalde activiteit een “kernactiviteit” is een feitenkwestie die wordt onderzocht op basis van de resultatenrekening en inzonderheid de opbrengstenrekening van de vennootschap voor het betrokken boekjaar of de betrokken referteboekjaren. Voor ondernemingen in oprichting wordt een “inschatting” gemaakt van de jaarrekening. Gevraagd of het voor deze beoordeling niet problematisch is dat de resultatenrekening na afloop van het boekjaar (*post factum*) wordt opgesteld, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De controle van de resultatenrekening, die inderdaad *post factum* wordt opgesteld, is slechts het uitgangspunt van de controle van de kernactiviteit en kan zo een indicatie bieden van de opbrengsten en kostenstructuur van een vennootschap doorheen de voorgaande jaren. Dit laat toe een beeld te vormen over de kernactiviteit van een productievennootschap. Er moet daarbij ook gewezen worden op het feit dat vennootschappen vaak prognoses maken van hun resultatenrekening en dat ook tussentijdse rapportering veelvuldig voorkomt, wat het *post factum* element in de beoordeling sterk mildert.

Ook voor wat betreft ondernemingen in oprichting zal er dus concreet gewerkt worden met prognoses van de resultatenrekening. Mocht achteraf blijken dat deze prognoses een incorrect beeld vormen van de werkelijke resultatenrekening, en de werkelijke kernactiviteit, dan kan de erkenning worden geschorst of ingetrokken volgens een eenvoudige tegensprekelijke procedure waarvan de Koning de modaliteiten bepaalt.”

Gelet op het belang van het begrip “kernactiviteit” voor de erkenning als productievennootschap, en teneinde eventuele latere betwistingen betreffende de invulling van dat begrip te vermijden, verdient het in elk geval aanbeveling om dat begrip nader te omschrijven in de ontworpen bepaling zelf, met inbegrip van het bepalen van de criteria die worden gehanteerd bij het vaststellen of een bepaalde activiteit al dan niet een kernactiviteit is.

7. De wijziging waarin artikel 17, 2°, van het voorontwerp voorziet, strekt ertoe de mogelijkheid om een erkenning van een productievennootschap te schorsen of in te trekken wettelijk te verankeren. De ontworpen bepaling specificeert echter niet welke overheid bevoegd is om de desbetreffende beslissing te nemen. De gemachtigde bevestigde dat het de bedoeling is om de procedure van intrekking en schorsing af te stemmen op die van de erkenning, en dat het dus de bedoeling is om die bevoegdheid toe te kennen aan de minister bevoegd voor financiën. Dit dient te worden verduidelijkt in de ontworpen bepaling.

8. Volgens de bij artikel 17, 3°, van het voorontwerp ontworpen bepaling komen internationale producties die niet vallen onder het toepassingsgebied van een bilaterale overeenkomst inzake coproductie in aanmerking “voor zover zij op overeenkomstige wijze voldoen aan de voorwaarden van het Verdrag van de Raad van Europa inzake cinematografische

⁶ Zie ook de bij de artikelen 18 en 19 van het voorontwerp ontworpen wijzigingen.

coproductie”. In de memorie van toelichting worden enkele van die voorwaarden vermeld. De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

“De memorie van toelichting lijst voornamelijk de belangrijkste elementen op waaraan een productie dient te voldoen en die komen uit het Verdrag van de Raad van Europa. Het is geenszins de bedoeling in de Memorie van Toelichting additionele voorwaarden op te nemen.”

Ter wille van de rechtszekerheid dient minstens in de memorie van toelichting op exhaustieve wijze te worden gespecificeerd welke bepalingen van het voornoemde verdrag precies worden bedoeld.

9. Op grond van dezelfde ontworpen bepaling worden internationale producties van het type fictiefilm, documentaire of animatiefilm die enkel binnen het toepassingsgebied van de richtlijn audiovisuele mediadiensten⁷ vallen en (internationale) producties voor fictie- of animatieseries die eveneens enkel binnen het toepassingsgebied van die richtlijn vallen, op verschillende wijze behandeld. Internationale producties van het type fictiefilm, documentaire of animatiefilm komen voor het tax-shelter systeem enkel in aanmerking voor zover ze binnen het toepassingsgebied vallen van een bilaterale overeenkomst inzake coproductie gesloten door België met een andere Staat of voor zover zij op overeenkomstige wijze voldoen aan de voorwaarden van het Verdrag van de Raad van Europa inzake cinematografische coproductie. Internationale producties van het type fictiefilm, documentaire of animatiefilm die *uitsluitend* vallen binnen het toepassingsgebied van de voornoemde richtlijn vallen echter niet binnen het toepassingsgebied van het tax-shelter systeem. Uit de memorie van toelichting blijkt dat het de bedoeling is om internationale producties zoals fictie- of animatieseries die enkel onder het toepassingsgebied van de voornoemde richtlijn vallen wél nog in aanmerking te laten komen voor het tax-shelter systeem.

Gevraagd naar de verantwoording voor de verschillende behandeling die daaruit voortvloeit tussen internationale producties van het type fictiefilm, documentaire of animatiefilm en (internationale) producties voor fictie- of animatieseries, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De Gemeenschappen verzochten om situaties van zeer minoritaire producties die tax shelter-tegoeden genieten, waarbij de Belgische inbreng vaak louter bestond uit verzekeringskosten en één salaris, in te perken. Dit type producties werd voornamelijk waargenomen bij het type fictiefilm, documentaire of animatiefilm, waar met het verdrag van de Raad van Europa inzake cinematografische coproductie een duidelijk kader van, strengere, regels bestaat waar de sector reeds vertrouwd mee is.

⁷ Richtlijn 2010/13/EU van het Europees Parlement en de Raad van 10 maart 2010 ‘betreffende de coördinatie van bepaalde wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in de lidstaten inzake het aanbieden van audiovisuele mediadiensten (richtlijn audiovisuele mediadiensten)’. In de ontworpen bepaling wordt echter niet op correcte wijze verwezen naar die richtlijn.

Het verdrag van de Raad van Europa is namelijk enkel van toepassing op cinematografische werken die als volgt worden gedefinieerd

‘cinematografisch werk’: een werk, ongeacht lengte of drager, in het bijzonder cinematografische fictiewerken, animatie en documentaires, dat voldoet aan de bepalingen die van kracht zijn voor de filmindustrie in elk van de betrokken partijen en dat is bestemd voor bioscoopvertoning’.

De sector van fictie- of animatieseries wordt minder geconfronteerd met zeer minoritaire producties en heeft geen dergelijk verdrag van toepassing. Daarom zou een wijziging van het toepassingsgebied voor hen veel drastischer zijn daar zij aanpassingen in hun manier van werken zouden moeten doorvoeren om te voldoen aan voorwaarden die gelden in de filmsector.”

Met die verantwoording kan worden ingestemd.

10. De gemachtigde stemde ermee in dat in artikel 17, eerste lid, 13°, van het voorontwerp de woorden “dat het achtste lid wordt,” moeten worden geschrapt.

Artikel 18

11. Artikel 18, 2°, van het voorontwerp voorziet in de vervanging van het begrip ‘podiumwerk’ door het begrip ‘podiumproductie’ in artikel 194^{ter}/1, § 2, 1°, eerste lid, tweede streepje, van het WIB 92. Hoewel ook in artikel 194^{ter}, § 1, en § 2, eerste lid, 2°, van het WIB 92 al wordt verwezen naar het begrip “podiumproductie” rijst niettemin de vraag waarom ook in de context van een erkenning als Europees podiumwerk voortaan wordt verwezen naar een “podiumproductie”. De gemachtigde verklaarde dienaangaande het volgende:

“Verschillende termen worden momenteel gebruikt in het tax shelter-stelsel voor podiumproducties. Het gebruik van de term podiumproductie is gehanteerd daar het in aanmerking komend werk in de vorige wetsbepaling zo werd gedefinieerd dat enkel podium- en theaterwerken in aanmerking komen die het podium als een scène gebruiken en die het podium dus niet enkel gebruiken als een presentatieplek. Aldus is dit louter een verduidelijking van het initiële doel van het tax shelter-stelsel en geenszins een nieuwe voorwaarde. Bijgevolg brengt dit de rechtszekerheid niet in gedrang.”

In zoverre de vervanging van het begrip “podiumwerk” door het begrip “podiumproductie” slechts de draagwijdte heeft van een terminologische aanpassing, rijst er geen probleem. Indien die vervanging echter gepaard gaat met een inhoudelijke wijziging van de regeling dient minstens in de memorie van toelichting te worden verduidelijkt waarin dat inhoudelijk verschil bestaat en dienen ook de rechtsgevolgen die daaruit voortvloeien te worden verduidelijkt.

12.1. Artikel 18, 5°, van het voorontwerp voorziet in een aanvulling van artikel 194^{ter}/1, § 2, 2°, van het WIB 92 waardoor podiumproducties waarvan het hoofddoel of een van de hoofddoelen betrekking heeft op het reclame maken voor of het bevorderen van bepaalde andere goederen of diensten, niet meer in aanmerking komen voor het tax-shelter stelsel. Gevraagd of bijvoorbeeld ook productplacement of sluikreclame hieronder vallen, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Bij productplacement is het format of de verhaallijn van de podiumproductie niet aangepast aan het bevorderen van bepaalde andere goederen en diensten en dient zij dus niet bij voorbaat uitgesloten te zijn. Anders zou het zijn wanneer de podiumproductie zelf in haar verhaallijn expliciet een deel besteedt aan het bevorderen van bepaalde goederen en diensten of wanneer de toegang tot de podiumproductie samen zou gaan met de verplichte aankoop van een bepaald goed of dienst.”

Dit kan het best verduidelijkt worden in de memorie van toelichting.

12.2. Indien de voornoemde uitsluiting ook geldt wanneer één van de hoofddoelen betrekking heeft op het reclame maken voor of het bevorderen van bepaalde andere goederen of diensten, kunnen vragen rijzen in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel. De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

“Om te verzekeren dat de steun geboden via het Tax Shelter-stelsel louter toekomt ten gunste van cultuur en het patrimoniumbehoud, wordt een duidelijk onderscheid opgesteld tussen enerzijds producties die louter een van de geviseerde podiumproducties inhouden ten opzichte van producties waar ook andere goederen en diensten mee bevorderd worden.

Immers kan niet uitgesloten worden dat wanneer één van de hoofddoelen het bevorderen van diensten is, naast hoofddoelen die wel in verband staan met een in aanmerking komend werk, tax shelter-tegoeden onrechtstreeks deze diensten mee ondersteunen. Als voorbeeld hiervan kan verwezen worden naar een diner-show, waarbij doordat via tax shelter-tegoeden een voorstelling wordt opgevoerd, mensen een aanzienlijk hoger bedrag over hebben voor het diner, wat de toegankelijkheid van de in aanmerking komende podiumproducties voor een breed publiek niet ten goede komt.”

Op de vraag hoe *in concreto* zal worden beoordeeld of reclame één van de hoofddoelen is, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De beoordeling moet betrekking hebben op het doel en de aard van de podiumproductie. Aldus zal de betrokken gemeenschap de beoordeling dienen te maken op grond van de verhaallijn en het format van een podiumproductie, waarbij een verhaallijn moet uitgewerkt worden die niet als een van haar hoofddoelen reclamedoeleinden heeft en waarbij het format de podiumproductie niet rechtstreeks koppelt aan de verplichte aankoop van bepaalde andere goederen en diensten.”

12.3. Uit het voorgaande kan worden afgeleid dat voor de beoordeling van een podiumproductie de verhaallijn van essentieel belang is, evenals de vraag of het format de podiumproductie al dan niet rechtstreeks koppelt aan de verplichte aankoop van bepaalde andere goederen en diensten waardoor de toegankelijkheid voor een breed publiek in het gedrang komt. Voor zover de mogelijke uitsluiting van producties op basis van deze twee criteria gebeurt, lijkt de regeling aanvaardbaar in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

Artikel 19

13. In het ontworpen artikel 194ter/3, § 2, 1°, tweede streepje, van het WIB 92 (artikel 19, 2°, van het voorontwerp) wordt bepaald dat het werk dat in aanmerking komt voor de toepassing van de tax-shelter in overeenstemming moet zijn met de culturele test zoals die is goedgekeurd door de Europese Commissie. In de memorie van toelichting wordt hieromtrent het volgende verklaard:

“Om te waarborgen dat de Tax Shelter voor videospellen voldoet aan de verwachtingen van de Europese Commissie wordt in artikel 194ter/3, § 2, 1°, WIB 92 expliciet opgenomen dat het in aanmerking komend werk in overeenstemming moet zijn met een culturele test die werd goedgekeurd door de Europese Commissie. Dit betekent in de praktijk dat het in aanmerking komend werk moet voldoen aan, hetzij de culturele test die het Vlaams Audiovisueel Fonds (VAF) hanteert in het kader van haar regionale steunfondsen voor de sector, hetzij degene die Wallimage Entreprise hiertoe hanteert.

In het kader van het samenwerkingsakkoord zal regelmatig overleg gepleegd worden om de interpretatie van de bestanddelen in de culturele test zo veel mogelijk te harmoniseren en het gebruik van goede praktijken te bevorderen.”

De gemachtigde voegde daar nog het volgende aan toe:

“De test die gehanteerd wordt door Wallimage Entreprise heeft betrekking op het Waals Gewest eerder dan de Franstalige Gemeenschap en zou dus ook gehanteerd kunnen worden door de Duitstalige Gemeenschap.

We wensen echter nogmaals te benadrukken dat de definiëring van een culturele test een exclusieve gemeenschapsbevoegdheid is waarbij in het tax shelter-stelsel voor videospellen de enige toegevoegde voorwaarde is dat deze culturele test door de Europese Commissie is goedgekeurd om de conformiteit van het Tax Shelter-stelsel voor videospellen met het Europees recht te verzekeren.”

De manier waarop de regeling in de praktijk wordt toegepast, zoals uiteengezet in de memorie van toelichting en door de gemachtigde, staat op gespannen voet met de bevoegdheidsverdelende regels, in zoverre de test die betrekking heeft op het Waalse Gewest ook zou worden toegepast in de Duitstalige Gemeenschap. Ook al heeft die vaststelling geen gevolgen voor de voornoemde ontworpen bepaling, zou de memorie van toelichting moeten worden aangepast zodat tot uiting komt dat, voor wat betreft de Duitstalige Gemeenschap, de culturele test gebeurt door de door die Gemeenschap aangewezen instelling.

14. In het ontworpen artikel 194ter/3, § 3, tweede lid, van het WIB 92 (artikel 19, 5°, van het voorontwerp) dient te worden geschreven “..., § 8, eerste lid, tweede streepje, en derde lid (niet: tweede lid), § 10, eerste lid, 8°, vierde en vijfde streepje (niet: vierde en vijfde lid),...”.

15. In het ontworpen artikel 194ter/3, § 2, 5°, van het WIB 92 (artikel 19, 4°, van het voorontwerp) lijkt de formulering “of in één van de belastingen in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte die gelijkaardig is aan het gewoon stelsel van aanslag” niet volledig te sporen met de verduidelijking die erbij wordt gegeven in de memorie van toelichting. In het licht van die verduidelijking lijkt veeleer te moeten worden geschreven “of in een gelijkaardig regime in een ander land van de Europese Economische Ruimte”.

Artikel 37

16. Artikel 37 van het voorontwerp beoogt een bepaalde administratieve geplogenheid van de centrale diensten van de fiscale administratie te verankeren in de wet. Die geplogenheid bestaat erin dat voor de toepassing van de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor ploegenarbeid en nachtarbeid, erkende organisaties van werkgevers worden gelijkgesteld met werkgevers. In de memorie van toelichting wordt in dat verband gesteld dat het niet nodig is om in een specifieke inwerkingtredingsbepaling te voorzien aangezien de voorgestelde wijziging louter beoogt om het vigerende standpunt van de centrale diensten van de fiscale administratie te verankeren.

Aangezien de beoogde verankering in de wet niet retroactief in werking treedt, rijst er wat dat betreft geen probleem en kan ermee worden ingestemd.

Hoofdstuk 2 – Wijzigingen aan de wet van 17 maart 2019 betreffende de invoering van een mobiliteitsbudget

17. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 3 – Wijziging aan de wet van 29 maart 2019 tot uitbreiding van de Tax Shelter naar de gaming-industrie

18. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 4 – Wijzigingen aan de wet van 25 november 2021 houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit

19. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 5 – Wijzigingen van de wet van 12 december 2021 tot uitvoering van het sociaal akkoord in het kader van de interprofessionele onderhandelingen voor de periode 2021 -2022 inzake de relance-uren

Artikel 48

20. De wijziging van artikel 15, § 1, van de wet van 12 december 2021 ‘tot uitvoering van het sociaal akkoord in het kader van de interprofessionele onderhandelingen voor de periode 2021-2022’ (artikel 48, 2°, van het voorontwerp), die ertoe strekt dat er geen vrijstelling is wanneer voor de overuren een hogere vergoeding wordt toegekend, is op grond van artikel 68, negende lid, van het voorontwerp van toepassing op overuren die gepresteerd worden vanaf 1 januari 2023. Artikel 15, § 1, van de wet van 12 december 2021 is evenwel enkel van toepassing op bezoldigingen tot en met 31 december 2022.

De gemachtigde stelde voor om artikel 48, 2°, en de voornoemde

inwerkingtredingsbepaling uit het ontwerp weg te laten.

Hiermee kan worden ingestemd.

Hoofdstuk 6 – Wijzigingen inzake de fiscale werkbonus

21. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 7 – Wijzigingen van de programmawet van 27 december 2021

22. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 8 – Netto overuren in de openbare sector

23. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 9 – Betalingen aan belastingparadijzen door vennootschappen die op forfaitaire wijze worden belast

Artikelen 57, 58 en 59

24. Naar het voorbeeld van artikel 198, § 1, 10°, van het WIB 92 dient ter wille van de rechtszekerheid in de bij de artikelen 57, 58 en 59 ontworpen bepalingen telkens te worden geschreven “overeenkomstig het voornoemde artikel 307, § 1/2, eerste lid, of als ze toch aangegeven zijn, indien de belastingplichtige niet (...)”.

Hoofdstuk 10 – Steunzones - verwijzing naar de Belgische regionale steunkaart

25. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 11 – Belastingverminderingen voor werkloosheidsuitkeringen

Artikelen 64 en 65

26.1. Artikel 64 van het voorontwerp beoogt de opheffing van artikel 154 van het WIB 92, bij artikel 6 van de wet van 17 maart 2022 ‘houdende diverse fiscale bepalingen en fraudebestrijding’, in te trekken. Artikel 65 van het voorontwerp voorziet vervolgens in een wijziging van artikel 154 van het WIB 92 waarbij de in dat artikel geregelde bijkomende vermindering wordt gereduceerd tot 80% in het geval het uitsluitend om werkloosheidsuitkeringen gaat. In de memorie van toelichting wordt verduidelijkt dat die wijziging verband houdt met de invoering van de aanvullende vermindering en de opheffing van de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen. Deze regeling is voor

belastingplichtigen die fiscaal alleenstaand zijn en uitsluitend werkloosheidsuitkeringen genieten die in totaliteit uitkomen boven het grensbedrag van 16.690 euro minder gunstig dan de vroegere regeling. Wel wordt voorzien in een geleidelijke uitdoving van de regeling inzake de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen.

26.2. Vooreerst is het niet duidelijk waarom in de memorie van toelichting enkel sprake is van werkloosheidsuitkeringen, terwijl het volledige artikel 154 van het WIB 92 opnieuw van toepassing wordt en die regeling benevens op werkloosheidsuitkeringen, ook van toepassing is op pensioenen, wettelijke ziekte- en invaliditeitsuitkeringen of andere vervangingsinkomens (zie artikel 154, 2°, van het WIB 92). Dit zal moeten worden uitgeklaard.

26.3. Vervolgens moet worden gewezen op arrest nr. 20/2021 van 11 februari 2021 van het Grondwettelijk Hof, waarin werd geoordeeld dat de regeling inzake de bijkomende vermindering niet verenigbaar is met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel:

“B.10.1. Die in paragraaf 3/1 van de in het geding zijnde bepaling opgenomen afbouwregel verhindert het volledige verlies van de bijkomende belastingvermindering wanneer het bedrag van het pensioen het vastgestelde maximumbedrag licht overschrijdt. Daarentegen gaat de bijkomende belastingvermindering volledig verloren wanneer de belastingplichtige gedurende het beschouwde jaar een ander inkomen ontvangt bovenop zijn pensioen, ook al wordt het in de in het geding zijnde bepaling vastgestelde maximumbedrag daardoor slechts licht overschreden.

B.10.2. Het staat aan de wetgever om te beslissen dat een bijkomende belastingvermindering wordt toegekend aan de belastingplichtigen wier netto-inkomsten uitsluitend uit een pensioen bestaan en een bepaald maximumbedrag niet overschrijden. In zoverre evenwel in artikel 154, § 3/1, van het WIB 1992, zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2016, in een afbouwregel wordt voorzien voor het geval de pensioeninkomsten dat maximumbedrag licht overschrijden, terwijl een dergelijke correctie niet mogelijk is wanneer het maximumbedrag in dezelfde mate wordt overschreden wegens het feit dat de belastingplichtige, wiens pensioen de vastgestelde maximumgrens niet heeft overschreden, daarbovenop een gering presentiegeld heeft genoten wegens het lidmaatschap van een commissie, leidt de in het geding zijnde bepaling tot gevolgen die onevenredig zijn met de door de wetgever nagestreefde doelstellingen.

B.11. In zoverre zij de belastingplichtigen wier pensioen de vastgestelde grens niet overschrijden wanneer zij daarenboven een gering inkomen genieten, uitsluit van de afbouwregel waarin zij voorziet, is de in het geding zijnde bepaling niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.”

26.4. Het voorontwerp voert artikel 154, paragraaf 3/1, van het WIB 92 opnieuw in. Aldus wordt de ongelijke behandeling tussen belastingplichtigen die door het Grondwettelijk Hof in strijd met het gelijkheidsbeginsel werd bevonden opnieuw ingevoerd.

In de memorie van toelichting lijkt ervan uit te worden gegaan dat het behoud van de bijkomende vermindering en de bijbehorende afbouwregel mits beperking in de tijd wel kan worden verantwoord in het licht van het gelijkheidsbeginsel, terwijl dit zonder beperking in de tijd, gelet op het arrest van het Grondwettelijk Hof, klaarblijkelijk niet zo is. Gevraagd waarom de loutere beperking in de tijd een verantwoording zou zijn voor de ongelijke behandeling, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De belastingplichtigen die naast een werkloosheidsuitkering nog een beperkt ander inkomen verkrijgen in het belastbare tijdperk, zullen vanaf aanslagjaar 2023 al het voordeel hebben van de nieuwe aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen. In de voorgestelde regeling wordt bovenop die aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen tijdelijk nog een bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen verleend (waardoor ook het bedrag van de bijkomende vermindering lager zal zijn). Met die tijdelijke herinvoering van de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen, waarbij deze vermindering over een periode van 5 jaar geleidelijk aan uitdooft, wil de regering de impact die de onmiddellijke opheffing van de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen voor een beperkt aantal belastingplichtigen zou hebben, milderen.”

Uit het antwoord van de gemachtigde blijkt dat de voorgestelde regeling het nadelige effect van de opheffing van de bijkomende vermindering wil milderen. Het opnieuw invoeren van de bijkomende vermindering en de bijbehorende afbouwregel brengt echter het onderscheid tussen belastingplichtigen die bovenop een werkloosheidsuitkering een gering inkomen genieten en de belastingplichtigen die geen bijkomend inkomen genieten opnieuw tot leven, wat volgens het voornoemde arrest van het Grondwettelijk Hof problematisch is in het licht van het gelijkheidsbeginsel. Bovendien moet worden vastgesteld dat de negatieve effecten die de ontworpen regeling beoogt te milderen slechts voor een beperkt aantal belastingplichtigen gelden, terwijl de ongelijkheid die door de ontworpen regeling opnieuw in het leven wordt geroepen een veel groter aantal rechtsonderhorigen treft. De ontworpen regeling valt dan ook volgens de Raad van State, afdeling Wetgeving, niet redelijk te verantwoorden in het licht van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, ook al wordt voorzien in een beperking in de tijd.

Hoofdstuk 12 – Inwerkingtreding

Artikel 68

27. Overeenkomstig artikel 68 van het voorontwerp is hoofdstuk 10 van toepassing op de formulieren die vanaf 1 januari 2022 werden ingediend. Gevraagd naar een verantwoording voor de terugwerkende kracht antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De terugwerkende inwerkingtreding van hoofdstuk 10 was nog gebaseerd op een oude tekst en is nog per ongeluk blijven staan. Het lijkt ons nu beter om voor dit hoofdstuk geen afzonderlijke inwerkingtredingregels te voorzien, zodat de gemeenrechtelijke regels er op van toepassing zullen zijn.”

Hiermee kan worden ingestemd.

TITEL 3 – WIJZIGING VAN DE WET VAN 18 SEPTEMBER 2017 TOT VOORKOMING VAN HET WITWASSEN VAN GELD EN DE FINANCIERING VAN TERRORISME EN TOT BEPERKING VAN HET GEBRUIK VAN CONTANTEN

28. Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 4 – WIJZIGING VAN HET KONINKLIJK BESLUIT NR. 20 VAN 20 JULI 1970 TOT VASTSTELLING VAN DE TARIEVEN VAN DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE EN TOT INDELING VAN DE GOEDEREN EN DE DIENSTEN BIJ DIE TARIEVEN

29. Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 5 – DOUANE EN ACCIJNZEN

Vormvereisten

30. Hieromtrent om nadere toelichting gevraagd, verklaarde de gemachtigde dat de tekst van titel 5 van het voorontwerp werd goedgekeurd op de BLEU-Douaneraad van 23 maart 2022. De tekst zou op de eerstvolgende vergadering van het BLEU Comité van Ministers worden ondertekend.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het vervullen van dat vormvereiste nog wijzigingen zou ondergaan,⁸ 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.

31. Het ontworpen artikel 22/1, § 3, tweede zin, van de algemene wet inzake douane en accijnzen, gecoördineerd op 18 juli 1977, (hierna: AWDA) (artikel 75 van het voorontwerp) voorziet erin dat de douane van de uitbaters van plaatsen van binnenkomst of uitgang voor reizigers in het douanegebied of een ander fiscaal gebied van de Unie kosteloos directe toegang krijgt tot de digitale gegevens betreffende het verkeer van de betrokken vervoersmiddelen. Gevraagd of deze bepaling voor advies werd voorgelegd aan de Gegevensbeschermingsautoriteit, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Er bevinden zich geen persoonsgegevens in deze applicatie die onder de privacywetgeving vallen, bijgevolg werd ook geen advies van de gegevensbeschermingsautoriteit nodig geacht. Dit systeem bevat enkel de gegevens met betrekking tot het vervoermiddel, zoals datum en uur van vertrek of aankomst, type van vervoermiddel, plaats van bestemming/vertrek, perron, kaai of tarmaclocatie, etc. en geen enkel persoonsgegeven van de bemanning of de eventuele reizigers aan boord.”

Met die zienswijze kan worden ingestemd, voor zover de gegevensoverdracht wel degelijk geen persoonsgegevens betreft, ermee rekening houdend dat de term “persoonsgegevens” niet alleen informatie over geïdentificeerde natuurlijke personen betreft, maar ook informatie over (direct of indirect) “identificeerbare” natuurlijke personen.⁹

⁸ Namelijk andere wijzigingen dan diegene waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of wijzigingen die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

⁹ Zie artikel 4, 1), van de verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en

Hoofdstuk 1 – Omzetting van artikel 2 van Richtlijn (EU) 2019/2235 van de Raad van 16 december 2019 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en Richtlijn 2008/118/EG houdende een algemene regeling inzake accijns wat betreft defensie-inspanningen binnen het Uniekader

Artikel 73

32. In de inleidende zin van artikel 73 van het voorontwerp dient te worden geschreven “artikel 20, § 1, 11^o” (niet: artikel 20, 11^o).

33. Gevraagd wat in de ontworpen bepaling moet worden begrepen onder “redelijke hoeveelheden” van goederen, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Il est entendu par quantités raisonnables, les quantités nécessaires et suffisantes de produits d'accise destinées à être utilisées par les unités ou à être distribuées/consommées dans les cantines des Forces armées européennes pendant leurs opérations tenues dans le cadre de l'effort commun de défense de l'UE.

Ces quantités raisonnables (au sens commun) sont déterminées en fonction du nombre d'unités par opération, du nombre de soldats/civils de chaque unité impliquée dans cette opération, de la durée et du type de l'opération, du pays de destination ou d'utilisation des produits.

Par exemple, les quantités raisonnables seront évaluées différemment selon qu'un régiment de 3000 hommes ou un peloton de 20 hommes part en mission d'exercice en Pologne ou de combat en Afghanistan, pour 1 mois ou 12 mois.”

34. In de Nederlandse tekst van de ontworpen bepaling verdient het aanbeveling te schrijven “van de strijdkrachten van elke andere lidstaat van de Europese Unie dan de lidstaat waarin de accijns verschuldigd is”. Op die wijze wordt beter aangesloten bij de Franse tekst en wordt geenszins afbreuk gedaan aan de om te zetten bepaling van richtlijn 2019/2235 die weliswaar anders is geredigeerd doch wel dezelfde draagwijdte heeft.

Hoofdstuk 2 – Lokalen en plaatsen ter beschikking gesteld van de douane

Artikelen 75 en 76

35.1. Het ontworpen artikel 22/1 van de AWDA (artikel 75 van het voorontwerp) voorziet in de verplichting voor uitbaters van plaatsen van binnenkomst en uitgang voor reizigers in het douanegebied of ander fiscaal gebied van de Europese Unie om kosteloos te voorzien in lokalen en plaatsen en de bijbehorende infrastructuur voor de douane met het oog op het uitoefenen van het douanetoezicht. Dezelfde verplichting wordt ingevoerd voor plaatsen voor tijdelijke opslag van goederen (ontworpen wijzigingen van artikel 22/5 van de AWDA – artikel 76, 4°, 5° en 6°, van het voorontwerp). Hieromtrent om nadere toelichting verzocht, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Bij de installatie van nieuwe buitengrensovergangen, zoals we recent meegemaakt hebben bij de Brexit, of bij de uitbreiding van bepaalde luchthavens, merken we op dat bij het initieel overleg de noodzaak van de douanecontroles door de operatoren van de terminals in twijfel kan worden getrokken, net als de middelen die de douane nodig heeft om ze uit te voeren. Op alle bestaande grensovergangen worden die kosten momenteel gedragen door de terminaluitbaters. Maar de ervaring leert dat nieuwe operatoren soms de kosten proberen af te schuiven op de douane en/of niet bruikbare locaties ter beschikking stellen met het argument dat een duidelijke moderne wettelijke afdwingbare basis hiervoor ontbreekt in België.

Tot op heden werd er altijd verwezen naar het douanewetboek van de Unie en het KB betreffende de luchtvaart. Na onderhandelingen en gelet op het feit dat er geen grensovergang kan worden geopend indien het douanetoezicht en douanecontroles (net als alle andere controles aan de grens) niet gegarandeerd zijn, wordt meestal toch een positieve uitkomst bereikt. Maar om dit soort discussies in de toekomst te vermijden is een moderne en duidelijke wettelijke basis nodig in de AWDA.

(...)

Elk bedrijf dat het vervoer van goederen of personen van België naar een land buiten de Unie of van een land buiten de Unie naar België wil ontwikkelen, weet dat het de nodige en voldoende ruimte zal moeten toewijzen aan de douanediens ten op een nuttige plaats, bij wet voorzien. Het is geen ontneming van eigendom, maar een niet-definitieve kosteloze overdracht, een eenvoudige terbeschikkingstelling.

De omvang van de plaats of lokalen nodig hangt in grote mate af van de omvang en het type van passagiers of goederen die de uitbater wenst te verwerken. Hoe meer reizigers of goederen en hoe risicovoller de routes of trafiek hoe meer capaciteit in mensen en materieel de douane op die plaats moet aanwenden om het douanetoezicht en de douanecontrole te garanderen. Dit is eveneens evolutief. De douane past zich aan naargelang de commerciële realiteit, maar die aanpassing brengt de noodzaak tot bepaalde voorzieningen inzake controle met zich mee.

Bepaalde controleapparatuur, zoals bijvoorbeeld bagagescanners of grotere mobiele vrachtwagenscanners, hebben een minimum oppervlakte nodig en bepaalde voorzieningen, voorgeschreven door de leverancier, om er correct en veilig mee te kunnen werken. Dit is ook een evolutief gegeven naarmate de systemen die de AAD&A inzet technisch veranderen.”

De door de gemachtigde verstrekte toelichting wordt het best opgenomen in de memorie van toelichting.

35.2. De vraag rijst echter of de aan uitbaters of vergunninghouders van dergelijke plaatsen opgelegde verplichting, om ten voordele van de douane kosteloos te voorzien in de nodige lokalen en plaatsen voor de huisvesting van haar personeel, voertuigen en voor de installatie van het controlematerieel, juridisch-technisch moet worden gekwalificeerd als een belasting (in natura), een retributie of een *sui generis* verplichting. Ongeacht die kwalificatie is het in elk geval aangewezen dat rekening wordt gehouden met een redelijkheids- of evenredigheidstoets, hetgeen impliceert dat de opgelegde last evenredig is aan de uitgebate of vergunde activiteit en in redelijkheid kan worden aangenomen dat de uitbater of de vergunninghouder in staat is om die last te verwezenlijken. Bij het bepalen door de Koning van “de verdere technische vereisten voor de te voorziene informatieverstrekken middelen, lokalen en plaatsen”, op grond van de ontworpen artikelen 22/1, § 6, en 22/5, § 4, van de AWDA, zal hiermee rekening moeten worden gehouden.

36. In artikel 76, 3°, van het voorontwerp dienen de woorden “omwille van de leesbaarheid” te worden geschrapt. Zo nodig kan dit worden verduidelijkt in de memorie van toelichting.

Hoofdstuk 3 – Opheffingsbepalingen

37. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 6 – FISCALE PROCEDURE

Hoofdstuk 1 – Technische correctie die moet worden aangebracht in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Artikel 81

38. Wat de bij artikel 81, 1°, van het voorontwerp ontworpen wijziging van de Franse tekst van artikel 444, eerste lid, van het WIB 92 betreft, dient te worden opgemerkt dat in dat lid de woorden “of laatsttijdig aangegeven” (“ou déclarés tardivement”) tweemaal moeten worden ingevoegd. In voorkomend geval zal ook de Nederlandse tekst opnieuw moeten worden aangepast om dit te bewerkstelligen.

Hoofdstuk 2 – Technische correctie die moet worden aangebracht in het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

39. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 3 – Uitstel van de overdracht van de inning van de algemene administratie van de patrimoniumdocumentatie aan de algemene administratie van de inning en de invordering

40. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken;

TITEL 7 – MAATREGELEN TER BEVORDEREN VAN DE INVORDERING VAN DE FISCALE EN NIET-FISCALE SCHULDVORDERINGEN

Enig hoofdstuk – Wijziging van de programmawet van 25 december 2016 om de invordering van de fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen te bevorderen

Artikelen 87 tot 89

41.1. De artikelen 87 tot 89 van het voorontwerp beogen het toepassingsgebied van de regeling in de artikelen 51 tot 55 van de programmawet van 25 december 2016 uit te breiden tot sommen verschuldigd uit hoofde van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen waarvan de invordering wordt verzekerd door de administratie van de Federale Overheidsdienst Financiën belast met de inning en de invordering van fiscale en niet-fiscale schulden. Op basis van die regeling kunnen ambtenaren van de Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen of de politie een voertuig in beslag nemen in geval van niet-onmiddellijke betaling van de verschuldigde geldsommen. Bij niet-betaling van deze geldsommen binnen tien werkdagen kan de fiscale administratie tot verkoop van het voertuig overgaan. De gemachtigde lichtte de ontworpen regeling toe als volgt:

“L’administration fiscale dispose déjà d’un privilège général sur les revenus et les biens meubles du redevable en matière de dettes fiscales et non fiscales, par le biais de l’article 27 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales.

Mise en œuvre lors de la loi-programme du 25 décembre 2016 pour améliorer le recouvrement d’amendes pénales, la saisie et la vente de véhicules pour payer des dettes fiscales et non fiscales est une mesure de recouvrement particulière voulue par le législateur et offerte à l’administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales qui est à présent étendue aux dettes fiscales et non fiscales.

Les créances non fiscales, recouvrées en majorité pour le compte de l’Etat fédéral et des entités fédérées, sont des créances dont le produit sert à la satisfaction d’intérêts généraux, tout comme les amendes pénales. Ce moyen de recouvrement particulier supplémentaire, octroyé au SPF Finances, ne pourra être utilisé que dans ce contexte bien précis du recouvrement de dettes fiscales et non fiscales.”

41.2. In het arrest 106/2020 van 9 juli 2020 heeft het Grondwettelijk Hof met betrekking tot een vergelijkbare regeling in (het toenmalige) artikel 11bis, § 4, d), van het decreet van het Waalse Gewest van 6 mei 1999 ‘betreffende de vestiging, de invordering en de geschillen inzake de Waalse gewestelijke belastingen’¹⁰ het volgende gesteld:

“B.11. Uit het voorgaande volgt dat personen die, vanwege de bijzondere omstandigheden waarin zij zich bevinden, in beginsel in aanmerking komen voor een vrijstelling van de verkeersbelasting op de autovoertuigen en van de belasting op de inverkeerstelling, die vrijstelling verliezen wanneer naar aanleiding van een controle op de openbare weg wordt vastgesteld dat de voormelde documenten zich niet aan boord van het voertuig bevinden, en als gevolg daarvan door de bevoegde ambtenaren kunnen worden onderworpen aan de onmiddellijke betaling van de belastingen, verhoogd met een administratieve boete, waarbij bij weigering tot betaling, het voertuig, in de in de in het geding zijnde bepaling omschreven omstandigheden, kan worden aangehaald, in beslag kan worden genomen en in voorkomend geval kan worden verkocht.

B.12. Rekening houdend met het feit dat personen die verblijven in België en beroepsactief zijn in het buitenland, voor het gebruik in het Waalse Gewest van het in het kader van hun beroepsactiviteit ter beschikking gestelde voertuig dat in het buitenland is ingeschreven, in beginsel in aanmerking komen voor een vrijstelling van de bedoelde belastingen, evenals met de substantiële aard van het onmiddellijk in handen van de bevoegde ambtenaren te betalen bedrag van de belastingen en met de verregaande gevolgen die de in het geding zijnde bepaling verbindt aan de weigering tot onmiddellijke betaling van dat bedrag, is de in het geding zijnde bepaling niet evenredig ten aanzien van het doel te komen tot een correcte inning van de verkeersbelasting op de autovoertuigen en van de belasting op de inverkeerstelling. De onderwerping aan de bedoelde belastingen, de onmiddellijke inning van het te betalen bedrag van de belastingen en, in geval van weigering tot betaling, de inwerkingstelling van de maatregelen betreffende de aanhaling, de inbeslagneming en de verkoop van het voertuig, zijn ten aanzien van de voormelde personen immers in werkelijkheid uitsluitend het gevolg van het niet aanwezig zijn van bepaalde documenten aan boord van het voertuig. In zoverre de in het geding zijnde bepaling de betrokken personen niet de mogelijkheid biedt om op een later tijdstip aan de hand van de voormelde documenten aan te tonen dat zij zijn vrijgesteld van de verkeersbelasting op de autovoertuigen en van de belasting op de inverkeerstelling, verbreekt die bepaling het billijke evenwicht tussen de vereisten van het algemeen belang en de bescherming van het eigendomsrecht.

¹⁰ Deze regeling wordt in het arrest als volgt samengevat: “B.7.2. Artikel 11bis, § 4, d), van het decreet van 6 mei 1999 – de in het geding zijnde bepaling – voorziet in een procedure van inning die afwijkt van de in B.7.1 beschreven procedures. Die bepaling machtigt de bevoegde ambtenaren van het Waalse Gewest om, bij de vaststelling op de openbare weg van een overtreding van niet-betaling van de verkeersbelasting en de belasting op de inverkeerstelling, het ontdoken bedrag van de belasting, verhoogd met een administratieve boete, onmiddellijk in hun handen te doen betalen. Wanneer de bestuurder weigert te betalen, wordt het voertuig aangehaald tot de verschuldigde sommen betaald zijn. Zijn die niet betaald binnen 96 uur na de vaststelling van de overtreding, dan wordt het voertuig in beslag genomen, waarbij een bericht van inbeslagneming binnen twee werkdagen dient te worden gezonden aan de natuurlijke of rechtspersoon die in het inschrijvingsbewijs is opgenomen of moet worden opgenomen. De eventuele kosten voortvloeiend uit de aanhaling en het beslag komen ten laste van de natuurlijke of rechtspersoon die in het inschrijvingsbewijs is opgenomen of moet worden opgenomen of, bij gebrek aan betaling, ten laste van de eigenaar, de ondernemer, de houder of de bestuurder die hoofdelijk gehouden zijn overeenkomstig de wetgeving van de betrokken belasting. Het beslag wordt na betaling van de verschuldigde sommen en kosten opgeheven. Bij niet-betaling van de voormelde sommen en kosten veroordeelt de rechtbank tot betaling ervan en gelast zij de verkoop van het in beslag genomen voertuig. De gerechtskosten, het bedrag van de betrokken belasting, de boete en de andere kosten worden aangerekend op de opbrengst van de verkoop van het voertuig en het eventuele overschot wordt aan de natuurlijke of rechtspersoon die in het inschrijvingsbewijs is opgenomen of moet worden opgenomen, terugbetaald.”

B.13. Ten aanzien van natuurlijke personen die verblijven in het Waalse Gewest, en die in dat Gewest in het kader van hun beroep en in bijkomende orde voor privédoeleinden gebruik maken van een voertuig dat is ingeschreven in het buitenland en dat hun door een buitenlandse werkgever of opdrachtgever ter beschikking werd gesteld, is de in het geding zijnde bepaling om de voormelde redenen niet bestaanbaar met het eigendomsrecht, zoals gewaarborgd bij artikel 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.”

41.3. Ook met betrekking tot de ontworpen regeling rijst de vraag of de uitbreiding van het toepassingsgebied van de artikelen 51 tot 55 van de programmawet van 25 december 2016 wel bestaanbaar is met het eigendomsrecht, zoals gewaarborgd bij artikel 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het EVRM. In elk geval zal aangetoond moeten worden waarom dergelijke verregaande maatregelen zoals de onmiddellijke betaling (artikel 52), de inbeslagname (artikel 53) en ingevolge de niet-betaling binnen de tien werkdagen de mogelijke verkoop van het voertuig (artikel 53) voor alle in het ontworpen artikel 51, eerste lid, 3°, van de programmawet van 25 december 2016 vermelde sommen, en in het bijzonder voor de niet-fiscale sommen, evenredig worden geacht. De Raad van State ziet geen verantwoording voor een dergelijke uitbreiding van het toepassingsgebied. Daar waar in geval van strafrechtelijke boetes of vaststaande en uitvoerbare douane- en accijnsschulden (artikel 51, eerste lid, 1° en 2°) kan worden aangevoerd dat bij een controle op de weg een onmiddellijke betaling en inbeslagname van het voertuig zou kunnen worden verantwoord door de aard van de verschuldigde sommen, lijkt dat voor *alle* overige fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen bedoeld in het ontworpen artikel 51, eerste lid, 3° – ook al zouden die vaststaand en uitvoerbaar zijn – veel minder voor de hand te liggen. In elk geval zal bij het handhaven van de uitgebreide regeling in het voorontwerp de memorie van toelichting moeten worden aangevuld met een verantwoording in het licht van de voornoemde beginselen.¹¹

41.4. In zoverre aan de eigenaar van het voertuig niet het recht op een daadwerkelijk beroep wordt verleend, zal bovendien verantwoord moeten kunnen worden hoe dit verenigbaar is met het recht op toegang tot een rechter en het recht op een effectief rechtsmiddel.

TITEL 8 – BEKRACHTIGING VAN KONINKLIJKE BESLUITEN

42. Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

*

¹¹ Zie in dat verband ook Adv.RvS 64.204/3 van 26 november 2018 over een voorontwerp van wet ‘tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’.

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

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'apporter diverses modifications à différents codes fiscaux et lois fiscales (titres 2 à 7 de l'avant-projet). En outre, il prévoit la confirmation d'un certain nombre d'arrêtés royaux (titre 8).

EXAMEN DU TEXTE

Observation générale

3. Dans un projet qui ne contient en principe que des dispositions modificatives diverses, il est préférable de ne pas insérer de dispositions autonomes applicables sans limite de temps, qu'il s'agisse de dispositions isolées ou de dispositions qui instaurent un régime juridique entièrement nouveau ². De telles dispositions se trouveraient perdues au milieu d'autres dispositions d'intérêt inégal et relatives à de tout autres domaines. Il serait donc particulièrement difficile de retrouver ces dispositions autonomes et ce, d'autant plus que l'intitulé de l'acte « fourre-tout » ne contient aucun renseignement utile pour le lecteur ³.

Les articles 7, 55 et 56 de l'avant-projet, qui contiennent des dispositions autonomes, ont des effets illimités dans le temps. Pour les raisons mentionnées ci-dessus, compte tenu de l'accessibilité de la réglementation, ces dispositions devraient être refondues en dispositions modificatives insérant les règles de droit concernées dans la législation en question.

TITRE 1^{ER} – DISPOSITION GÉNÉRALE

4. Ce titre n'appelle aucune observation.

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

² *Principes de technique législative* - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires, Conseil d'État, 2008, n° 85, à consulter sur le site du Conseil d'État, www.raadvst-consetat.be.

³ Voyez J. VAN NIEUWENHOVE, « Verzamelwetgeving in België », *T.v.W.*, 2006, pp. 295-306, *RegelMaat*, 2006, pp. 153-166.

TITRE 2 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX IMPÔTS SUR LES REVENUS

Chapitre 1^{er} – Modifications au Code des impôts sur les revenus 1992

Article 2

5. L'article 2, 2°, de l'avant-projet abroge l'article 2, § 1^{er}, 10°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92). Selon l'exposé des motifs, cette abrogation résulte de l'abrogation de la directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 'relative à l'imposition des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts'. L'abrogation de cette directive est intervenue compte tenu de l'entrée en vigueur de la directive 2014/107/UE du Conseil du 9 décembre 2014 'modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal'. Concernant la transposition de cette directive, le délégué a indiqué ce qui suit :

« De richtlijn 2014/107/EU van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, werd voor wat de federale bevoegdheden betreft, omgezet via de volgende reglementaire teksten:

- Wet van 16 december 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden;

- Wet van 31 juli 2017 houdende omzetting van meerdere Richtlijnen inzake de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied ».

Dans son avis sur la loi précitée du 16 décembre 2015, le Conseil d'État, section de législation, a observé que « [e]n l'absence de ces tableaux de transposition, le Conseil d'État n'a pu, compte tenu également de l'extrême technicité de la matière, vérifier la correcte transposition de la directive 2014/107/UE du 9 décembre 2014 'modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal' par l'avant-projet ⁴ ». La loi du 31 juillet 2017, également citée par le délégué, ne constitue qu'une transposition limitée de la directive 2014/107/UE ⁵. En conséquence, on n'aperçoit pas clairement dans quelle mesure les lois précitées ont pleinement transposé la directive 2014/107/UE et si l'abrogation prévue à l'article 2, 2°, de l'avant-projet, consécutivement à l'abrogation de la directive 2003/48/CE, a une incidence à ce sujet. Il est recommandé de clarifier davantage ce point dans l'exposé des motifs.

⁴ Avis C.E. 57.809/2 du 13 juillet 2015 sur un avant-projet devenu la loi du 16 décembre 2015 'régulant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales'.

⁵ Voir l'avis C.E. 61.469/3 du 8 juin 2017 sur un avant-projet devenu la loi du 31 juillet 2017 'transposant plusieurs Directives en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal'.

Article 17

6. Pour être agréée comme société de production, il convient désormais que non seulement l'objet principal mais également « l'activité principale » de la société consiste à développer et à produire des productions scéniques (modification en projet de l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o du CIR 92 - article 17, 1^o de l'avant-projet)⁶. Selon l'exposé des motifs, la question de savoir si une activité déterminée constitue une « activité principale », est une question de fait qui doit être examinée sur la base du compte de pertes et profits et, en particulier, du compte de résultat de la société pour le ou les exercices en question. Pour les entreprises en création, une « estimation » est faite sur la base des comptes annuels. À la question de savoir s'il n'est pas problématique pour cette évaluation que le compte de résultats soit établi au terme de l'exercice (*post factum*), le délégué a répondu comme suit :

« De controle van de resultatenrekening, die inderdaad *post factum* wordt opgesteld, is slechts het uitgangspunt van de controle van de kernactiviteit en kan zo een indicatie bieden van de opbrengsten en kostenstructuur van een vennootschap doorheen de voorgaande jaren. Dit laat toe een beeld te vormen over de kernactiviteit van een productievennootschap. Er moet daarbij ook gewezen worden op het feit dat vennootschappen vaak prognoses maken van hun resultatenrekening en dat ook tussentijdse rapportering veelvuldig voorkomt, wat het *post factum* element in de beoordeling sterk mildert.

Ook voor wat betreft ondernemingen in oprichting zal er dus concreet gewerkt worden met prognoses van de resultatenrekening. Mocht achteraf blijken dat deze prognoses een incorrect beeld vormen van de werkelijke resultatenrekening, en de werkelijke kernactiviteit, dan kan de erkenning worden geschorst of ingetrokken volgens een eenvoudige tegensprekelijke procedure waarvan de Koning de modaliteiten bepaalt ».

Compte tenu de l'importance de la notion d'« activité principale » pour l'agrément en tant que société de production, et afin d'éviter toute contestation ultérieure éventuelle quant à la concrétisation de cette notion, il est en tout cas recommandé de définir plus précisément cette notion dans la disposition en projet proprement dite, y compris la fixation des critères utilisés pour déterminer si une activité donnée constitue ou non une activité principale.

7. La modification prévue à l'article 17, 2^o, de l'avant-projet vise à conférer un ancrage légal à la possibilité de suspendre ou de retirer l'agrément d'une société de production. Cependant, la disposition en projet ne précise pas quelle autorité est compétente pour prendre la décision concernée. Le délégué a confirmé que l'intention est d'aligner la procédure de retrait et de suspension sur celle de l'agrément, et qu'il s'agit donc de confier ce pouvoir au ministre qui a les Finances dans ses attributions. La disposition en projet doit le préciser.

8. Selon la disposition en projet à l'article 17, 3^o, de l'avant-projet, les productions internationales, qui ne relèvent pas du champ d'application d'une convention bilatérale en matière de coproduction, entrent en ligne de compte « à condition qu'elles satisfassent *mutatis mutandis* aux conditions de la [C]onvention du Conseil de l'Europe sur la coproduction

⁶ Voir également les modifications en projet aux articles 18 et 19 de l'avant-projet.

cinématographique ». L'exposé des motifs mentionne quelques-unes de ces conditions. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De memorie van toelichting lijst voornamelijk de belangrijkste elementen op waaraan een productie dient te voldoen en die komen uit het Verdrag van de Raad van Europa. Het is geenszins de bedoeling in de Memorie van Toelichting additionele voorwaarden op te nemen ».

Dans un souci de sécurité juridique, il y aura lieu d'indiquer de manière exhaustive, au moins dans l'exposé des motifs, quelles dispositions de la convention précitée sont précisément visées.

9. En vertu de la même disposition en projet, les productions internationales de type film de fiction, documentaire ou film d'animation qui relèvent uniquement du champ d'application de la directive « Services de médias audiovisuels »⁷ et les productions (internationales) de séries télévisuelles de fiction ou d'animation qui, elles aussi, relèvent uniquement du champ d'application de cette directive, sont traitées différemment. Les productions internationales de type film de fiction, documentaire ou film d'animation ne peuvent bénéficier du régime de tax shelter que si elles relèvent du champ d'application d'une convention bilatérale en matière de coproduction conclue par la Belgique avec un autre État ou si elles répondent *mutatis mutandis* aux conditions de la Convention du Conseil de l'Europe sur la coproduction cinématographique. Toutefois, les productions internationales de type film de fiction, documentaire ou film d'animation qui relèvent *exclusivement* du champ d'application de la directive précitée n'entrent pas dans le champ d'application du régime de tax shelter. Il ressort de l'exposé des motifs que l'intention est de permettre aux productions internationales telles que les séries télévisuelles de fiction ou d'animation qui relèvent uniquement du champ d'application de la directive précitée de bénéficier encore du régime de tax shelter.

Interrogé sur la justification de la différence de traitement qui en résulte entre les productions internationales de type film de fiction, documentaire ou film d'animation et les productions (internationales) de séries télévisuelles de fiction ou d'animation, le délégué a répondu ce qui suit :

« De Gemeenschappen verzochten om situaties van zeer minoritaire producties die tax shelter-tegoeden genieten, waarbij de Belgische inbreng vaak louter bestond uit verzekeringskosten en één salaris, in te perken. Dit type producties werd voornamelijk waargenomen bij het type fictiefilm, documentaire of animatiefilm, waar met het verdrag van de Raad van Europa inzake cinematografische coproductie een duidelijk kader van, strengere, regels bestaat waar de sector reeds vertrouwd mee is.

Het verdrag van de Raad van Europa is namelijk enkel van toepassing op cinematografische werken die als volgt worden gedefinieerd

‘cinematografisch werk’: een werk, ongeacht lengte of drager, in het bijzonder cinematografische fictiewerken, animatie en documentaires, dat voldoet

⁷ Directive 2010/13/UE du Parlement européen et du Conseil du 10 mars 2010 ‘visant à la coordination de certaines dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres relatives à la fourniture de services de médias audiovisuels (directive « Services de médias audiovisuels »)’. Cependant, la disposition en projet ne se réfère pas correctement à cette directive.

aan de bepalingen die van kracht zijn voor de filmindustrie in elk van de betrokken partijen en dat is bestemd voor bioscoopvertoning'.

De sector van fictie- of animatieseries wordt minder geconfronteerd met zeer minoritaire producties en heeft geen dergelijk verdrag van toepassing. Daarom zou een wijziging van het toepassingsgebied voor hen veel drastischer zijn daar zij aanpassingen in hun manier van werken zouden moeten doorvoeren om te voldoen aan voorwaarden die gelden in de filmsector ».

Cette justification peut être accueillie.

10. De l'accord du délégué, il convient de supprimer les mots figurant à l'article 17, alinéa 1^{er}, 13°, de l'avant-projet « qui devient l'alinéa 8, ».

Article 18

11. L'article 18, 2°, de l'avant-projet remplace la notion d'« œuvre scénique » par la notion de « production scénique » à l'article 194^{ter}/1, § 2, 1°, alinéa 1^{er}, deuxième tiret, du CIR 92. Bien que l'article 194^{ter}, § 1^{er}, et § 2, alinéa 1^{er}, 2°, du CIR 92 fasse lui aussi déjà référence à la notion de « production scénique », la question se pose néanmoins de savoir pourquoi il est désormais fait référence à une « production scénique » également dans le contexte d'un agrément en tant qu'œuvre scénique européenne. À ce propos, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Verschillende termen worden momenteel gebruikt in het tax shelter-stelsel voor podiumproducties. Het gebruik van de term podiumproductie is gehanteerd daar het in aanmerking komend werk in de vorige wetbepaling zo werd gedefinieerd dat enkel podium- en theaterwerken in aanmerking komen die het podium als een scène gebruiken en die het podium dus niet enkel gebruiken als een presentatieplek. Aldus is dit louter een verduidelijking van het initiële doel van het tax shelter-stelsel en geenszins een nieuwe voorwaarde. Bijgevolg brengt dit de rechtszekerheid niet in gedrang ».

Dans la mesure où le remplacement de la notion « œuvre scénique » par la notion « production scénique » n'a que la portée d'une adaptation terminologique, il ne donne lieu à aucun problème. Si toutefois ce remplacement s'accompagne d'une modification de fond du régime, l'exposé des motifs devrait à tout le moins préciser en quoi consiste cette différence de fond et indiquer également les effets juridiques qui en découlent.

12.1. L'article 18, 5°, de l'avant-projet apporte un ajout à l'article 194^{ter}/1, § 2, 2°, du CIR 92 impliquant que les productions scéniques dont l'objectif principal ou l'un des objectifs principaux est de faire de la publicité pour d'autres biens ou services déterminés, ou d'en assurer la promotion, ne peuvent plus bénéficier du régime de tax shelter. À la question de savoir si, par exemple, le placement de produits ou la publicité clandestine sont visés, le délégué a répondu ce qui suit :

« Bij productplacement is het format of de verhaallijn van de podiumproductie niet aangepast aan het bevorderen van bepaalde andere goederen en diensten en dient zij dus niet bij voorbaat uitgesloten te zijn. Anders zou het zijn wanneer de podiumproductie zelf in haar verhaallijn expliciet een deel besteedt aan het bevorderen van bepaalde goederen

en diensten of wanneer de toegang tot de podiumproductie samen zou gaan met de verplichte aankoop van een bepaald goed of dienst ».

Mieux vaudrait le préciser dans l'exposé des motifs.

12.2. Si l'exclusion précitée s'applique également lorsque l'un des objectifs principaux est de faire de la publicité pour d'autres biens ou services déterminés, ou d'en assurer la promotion, des questions peuvent se poser au regard du principe constitutionnel d'égalité. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Om te verzekeren dat de steun geboden via het Tax Shelter-stelsel louter toekomt ten gunste van cultuur en het patrimoniumbehoud, wordt een duidelijk onderscheid opgesteld tussen enerzijds producties die louter een van de geïsoleerde podiumproducties inhouden ten opzichte van producties waar ook andere goederen en diensten mee bevorderd worden.

Immers kan niet uitgesloten worden dat wanneer één van de hoofddoelen het bevorderen van diensten is, naast hoofddoelen die wel in verband staan met een in aanmerking komend werk, tax shelter-tegoeden onrechtstreeks deze diensten mee ondersteunen. Als voorbeeld hiervan kan verwezen worden naar een diner-show, waarbij doordat via tax shelter-tegoeden een voorstelling wordt opgevoerd, mensen een aanzienlijk hoger bedrag over hebben voor het diner, wat de toegankelijkheid van de in aanmerking komende podiumproducties voor een breed publiek niet ten goede komt ».

À la question de savoir comment on appréciera concrètement si la publicité est l'un des objectifs principaux, le délégué a répondu ce qui suit :

« De beoordeling moet betrekking hebben op het doel en de aard van de podiumproductie. Aldus zal de betrokken gemeenschap de beoordeling dienen te maken op grond van de verhaallijn en het format van een podiumproductie, waarbij een verhaallijn moet uitgewerkt worden die niet als een van haar hoofddoelen reclamadoeleinden heeft en waarbij het format de podiumproductie niet rechtstreeks koppelt aan de verplichte aankoop van bepaalde andere goederen en diensten ».

12.3. Il se déduit de ce qui précède que pour apprécier une production scénique, l'intrigue est essentielle, tout comme la question de savoir si le format lie directement ou non la production scénique à l'achat obligatoire d'autres biens et services déterminés, compromettant ainsi l'accessibilité pour un large public. Dans la mesure où l'exclusion éventuelle de productions s'effectue sur la base de ces deux critères, le régime semble admissible au regard du principe d'égalité.

Article 19

13. L'article 194ter/3, § 2, 1°, deuxième tiret, en projet, du CIR 92 (article 19, 2° de l'avant-projet) prévoit que l'œuvre pouvant bénéficier de l'application du tax shelter doit être conforme au test culturel approuvé par la Commission européenne. À cet égard, l'exposé des motifs mentionne ce qui suit :

« Afin de garantir que le Tax Shelter pour les jeux vidéo soit conforme aux attentes de la Commission européenne, il est explicitement indiqué à l'article 194ter/3, § 2, 1°, CIR 92 que l'œuvre éligible doit être conforme à un test culturel approuvé par la

Commission européenne. En pratique, cela signifie que l'œuvre éligible doit répondre soit au test culturel utilisé par le Vlaams Audiovisueel Fonds (VAF) dans le cadre de ses fonds régionaux de soutien au secteur, soit à celui utilisé par Wallimage Entreprise à cette fin.

Dans le cadre de l'accord de coopération, des concertations régulières seront organisées afin d'harmoniser autant que possible l'interprétation des éléments du test culturel et de favoriser l'utilisation de bonnes pratiques ».

Le délégué a encore ajouté ce qui suit :

« De test die gehanteerd wordt door Wallimage Entreprise heeft betrekking op het Waals Gewest eerder dan de Franstalige Gemeenschap en zou dus ook gehanteerd kunnen worden door de Duitstalige Gemeenschap.

We wensen echter nogmaals te benadrukken dat de definiëring van een culturele test een exclusieve gemeenschapsbevoegdheid is waarbij in het tax shelter-stelsel voor videospellen de enige toegevoegde voorwaarde is dat deze culturele test door de Europese Commissie is goedgekeurd om de conformiteit van het Tax Shelter-stelsel voor videospellen met het Europees recht te verzekeren ».

La manière dont le régime est appliqué dans la pratique, ainsi que l'indiquent l'exposé des motifs et le délégué, se heurte aux règles répartitrices de compétences, dans la mesure où le test qui concerne la Région wallonne serait également appliqué dans la Communauté germanophone. Même si cette constatation n'a pas d'incidence pour la disposition en projet précitée, l'exposé des motifs devrait être adapté de manière à exprimer qu'en ce qui concerne la Communauté germanophone, le test culturel est effectué par l'institution désignée par cette Communauté.

14. À l'article 194ter/3, § 3, alinéa 2, en projet, du CIR 92 (article 19, 5°, de l'avant-projet), on écrira « ..., § 8, alinéa 1^{er}, deuxième tiret, et alinéa 3 (et non : alinéa 2), § 10, alinéa 1^{er}, 8°, quatrième et cinquième tirets (et non : alinéas 4 et 5), ... ».

15. Dans l'article 194ter/3, § 2, 5°, en projet, du CIR 92 (article 19, 4° de l'avant-projet), la formulation « ou dans l'un des impôts d'un autre Etat membre de l'Espace Economique Européen qui sont similaires au régime ordinaire de taxation » ne semble pas être parfaitement en conformité avec la précision qu'en donne l'exposé des motifs. Au regard de cette précision, il semble qu'il faille plutôt écrire « ou dans un régime similaire d'un autre pays de l'Espace économique européen ».

Article 37

16. L'article 37 de l'avant-projet vise à fixer dans la loi certains usages administratifs des services centraux de l'administration fiscale. Ces usages consistent à assimiler les organisations d'employeurs agréées à des employeurs pour l'application de la dispense de versement du précompte professionnel pour le travail en équipe et le travail de nuit. A cet égard, l'exposé des motifs indique qu'il n'est pas nécessaire de prévoir une disposition spécifique d'entrée en vigueur vu que la proposition de modification vise uniquement à ancrer la position actuelle des services centraux de l'administration fiscale.

L'ancrage envisagé dans la loi n'étant pas rétroactif, il ne pose pas de problème à cet égard et il peut être accueilli.

Chapitre 2 – Modifications à la loi du 17 mars 2019 concernant l'instauration d'un budget mobilité

17. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 3 – Modification à la loi du 29 mars 2019 visant à étendre le Tax Shelter à l'industrie du jeu vidéo

18. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 4 – Modifications à la loi du 25 novembre 2021 organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité

19. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 5 – Modifications de la loi du 12 décembre 2021 exécutant l'accord social dans le cadre des négociations interprofessionnelles pour la période 2021-2022 en matière d'heures de relance

Article 48

20. La modification de l'article 15, § 1^{er}, de la loi du 12 décembre 2021 'exécutant l'accord social dans le cadre des négociations interprofessionnelles pour la période 2021-2022' (article 48, 2°, de l'avant-projet), qui vise à ne pas accorder d'exonération lorsqu'une rémunération supérieure est octroyée pour les heures supplémentaires, est applicable aux heures supplémentaires effectuées à partir du 1^{er} janvier 2023 sur la base de l'article 68, alinéa 9, de l'avant-projet. Toutefois, l'article 15, § 1^{er}, de la loi du 12 décembre 2021 ne s'applique aux rémunérations que jusqu'au 31 décembre 2022.

Le délégué a proposé de distraire du projet l'article 48, 2°, ainsi que la disposition d'entrée en vigueur précitée.

On peut se rallier à cette proposition.

Chapitre 6 – Modifications en matière [de] bonus à l'emploi

21. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 7 – Modifications de la loi-programme du 27 décembre 2021

22. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 8 – Heures supplémentaires dans le secteur public

23. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 9 – Paiements aux paradis fiscaux par des sociétés qui sont taxées sur base forfaitaire

Articles 57, 58 et 59

24. À l'instar de l'article 198, § 1^{er}, 10°, du CIR 92, il y a lieu, dans l'intérêt de la sécurité juridique, d'écrire chaque fois dans les dispositions en projet aux articles 57, 58 et 59 « conformément audit article 307, § 1^{er}/2, alinéa 1^{er}, ou si les paiements ont été déclarés, pour lesquels le contribuable (...) ».

Chapitre 10 – Zones d'aide - référence à la carte des aides à finalité régionale belge

25. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 11 – Réductions d'impôt pour allocations de chômage

Articles 64 et 65

26.1. L'article 64 de l'avant-projet vise à retirer l'abrogation de l'article 154 du CIR 92 par l'article 6 de la loi du 17 mars 2022 'portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude'. L'article 65 de l'avant-projet prévoit ensuite une modification de l'article 154 du CIR 92, qui diminue la réduction supplémentaire réglée dans cet article à 80 % lorsqu'il s'agit exclusivement d'allocations de chômage. L'exposé des motifs précise que cette modification est liée à l'instauration de la réduction additionnelle et à l'abrogation de la réduction supplémentaire pour les allocations de chômage. Pour les contribuables imposés isolément et qui perçoivent exclusivement des allocations de chômage dont le total dépasse le montant limite de 16.690 euros, ce régime est moins avantageux que l'ancien régime. Il est toutefois prévu que le régime en matière de réduction supplémentaire pour les allocations de chômage s'éteigne progressivement.

26.2. Tout d'abord, on n'aperçoit pas clairement pourquoi l'exposé des motifs ne mentionne que les allocations de chômage, alors que l'ensemble de l'article 154 du CIR 92 est à nouveau d'application et que, outre les allocations de chômage, ce régime s'applique également aux pensions, aux indemnités légales d'assurance en cas de maladie ou d'invalidité ou à d'autres revenus de remplacement (voir l'article 154, 2°, du CIR 92). Il faudra clarifier ce point.

26.3. Ensuite, il faut attirer l'attention sur l'arrêt n° 20/2021 du 11 février 2021 de la Cour constitutionnelle, qui a jugé que le régime en matière de réduction supplémentaire n'est pas compatible avec le principe constitutionnel d'égalité :

« B.10.1. Cette règle de palier inscrite au paragraphe 3/1 de la disposition en cause empêche la perte totale de la réduction supplémentaire d'impôt lorsque le montant de la pension dépasse légèrement le montant maximum fixé. En revanche, la réduction d'impôt supplémentaire est totalement perdue lorsque le contribuable perçoit, au cours de l'année considérée, un autre revenu qu'il cumule avec sa pension, même si le montant maximum fixé dans la disposition en cause n'est de ce fait que légèrement dépassé.

B.10.2. C'est au législateur qu'il appartient de décider qu'une réduction d'impôt supplémentaire est accordée aux contribuables dont les revenus nets se composent exclusivement d'une pension et ne dépassent pas un plafond déterminé. Mais, dans la mesure où l'article 154, § 3/1, du CIR 1992, tel qu'il était d'application pour l'exercice d'imposition 2016, prévoit une règle de palier pour le cas où les revenus de pension dépassent légèrement le plafond, alors qu'une telle correction n'est pas possible lorsque le plafond est dépassé dans la même mesure en raison du fait que le contribuable dont la pension n'a pas dépassé le plafond fixé a en outre bénéficié d'un jeton de présence minime pour son appartenance à une commission, la disposition en cause entraîne des effets qui sont disproportionnés aux objectifs poursuivis par le législateur.

B.11. En ce qu'elle exclut de la règle de palier qu'elle prévoit les contribuables dont la pension n'excède pas la limite fixée lorsqu'ils bénéficient, en sus, d'un revenu peu important, la disposition en cause n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution ».

26.4. L'avant-projet réintroduit l'article 154, § 3/1, du CIR 92. L'inégalité de traitement entre les contribuables, que la Cour constitutionnelle a jugée contraire au principe d'égalité, est donc réinstaurée.

L'exposé des motifs semble considérer que le maintien de la réduction supplémentaire et de la règle de palier connexe moyennant une limitation dans le temps peut toutefois se justifier au regard du principe d'égalité, tandis que ce maintien sans limite de temps, eu égard à l'arrêt de la Cour constitutionnelle, ne l'est manifestement pas. À la question de savoir pourquoi la simple limitation dans le temps pourrait justifier la différence de traitement, le délégué a répondu ce qui suit :

« De belastingplichtigen die naast een werkloosheidsuitkering nog een beperkt ander inkomen verkrijgen in het belastbare tijdperk, zullen vanaf aanslagjaar 2023 al het voordeel hebben van de nieuwe aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen. In de voorgestelde regeling wordt bovenop die aanvullende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen tijdelijk nog een bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen verleend (waardoor ook het bedrag van de bijkomende vermindering lager zal zijn). Met die tijdelijke herinvoering van de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen, waarbij deze vermindering over een periode van 5 jaar geleidelijk aan uitdooft, wil de regering de impact die de onmiddellijke opheffing van de bijkomende vermindering voor werkloosheidsuitkeringen voor een beperkt aantal belastingplichtigen zou hebben, milderen ».

Il ressort de la réponse du délégué que le régime proposé entend atténuer l'effet préjudiciable de l'abrogation de la réduction supplémentaire. La réinstauration de la réduction supplémentaire et de la règle de palier connexe fait toutefois revivre la différence entre les contribuables qui bénéficient d'un faible revenu en plus d'une allocation de chômage et les contribuables que ne bénéficient d'aucun revenu supplémentaire, ce qui, selon l'arrêt précité de la Cour constitutionnelle, pose problème au regard du principe d'égalité. Il y a lieu de constater par

ailleurs que les effets négatifs que le régime en projet entend atténuer ne s'appliquent qu'à un nombre limité de contribuables, alors que l'inégalité recrée par le régime en projet affecte un nombre bien plus important de justiciables. Selon le Conseil d'État, section de législation, le régime en projet ne peut donc pas raisonnablement se justifier au regard du principe constitutionnel d'égalité, même s'il est prévu une limite de temps.

Chapitre 12 – Entrée en vigueur

Article 68

27. Conformément à l'article 68 de l'avant-projet, le chapitre 10 est applicable aux formulaires remis à partir du 1^{er} janvier 2022. Invité à justifier la rétroactivité, le délégué a répondu ce qui suit :

« De terugwerkende inwerkingtreding van hoofdstuk 10 was nog gebaseerd op een oude tekst en is nog per ongeluk blijven staan. Het lijkt ons nu beter om voor dit hoofdstuk geen afzonderlijke inwerkingtredingregels te voorzien, zodat de gemeenrechtelijke regels er op van toepassing zullen zijn ».

On peut se rallier à ce point de vue.

TITRE 3 – MODIFICATIONS DE LA LOI DU 18 SEPTEMBRE 2017 RELATIVE À LA PRÉVENTION DU BLANCHIMENT DE CAPITAUX ET DU FINANCEMENT DU TERRORISME ET À LA LIMITATION DE L'UTILISATION DES ESPÈCES

28. Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 4 – MODIFICATION DE L'ARRÊTÉ ROYAL N° 20 DU 20 JUILLET 1970 FIXANT LES TAUX DE LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE ET DÉTERMINANT LA RÉPARTITION DES BIENS ET DES SERVICES SELON CES TAUX

29. Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 5 – DOUANES ET ACCISES

Formalités

30. Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a déclaré que le texte du titre 5 de l'avant-projet a été approuvé lors du Conseil des douanes de l'UEBL du 23 mars 2022. Le texte devrait être signé lors de la prochaine réunion du Conseil des ministres de l'UEBL.

Si l'accomplissement de cette formalité devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État⁸, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

31. L'article 22/1, § 3, deuxième phrase, en projet, de la loi générale sur les douanes et accises, coordonnée le 18 juillet 1977 (ci-après : LGDA) (article 75 de l'avant-projet) prévoit que la douane reçoit gratuitement de la part des exploitants de points d'entrée ou de sortie de voyageurs sur le territoire douanier de l'Union ou sur tout autre territoire fiscal de l'Union un accès direct aux données numériques relatives à la circulation des moyens de transport concernés. À la question de savoir si cette disposition a été soumise pour avis à l'Autorité de protection des données, le délégué a répondu ce qui suit :

« Er bevinden zich geen persoonsgegevens in deze applicatie die onder de privacywetgeving vallen, bijgevolg werd ook geen advies van de gegevensbeschermingsautoriteit nodig geacht. Dit systeem bevat enkel de gegevens met betrekking tot het vervoermiddel, zoals datum en uur van vertrek of aankomst, type van vervoermiddel, plaats van bestemming/vertrek, perron, kaai of tarmaclocatie, etc. en geen enkel persoonsgegeven van de bemanning of de eventuele reizigers aan boord ».

On peut se rallier à ce point de vue, pour autant que le transfert de données ne concerne effectivement pas des données à caractère personnel, étant entendu que le terme « données à caractère personnel » porte non seulement sur des informations relatives à des personnes physiques identifiées mais également sur des informations concernant des personnes physiques (directement ou indirectement) « identifiables »⁹.

Chapitre 1^{er} – Transposition de l'article 2 de la directive (UE) 2019/2235 du Conseil du 16 décembre 2019 modifiant la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et la directive 2008/118/CE relative au régime général d'accise en ce qui concerne l'effort de défense dans le cadre de l'Union

Article 73

32. Dans la phrase liminaire de l'article 73 de l'avant-projet, on écrira « l'article 20, § 1^{er}, 11^o » (et non : l'article 20, 11^o).

⁸ À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

⁹ Voir l'article 4, 1), du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données)'.

33. À la question de savoir ce qu'il faut entendre par « quantités raisonnables » de marchandises dans la disposition en projet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Il est entendu par quantités raisonnables, les quantités nécessaires et suffisantes de produits d'accise destinées à être utilisées par les unités ou à être distribuées/consommées dans les cantines des Forces armées européennes pendant leurs opérations tenues dans le cadre de l'effort commun de défense de l'UE.

Ces quantités raisonnables (au sens commun) sont déterminées en fonction du nombre d'unités par opération, du nombre de soldats/civils de chaque unité impliquée dans cette opération, de la durée et du type de l'opération, du pays de destination ou d'utilisation des produits.

Par exemple, les quantités raisonnables seront évaluées différemment selon qu'un régiment de 3000 hommes ou un peloton de 20 hommes part en mission d'exercice en Pologne ou de combat en Afghanistan, pour 1 mois ou 12 mois ».

34. Dans le texte néerlandais de la disposition en projet, il est recommandé d'écrire « van de strijdkrachten van elke andere lidstaat van de Europese Unie dan de lidstaat waarin de accijns verschuldigd is ». Le texte néerlandais sera ainsi mieux aligné sur le texte français et il n'est en aucun cas porté atteinte à la disposition à transposer de la directive 2019/2235 qui, si elle est rédigée autrement, a toutefois la même portée.

Chapitre 2 – Locaux et emplacements mis à disposition de la douane

Articles 75 et 76

35.1. L'article 22/1, en projet, de la LGDA (article 75 de l'avant-projet) prévoit l'obligation pour les exploitants de points d'entrée et de sortie des voyageurs sur le territoire douanier de l'Union ou sur tout autre territoire fiscal de l'Union de fournir gratuitement à la douane des locaux et des emplacements, ainsi que les infrastructures s'y rapportant, aux fins d'exécution des contrôles douaniers. La même obligation est instaurée pour les installations de dépôt temporaire de marchandises (modifications en projet de l'article 22/5 de la LGDA – article 76, 4°, 5° et 6°, de l'avant-projet). Invité à fournir de plus amples explications à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Bij de installatie van nieuwe buitengrensovergangen, zoals we recent meegemaakt hebben bij de Brexit, of bij de uitbreiding van bepaalde luchthavens, merken we op dat bij het initieel overleg de noodzaak van de douanecontroles door de operatoren van de terminals in twijfel kan worden getrokken, net als de middelen die de douane nodig heeft om ze uit te voeren. Op alle bestaande grensovergangen worden die kosten momenteel gedragen door de terminaluitbaters. Maar de ervaring leert dat nieuwe operatoren soms de kosten proberen af te schuiven op de douane en/of niet bruikbare locaties ter beschikking stellen met het argument dat een duidelijke moderne wettelijke afdwingbare basis hiervoor ontbreekt in België.

Tot op heden werd er altijd verwezen naar het douanewetboek van de Unie en het KB betreffende de luchtvaart. Na onderhandelingen en gelet op het feit dat er geen grensovergang kan worden geopend indien het douanetoezicht en douanecontroles (net als alle andere controles aan de grens) niet gegarandeerd zijn, wordt meestal toch een

positieve uitkomst bereikt. Maar om dit soort discussies in de toekomst te vermijden is een moderne en duidelijke wettelijke basis nodig in de AWDA.

(...)

Elk bedrijf dat het vervoer van goederen of personen van België naar een land buiten de Unie of van een land buiten de Unie naar België wil ontwikkelen, weet dat het de nodige en voldoende ruimte zal moeten toewijzen aan de douanediens op een nuttige plaats, bij wet voorzien. Het is geen ontneming van eigendom, maar een niet-definitieve kosteloze overdracht, een eenvoudige terbeschikkingstelling.

De omvang van de plaats of lokalen nodig hangt in grote mate af van de omvang en het type van passagiers of goederen die de uitbater wenst te verwerken. Hoe meer reizigers of goederen en hoe risicovoller de routes of trafiek hoe meer capaciteit in mensen en materieel de douane op die plaats moet aanwenden om het douanetoezicht en de douanecontrole te garanderen. Dit is eveneens evolutief. De douane past zich aan naargelang de commerciële realiteit, maar die aanpassing brengt de noodzaak tot bepaalde voorzieningen inzake controle met zich mee.

Bepaalde controleapparatuur, zoals bijvoorbeeld bagagescanners of grotere mobiele vrachtwagenscanners, hebben een minimum oppervlakte nodig en bepaalde voorzieningen, voorgeschreven door de leverancier, om er correct en veilig mee te kunnen werken. Dit is ook een evolutief gegeven naarmate de systemen die de AAD&A inzet technisch veranderen ».

Mieux vaudrait intégrer les explications fournies par le délégué dans l'exposé des motifs.

35.2. La question se pose cependant de savoir si l'obligation, faite aux exploitants ou aux titulaires d'autorisation de tels lieux, de fournir gratuitement à la douane les locaux et emplacements nécessaires à l'hébergement de son personnel, au stationnement de ses véhicules et à l'installation de l'équipement de contrôle, doit, sur le plan de la technique juridique, être qualifiée d'impôt (en nature), de redevance ou d'obligation *sui generis*. Indépendamment de cette qualification, il est en tout cas indiqué de tenir compte d'un contrôle du caractère raisonnable ou proportionné, ce qui implique que la charge imposée est proportionnée à l'activité exploitée ou autorisée et qu'il peut raisonnablement être admis que l'exploitant ou le titulaire d'autorisation est en mesure de réaliser cette charge. Il faudra en tenir compte lors de la fixation par le Roi « des exigences techniques supplémentaires pour les moyens d'information, locaux et emplacements à prévoir », sur la base des articles 22/1, § 6, et 22/5, § 4, en projet, de la LGDA.

36. À l'article 76, 3°, de l'avant-projet, on supprimera les mots « pour des raisons de lisibilité ». Si nécessaire, on peut le préciser dans l'exposé des motifs.

Chapitre 3 – Dispositions abrogatoires

37. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

TITRE 6 – PROCÉDURE FISCALE

Chapitre 1^{er} – Corrections techniques à apporter au Code des impôts sur les revenus 1992

Article 81

38. Concernant la modification en projet à l'article 81, 1°, de l'avant-projet, dans le texte français de l'article 444, alinéa 1^{er}, du CIR 92, il y a lieu d'observer qu'il faut insérer deux fois les mots « ou déclarés tardivement » (« of laattijdig aangegeven ») dans cet alinéa. Le cas échéant, le texte néerlandais devra lui aussi être à nouveau adapté à cette fin.

Chapitre 2 – Correction technique à apporter au Code de la taxe sur la valeur ajoutée

39. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 3 – Report du transfert de la perception de l'Administration générale de la documentation patrimoniale à l'Administration générale de la perception et du recouvrement

40. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

TITRE 7 – MESURES TENDANT À AMÉLIORER LE RECOUVREMENT DES CRÉANCES FISCALES ET NON FISCALES

Chapitre unique – Modification de la loi-programme du 25 décembre 2016 afin d'améliorer le recouvrement des créances fiscales et non fiscales

Articles 87 à 89

41.1. Les articles 87 à 89 de l'avant-projet vise à étendre le champ d'application du régime prévu aux articles 51 à 55 de la loi-programme du 25 décembre 2016 aux sommes dues à titre de créances fiscales et non fiscales dont le recouvrement est assuré par l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales. Sur la base de ce régime, les fonctionnaires de l'Administration générale des Douanes et Accises ou de la police peuvent saisir un véhicule en cas d'absence de paiement immédiat des sommes d'argent dues. En cas de non-paiement de ces sommes d'argent dans les dix jours ouvrables, l'administration fiscale peut procéder à la vente du véhicule. Le délégué a commenté le régime en projet comme suit :

« L'administration fiscale dispose déjà d'un privilège général sur les revenus et les biens meubles du redevable en matière de dettes fiscales et non fiscales, par le biais de l'article 27 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales.

Mise en œuvre lors de la loi-programme du 25 décembre 2016 pour améliorer le recouvrement d'amendes pénales, la saisie et la vente de véhicules pour payer des dettes fiscales et non fiscales est une mesure de recouvrement particulière voulue par le législateur et offerte à l'administration du Service public fédéral Finances en charge de la

perception et du recouvrement des créances fiscales et non fiscales qui est à présent étendue aux dettes fiscales et non fiscales.

Les créances non fiscales, recouvrées en majorité pour le compte de l'Etat fédéral et des entités fédérées, sont des créances dont le produit sert à la satisfaction d'intérêts généraux, tout comme les amendes pénales. Ce moyen de recouvrement particulier supplémentaire, octroyé au SPF Finances, ne pourra être utilisé que dans ce contexte bien précis du recouvrement de dettes fiscales et non fiscales ».

41.2. Dans l'arrêt 106/2020 du 9 juillet 2020, la Cour constitutionnelle, à propos d'un régime comparable inscrit dans l'(ex-)article 11bis, § 4, d), du décret de la Région wallonne du 6 mai 1999 'relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes'¹⁰, a jugé ce qui suit :

« B.11. Il découle de ce qui précède que les personnes qui, en raison des circonstances particulières dans lesquelles elles se trouvent, entrent en principe en considération pour bénéficier d'une exonération de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et de la taxe de mise en circulation, perdent cette exonération lorsqu'à la suite d'un contrôle sur la voie publique, il est constaté que les documents précités ne se trouvent pas à bord du véhicule, et qu'elles peuvent, par conséquent, être soumises par les fonctionnaires compétents au paiement immédiat des taxes, majorées d'une amende administrative, le véhicule pouvant, en cas de refus de paiement, être retenu, saisi et, le cas échéant, vendu dans les circonstances décrites dans la disposition en cause.

B.12. Compte tenu du fait que les personnes qui résident en Belgique et qui sont professionnellement actives à l'étranger entrent en principe en considération pour être exonérées des taxes visées, en ce qui concerne l'utilisation en Région wallonne du véhicule immatriculé à l'étranger qui est mis à leur disposition dans le cadre de leur activité professionnelle, ainsi que de la nature substantielle du montant des taxes à s'acquitter immédiatement entre les mains des fonctionnaires compétents, et des répercussions importantes que la disposition en cause associe au refus de payer immédiatement ce montant, la disposition en cause n'est pas proportionnée à l'objectif consistant à aboutir à la perception correcte de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et de la taxe de mise en circulation. En effet, la soumission aux taxes visées, la perception immédiate du montant des taxes à payer et, en cas de refus de paiement, la mise en œuvre des mesures relatives à la rétention, à la saisie et à la vente du véhicule, découlent en réalité à l'égard des personnes précitées uniquement de l'absence de certains documents à bord du véhicule. En ce que la disposition en cause ne permet pas aux

¹⁰ L'arrêt synthétise ce régime de la manière suivante : « B.7.2. L'article 11bis, § 4, d), du décret du 6 mai 1999, qui est la disposition en cause, prévoit une procédure de perception qui déroge aux procédures décrites en B.7.1. Cette disposition autorise les fonctionnaires compétents de la Région wallonne à se faire acquitter immédiatement entre leurs mains le montant éludé de la taxe, majoré d'une amende administrative, lors du constat sur la voie publique de l'infraction de non-paiement de la taxe de circulation et de la taxe de mise en circulation. En cas de refus de la part du conducteur, le véhicule est retenu jusqu'au paiement des sommes dues. Si celles-ci ne sont pas acquittées dans les 96 heures de la constatation de l'infraction, le véhicule est saisi, un avis de saisie étant envoyé dans les deux jours ouvrables à la personne physique ou morale qui est ou doit être mentionnée sur le certificat d'immatriculation. Les risques et frais éventuels résultant de la rétention et de la saisie sont à charge de la personne physique ou morale qui est ou doit être mentionnée sur le certificat d'immatriculation ou, à défaut de paiement, à charge du propriétaire, de l'exploitant, du détenteur ou du conducteur du véhicule tenus solidairement conformément à la législation de la taxe concernée. La saisie est levée après paiement des sommes et des frais dus. À défaut de paiement de ces sommes et frais, le tribunal condamne à leur paiement et ordonne la vente du véhicule saisi. Les frais de justice, le montant de la taxe concernée, l'amende et les autres frais y relatifs sont déduits du produit de la vente du véhicule et l'excédent éventuel est remboursé à la personne physique ou morale qui est ou doit être mentionnée sur le certificat d'immatriculation du véhicule ».

personnes concernées de démontrer ultérieurement à l'aide des documents précités qu'elles sont exonérées de la taxe de circulation sur les véhicules automobiles et de la taxe de mise en circulation, cette disposition rompt le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la protection du droit de propriété

B.13. À l'égard des personnes physiques qui résident en Région wallonne, et qui utilisent dans cette Région, dans le cadre de leur profession et accessoirement à titre privé, un véhicule immatriculé à l'étranger, qui a été mis à leur disposition par un employeur ou donneur d'ordre étranger, la disposition en cause n'est pas compatible, pour les motifs précités, avec le droit de propriété, tel qu'il est garanti par l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme ».

41.3. Concernant le régime en projet, la question se pose également de savoir si l'extension du champ d'application des articles 51 à 55 de la loi-programme du 25 décembre 2016 est bien compatible avec le droit de propriété, tel qu'il est garanti par l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la CEDH. En tout état de cause, il faudra démontrer pourquoi pareilles mesures aussi radicales que le paiement immédiat (article 52), la saisie (article 53) et, en cas de non-paiement dans les dix jours ouvrables, la vente éventuelle du véhicule (article 53) sont réputées proportionnées pour toutes les sommes mentionnées dans l'article 51, alinéa 1^{er}, 3^o, en projet, de la loi-programme du 25 décembre 2016, et en particulier pour les sommes non fiscales. Le Conseil d'État n'aperçoit pas de justification pour une telle extension du champ d'application. Si en cas d'amendes pénales ou de dettes de douanes et accises certaines et exécutoires (lire : exécutoires) (article 51, alinéa 1^{er}, 1^o et 2^o), on peut soutenir que lors d'un contrôle routier, un paiement immédiat et la saisie du véhicule pourraient être justifiés par la nature des sommes dues, ces mesures semblent nettement moins évidentes pour *toutes* les autres créances fiscales et non fiscales visées à l'article 51, alinéa 1^{er}, 3^o, en projet – même si celles-ci étaient certaines et exécutoires. En tout cas, si le régime étendu est maintenu dans l'avant-projet, il faudra compléter l'exposé des motifs par une justification au regard des principes précités ¹¹.

41.4. Dans la mesure où le propriétaire du véhicule serait privé du droit à un recours effectif, il faudra en outre pouvoir justifier comment cette privation se concilie avec le droit d'accès à un juge et le droit à un recours effectif.

TITRE 8 – CONFIRMATION D'ARRÊTÉS ROYAUX

42. Ce titre n'appelle aucune observation.

¹¹ Voir à cet égard également l'avis C.E. 64.204/3 du 26 novembre 2018 sur un avant-projet de loi 'introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales'.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH