



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 77.190/3
van 19 november 2024

avis 77.190/3
du 19 novembre 2024

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende diverse fiscale
bepalingen’

un avant-projet de loi ‘portant
des dispositions fiscales
diverses’

Op 8 november 2024 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën, belast met de Coördinatie van de fraudebestrijding verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 14 november 2024. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Yves DEPOORTER, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur-afdelingshoofd, Lennart NIJS, auditeur, en Pieter AERTGEERTS, Ronald VAN CROMBRUGGE en Allan MAGEROTTE, adjunct-auditeurs.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 19 november 2024.

*

Le 8 novembre 2024, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude à communiquer un avis dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de loi ‘portant des dispositions fiscales diverses’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 14 novembre 2024. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Yves DEPOORTER, greffier.

Les rapports ont été présentés par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur chef de section, Lennart NIJS, auditeur, et Pieter AERTGEERTS, Ronald VAN CROMBRUGGE et Allan MAGEROTTE, auditeurs adjoints.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 19 novembre 2024.

*

ONTVANKELIJKHEID

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om speedbehandeling als volgt gemotiveerd:

“Titel 2 – Hoofdstuk 1: De wet minimumbelasting is in werking getreden op 31/12/2023 en van toepassing op verslagjaren beginnend vanaf 31/12/2023. Om de rechtszekerheid van de betrokken belastingplichtigen te vrijwaren moeten deze wijzigingen daaraan nog gepubliceerd worden voor 31/12/2024, de balansdatum van de eerste reeks verslagjaren waar deze wet op van toepassing zal zijn.

Titel 2 – Hoofdstuk 2:

art. 6: Deze wijziging wordt doorgevoerd omwille van wijzigingen in het nieuwe verbintenissenrecht. Deze nieuwigheden zijn reeds op 1/1/2023 in werking getreden, waardoor het essentieel is dat deze correcties in het WIB voor 1/1/2025 worden aangebracht.

art. 7: Deze wijziging houdt verband met de financiële bijdrage van Euroclear aan het Oekraïens steunfonds. Die bijdrage is verschuldigd op nettowinsten verwezenlijkt vanaf 15/2/2024. Gezien de balansdatum van 31/12 van Euroclear dient deze bepaling voor 31/12/2024 gepubliceerd te worden in het Belgisch Staatsblad om nog uitwerking te vinden voor aanslagjaar 2025.

art. 8: Deze wijziging dient van toepassing te zijn op vanaf 1/1/2025 toegekende premies.

art. 9 en 17: Verduidelijking van wijzigingen aan de vrijstelling bedrijfsvoorheffing overuren die reeds op 1/7/2024 van toepassing zijn geworden. Voor de rechtszekerheid van de belastingplichtigen te garanderen, dienen deze wijzigingen zo spoedig mogelijk en uiterlijk voor het einde van het jaar gepubliceerd te worden.

art. 12: Deze bepaling is een rechtzetting om te vermijden dat sociale woonmaatschappijen de huurkosten m.b.t. huurovereenkomsten die kosteloos zijn geregistreerd niet als beroepskosten zouden kunnen aftrekken. Dit houdt verband met de regeling die huurkosten nog slechts aftrekbaar maakt als beroepskosten wanneer er een bijlage bij de aangifte wordt gevoegd. Deze regeling is vanaf aanslagjaar 2024 van toepassing.

art. 15: Deze bepaling betreft het naar de BNI laten doorwerken van de vanaf 1/1/2024 ingevoerde afzonderlijke aanslag in het kader van verrichtingen met betrekking tot een gespecialiseerd vastgoedbeleggingsfonds. Het grootste deel van de eerste belastbare tijdperken waarin deze nieuwe afzonderlijke aanslag van toepassing kan zijn, eindigen op 31/12/2024, waardoor deze bepaling dient gepubliceerd te worden voor het einde van het jaar.

Titel 2 – Hoofdstuk 3: Deze bepalingen dienen bekrachtigd te worden uiterlijk voor 1/1/2025.

Titel 3: De hoogdringendheid met betrekking tot titel 3 van het wetsontwerp, die betrekking heeft op verbeteringen van de bepalingen tot omzetting van de Richtlijn 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 en de bepalingen tot omzetting van de Richtlijn 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018, is om verschillende redenen gerechtvaardigd:

- De artikelen in titel 3 hebben hoofdzakelijk als doel het herstellen van de fouten en de onnauwkeurigheden in de omzetting van de richtlijn DAC 7; zolang deze elementen niet zijn gecorrigeerd, kan de richtlijn echter niet worden beschouwd als volledig omgezet. De in de richtlijn vastgestelde termijn voor de lidstaten om de richtlijn om te zetten was vastgelegd op 31 december 2023. Het is dus absoluut noodzakelijk dat België zich zo snel mogelijk in regel stelt met zijn Europese verplichtingen. De Europese Commissie heeft al aangegeven een inbreukprocedure te willen starten.

- Daarnaast voorziet artikel 24 meer specifiek in een aanpassing van de termijn waarbinnen de platformexploitanten hun klanten moeten informeren over de verschillende gegevens die het voorwerp zullen uitmaken van een mededeling aan de fiscale administratie. Er wordt nu bepaald dat de informatie over klanten moet worden verstrekt vóór 10 januari van het jaar volgend op het jaar waarin de transacties zijn verricht. Dit heeft tot doel om de gebruikers van de platforms in staat te stellen eventuele opmerkingen te maken als de informatie fouten bevat, en om naleving van de GDPR te waarborgen. Gelet op het feit dat deze deadline vastgelegd is op 10 januari, is het noodzakelijk dat deze bepaling zo snel mogelijk kan worden aangenomen. Bij gebrek hieraan, zou de termijn die aan gebruikers zou worden gegeven, hen niet in staat stellen om de informatie na te kijken voordat deze naar de fiscale administratie wordt gestuurd.

- Betreffende de artikelen 28, 29, 31 en 34, in ontwerp, hebben deze laatste tot doel het sanctiemechanisme voor de niet-naleving van de verplichtingen in het kader van de omzetting van de Richtlijn DAC 6 te verbeteren en, voor wat betreft alleen het artikel 28, een soortgelijk mechanisme voor de omzetting van de Richtlijn DAC 7 in te voeren. Zolang deze aanpassingen niet zijn gerealiseerd, blijven de omzettingen van deze richtlijnen onvolledig en ondoeltreffend, aangezien er geen sancties kunnen worden toegepast in geval van niet-naleving van de aangifteverplichtingen. Aangezien deze verschillende aangiften moeten worden ingediend in de maand januari van het jaar volgend op het jaar waarin de transacties waarnaar in de aangiften wordt verwezen, werden uitgevoerd, is het essentieel dat deze aanpassingen vóór eind 2024 worden doorgevoerd om de effectiviteit van de wettelijke omzettingsmaatregelen voor 2025 te waarborgen. De Europese Commissie heeft ook aangekondigd een inbreukprocedure over deze kwestie te willen starten.

Titel 4: We merken op dat deze bepalingen al het voorwerp hebben uitgemaakt van het advies 75.494/3-4-16 van 25 april 2024 als onderdeel van een voorontwerp van wet 'houdende maatregelen ter verhoging van de fiscale compliance en de efficiëntie van de administratie en inzake invordering'. Dit advies bevatte een aantal aanbevelingen met betrekking tot de redactie van deze artikelen, waarmee in het voorliggende wetsvoorstel volledig rekening is gehouden. Daarom zijn deze bepalingen gehandhaafd. Deze bepalingen maken daarom niet het voorwerp uit van deze adviesaanvraag.

Titel 5: De vergoeding ter compensatie is noodzakelijk om ervoor te zorgen dat het bestaan, de toereikendheid en de beschikbaarheid van de financiële middelen van Hedera, die exclusief bestemd zijn voor het beheer van het radioactief afval en de verbruikte splijtstof, niet nadelig worden beïnvloed door de belastingen die worden vermeld in het bij artikel 38 van het wetsontwerp vervangen derde lid van artikel 64 van de wet van 26 april 2024 houdende de oprichting, organisatie en werking van een publiekrechtelijke instelling die tot doel heeft de financiële verantwoordelijkheid voor bepaalde nucleaire verplichtingen te dragen (die in werking is getreden op 5 juni 2024). Om die nadelige

invloed te vermijden is het noodzakelijk dat vermeld artikel van het wetsontwerp snel en uiterlijk in 2024 in werking treedt.

Titel 6:

Artikelen 39 en 40: De artikelen 39 en 40 van het ontwerp (wijzigingen van de artikelen 76, eerste lid, en 83bis, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde) hebben betrekking op de nieuwe btw-ketting die in werking treedt op 1 januari 2025 voor de taxatieaspecten en op 1 februari 2025 voor de innings- en invorderingsaspecten (wat precies het geval is voor de twee bepalingen in kwestie). De wijzigingen aan deze twee bepalingen vormen dus de noodzakelijke en dringende aanpassingen voor de correcte toepassing van deze nieuwe btw-ketting en vanaf 1 januari 2025.

Artikel 41: Het is onwaarschijnlijk dat België – zoals oorspronkelijk werd voorzien – vóór 31 december 2025 een beslissing van de Raad verkrijgt op basis van artikel 395 van de btw-richtlijn (*Richtlijn 2006/112/EG* van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde) om af te wijken van de vigerende bepalingen van de btw-richtlijn, waarbij het wordt gemachtigd om elektronische facturering tussen belastingplichtigen te verplichten. De mogelijkheid om die verplichting in te voeren zal naar alle waarschijnlijkheid kunnen worden gegrond op de gewijzigde bepalingen van de btw-richtlijn ingevolge goedkeuring en inwerkingtreding van de zogenaamde 'ViDA'-richtlijn (goedgekeurd voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de btw-regels voor het digitale tijdperk (COM(2022)701 van 8 december 2022). Daardoor zou de noodzaak aan een machtiging van de Raad vervallen. Derhalve bestaat het risico dat, indien de wet van 6 februari 2024 niet wordt gewijzigd, die wet nooit in werking zou treden op basis van haar oorspronkelijke formulering met betrekking tot de Europeesrechtelijke grondslag (waarbij alleen werd verwezen naar een machtiging van de Raad op grond van artikel 395 van de btw-richtlijn).

De wet van 6 februari 2024 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat betreft de invoering van de verplichting tot elektronische facturering (die, wat de btw-aspecten betreft, in werking treedt op 1 januari 2026) heeft bovendien ook gevolgen inzake directe belastingen. Die bepalingen inzake directe belastingen zijn van toepassing vanaf het aanslagjaar 2025 dat betrekking heeft op een belastbaar tijdperk dat ten vroegste op 1 januari 2024 aanvangt.

Artikel 64ter, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals hernomen door artikel 4, 1°, van de wet van 6 februari 2024 bevat evenwel een circulaire verwijzing naar dezelfde wet van 6 februari 2024. Ook om die reden is het essentieel dat deze wijziging wordt gepubliceerd en in werking treedt vóór 1 januari 2025.

Er moet dus voor worden gezorgd dat ongeacht de uiteindelijke juridische grondslag op Europees niveau (machtiging door de Raad op basis van artikel 395 van de btw-richtlijn dan wel goedkeuring van het voorstel van de 'ViDA'-richtlijn) de wet van 6 februari 2024 in werking kan treden en tevens dat de bepalingen met betrekking tot de directe belastingen van toepassing kunnen zijn vanaf het aanslagjaar 2025 (inkomsten van 2024). Dit wordt gewaarborgd door de wijziging van artikel 6 van de wet van 6 februari 2024 door artikel 41 van dit ontwerp.

Titel 7: Voor titel 7 - wijzigingen betreffende accijnzen, wordt de hoogdringendheid gemotiveerd door het feit dat het gaat om een wijziging aan het gemeenschappelijk accijnstarief met Luxemburg, overeengekomen in het kader van de Belgisch-Luxemburgse Economische Unie. Deze wijziging staat reeds opgenomen in de Luxemburgse wetgeving en zal daar in werking treden op 1 januari 2025.

Het is cruciaal dat het tarief ook in België op 1 januari 2025 kan worden gewijzigd aangezien het gaat om een gemeenschappelijk tarief. Hierbij moet ook worden opgemerkt dat de door de conventie opgelegde verrekening van de ontvangsten in het kader van de BLEU wordt berekend op basis van de gemeenschappelijke tarieven tussen beide Partijen.”

Door te eisen dat de adviesaanvragen met een termijn van vijf werkdagen van een “bijzondere” motivering worden voorzien, heeft de wetgever tot uiting gebracht dat hij wil dat alleen in uitzonderlijke gevallen verzocht wordt om mededeling van het advies binnen die uitzonderlijk korte termijn. De aanvrager moet derhalve pertinente en voldoende concrete gegevens aanbrengen die het aannemelijk maken dat de ontworpen regeling dermate spoedeisend is dat noodzakelijkerwijze een beroep moet worden gedaan op de procedure bedoeld in artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State (advies mede te delen binnen een termijn van vijf werkdagen) en waarom, op het ogenblik van de adviesaanvraag, geen beroep kon worden gedaan op de procedure bedoeld in artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van die wetten (advies mede te delen binnen een termijn van dertig dagen).

Dat is niet het geval voor de volgende artikelen van het voorontwerp.

2.1. Artikel 3 van het voorontwerp strekt tot een correcte omzetting van richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 15 december 2022 ‘tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie’. Een correcte omzetting van een richtlijn is belangrijk en dient inderdaad spoedig te gebeuren, zeker nu de omzetting tegen uiterlijk 31 december 2023 moest gebeuren, maar dat verantwoordt op zich onvoldoende dat de maatregel dermate spoedeisend is dat noodzakelijkerwijze een beroep moet worden gedaan op de procedure bedoeld in artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State. Er zijn overigens geen aanwijzingen dat de Europese Commissie al heeft aangegeven een inbreukprocedure te willen starten.

2.2. Ook voor de artikelen 2, 4 en 5 van het voorontwerp kan de spoedeisendheid niet worden aanvaard. Blijkens de memorie van toelichting beogen deze artikelen een correctie in de foutieve omzetting van richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 15 december 2022, waarbij de duur van de uitoefening van de keuze bedoeld in artikel 13, § 5, van de wet van 19 december 2023 ‘houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen’, zou worden “hersteld” naar vijf jaar (in plaats van één jaar). Gevraagd om dit nader toe te lichten, antwoordde de gemachtigde:

“De richtlijn 2022/2523 stelt in considerans 22 het volgende:

‘Verdere in het GloBE Implementation Framework te ontwikkelen richtsnoeren zullen in dat opzicht een nuttige bron van illustratie en interpretatie zijn, en de lidstaten kunnen ervoor kiezen dergelijke richtsnoeren in hun nationale recht op te nemen.’

Daarnaast heeft de Raad van de Europese Unie het volgende gesteld:

‘notes the statement by the European Commission and welcomes, in particular, its view that the administrative guidance endorsed by the Inclusive Framework in December 2022, February 2023 and July 2023 is compatible with the Pillar Two Directive.’

Artikel 13, § 5, is een omzetting van zo een richtsnoer. Inderdaad de OESO vaardigde in februari 2023 (<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>) onder haar kenmerk 'AG 22.04 T8' richtsnoeren uit met betrekking tot 'Excluded Equity Gains or Loss and hedges of investments in foreign operations'."

Uit dit antwoord blijkt dat de door de artikelen 2, 4 en 5 van het voorontwerp beoogde wijziging geenszins een correctie op de omzetting van richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 15 december 2022 vormt en aldus niet voortvloeit uit een supranationale of internationale verplichting. De voorgestelde wijziging om de duurtijd van de keuze van de belastingplichtige van één jaar naar vijf jaar te brengen lijkt overeenkomstig considerans 22 van de richtlijn te zijn ingegeven door een niet-bindende richtsnoer die de stellers van het voorontwerp op eigen initiatief op 1 januari 2025 in het nationale recht wensen op te nemen. Nog afgezien van de bedenking dat niet kan worden uitgesloten dat hiermee belastingplichtigen op het verkeerde been worden gezet, is niet aangetoond dat deze wijziging op 1 januari 2025 zou moeten ingaan en aldus dermate spoedeisend is dat noodzakelijkerwijze een beroep moet worden gedaan op de procedure bedoeld in artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State.

2.3. Aangezien de artikelen 6, 8 tot 11, 13 tot 18, en 19, eerste, derde, vierde en zesde lid, van het voorontwerp veeleer technisch van aard zijn en de stellers van het voorontwerp niet aantonen waarom deze bepalingen reeds op 1 januari 2025 in werking zouden moeten treden, kan de spoedeisendheid van de adviesaanvraag ook voor deze bepalingen niet worden aanvaard.

2.4. Artikel 20 van het voorontwerp strekt tot bekrachtiging van vijf koninklijke besluiten inzake de bedrijfsvoorheffing (1° tot 3°) en de flexi-jobs (4° en 5°), met ingang van hun respectievelijke data van inwerkingtreding, zonder deze uitdrukkelijk te vermelden.

De bekrachtiging van de koninklijke besluiten met betrekking tot de bedrijfsvoorheffing wordt voorgeschreven door artikel 275, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) dat luidt als volgt:

"De Koning zal bij de Kamer van volksvertegenwoordigers, onmiddellijk indien ze in zitting is, zo niet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een wetsontwerp indienen tot bekrachtiging van de in uitvoering van dit artikel genomen besluiten. Deze besluiten worden geacht geen uitwerking te hebben gehad indien ze niet bij wet zijn bekrachtigd binnen de 12 maanden na de datum van hun bekendmaking in het Belgisch Staatsblad."

De bekrachtiging van de koninklijke besluiten inzake het toepassingsgebied van de flexi-jobs wordt als volgt voorgeschreven door artikel 38, § 5/1, tweede lid, van het WIB 92:

"De Koning zal bij de Kamer van volksvertegenwoordigers, onmiddellijk indien ze in zitting is, zo niet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een wetsontwerp indienen tot bekrachtiging van de in uitvoering van het eerste lid genomen besluiten. Deze besluiten worden geacht geen uitwerking te hebben gehad indien ze niet bij wet zijn bekrachtigd binnen de twaalf maanden na de datum van hun bekendmaking in het Belgisch Staatsblad."

Gelet op voornoemde bepalingen van het WIB 92 en de data van bekendmaking van de ter bekrachtiging voorliggende koninklijke besluiten, kan de spoedeisendheid van de adviesaanvraag enkel worden aanvaard voor het koninklijk besluit van 11 december 2023 ‘tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de bedrijfsvoorheffing’ dat reeds in het Belgisch Staatsblad van 15 december 2023 werd bekendgemaakt (artikel 20, 1°). De spoedeisendheid van de adviesaanvraag voor de vier overige koninklijke besluiten kan niet worden aanvaard, omdat de termijn voor de bekrachtiging pas verstrijkt respectievelijk in maart 2025 (artikel 20, 2°), mei 2025 (artikel 20, 3°) en augustus 2025 (artikel 20, 4° en 5°).

2.5. Wat de artikelen 38 tot 42 van het voorontwerp betreft, worden geen pertinente noch concrete gegevens aangereikt die het aannemelijk maken dat de ontworpen bepalingen dermate spoedeisend zijn dat noodzakelijkerwijze een beroep moet worden gedaan op de procedure bedoeld in artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, en dat derhalve zelfs niet zou kunnen worden volstaan met het inroepen van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van die wetten.

2.6. Wat de voormelde bepalingen van het voorontwerp betreft, is de adviesaanvraag bijgevolg niet ontvankelijk en is daardoor ook niet voldaan aan de adviesverplichting. Die bepalingen kunnen eerst in de Kamer van volksvertegenwoordigers worden ingediend nadat het advies van de afdeling Wetgeving erover alsnog is ingewonnen.

*

Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot 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.

*

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL 1 – ALGEMENE BEPALING

3. Deze titel geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

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

TITEL 2 – WIJZIGINGEN INZAKE INKOMSTENBELASTINGEN

Hoofdstuk 1 – Wijzigingen van de wet van 19 december 2023 houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen

4. Wat betreft de artikelen 2 tot 5 van het voorontwerp is de adviesaanvraag niet ontvankelijk, zodat de Raad van State deze niet vermag te onderzoeken (zie de opmerkingen 2.1 en 2.2).

Hoofdstuk 2 – Overige wijzigingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

5.1. Wat betreft de artikelen 6, 8 tot 11, en 13 tot 19, eerste, derde, vierde en zesde lid, van het voorontwerp is de adviesaanvraag niet ontvankelijk, zodat de Raad van State deze niet vermag te onderzoeken (zie opmerking 2.3).

5.2. De artikelen 7, 12 en 19, tweede en vijfde lid, van het voorontwerp geven geen aanleiding tot opmerkingen.

Hoofdstuk 3 – Bekrachtiging van koninklijke besluiten

Artikel 20, 1°

6. Ter wille van de duidelijkheid is het aangewezen om in artikel 20, 1°, van het voorontwerp de concrete datum van inwerkingtreding van het betreffende koninklijk besluit van 11 december 2023 te vermelden.

TITEL 3 – VERBETERINGEN AAN DE BEPALINGEN TOT OMZETTING VAN DE RICHTLIJN 2021/514 VAN DE RAAD VAN 22 MAART 2021 EN AAN DE BEPALINGEN TOT OMZETTING VAN DE RICHTLIJN 2018/822 VAN DE RAAD VAN 25 MEI 2018

Vormvereisten

7. In zoverre de ontworpen regeling gewestbelastingen betreft,² kan de federale overheid er slechts bevoegd voor worden geacht indien de dienst van die belastingen nog niet naar de betrokken gewesten is overgeheveld.³ Krachtens artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ zorgt

² Hetgeen het geval is voor het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners (artikel 3, eerste lid, 4°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’) en voor de registratierechten bedoeld in artikel 3, eerste lid, 6° tot 8°, van die bijzondere wet.

³ Zie de artikelen 4, § 5, en 5, § 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989. Wanneer dat wel is gebeurd, komt het aan de betrokken gewesten toe om voor die belastingen in de omzetting van richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’ en richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen’ te voorzien.

de Staat voor de dienst van de belasting “in overleg met het betrokken gewest”, tot het gewest de dienst van de belasting zelf in handen neemt.

Daarover om toelichting verzocht, antwoordde de gemachtigde dat het voornoemde overleg niet plaatsvond:

“Une nouvelle concertation officielle n’a pas été lancée avec les entités fédérées en vue de la correction des dispositions relatives à la transposition des directives DAC 6 et DAC 7.

Concernant les adaptations du CIR 92 la matière est en effet purement fédérale.

Concernant les autres codes, les modifications proposées dans le présent projet de loi ne relèvent pas d’une quelconque volonté du fédéral mais sont des pures adaptations techniques demandées par la Commission et sont nécessaires afin que les directives DAC 6 et DAC 7 puissent être considérées comme pleinement transposées.

Par ailleurs des concertations avaient déjà été menées lors de la rédaction de la loi transposant la directive DAC 6 et lors de la rédaction de la loi transposant la directive DAC 7. La répartition des compétences et les aspects qui devaient faire l’objet d’une transposition par l’une ou l’autre entité ont dès lors déjà été discutés à ce moment-là.”

Om aan de verplichting vervat in artikel 5, § 3, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 te voldoen, zal formeel overleg moeten plaatsvinden met de betrokken gewesten. Aan deze vormvereiste dient alsnog te worden voldaan.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van dit overleg nog wijzigingen zou ondergaan, 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.

Algemeen

8. Bij de adviesaanvraag hebben de stellers van het voorontwerp geen concordantietabel gevoegd met de bepalingen van het voorontwerp en de relevante te implementeren Europeesrechtelijke bepalingen. Deze omstandigheid bemoeilijkt in aanzienlijke mate de beoordeling van de juistheid en de volledigheid van de omzetting van richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies’ en richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen’. De Raad van State dringt er dan ook op aan om in de toekomst steeds een concordantietabel te voegen bij een voorontwerp dat strekt tot de implementatie van Europees recht, tenzij in de meest triviale gevallen.⁴

⁴ Zie ook adv.RvS 65.632/3 van 9 april 2019 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 22 april 2019 ‘houdende een technisch reglement voor het beheer van het transmissienet van elektriciteit en de toegang ertoe’, opmerking 6.

Dit is des te meer aangewezen nu de stellers van het voorontwerp zelf opmerken dat de Europese Commissie al heeft aangegeven een inbreukprocedure te willen starten ten aanzien van de gebrekkige omzetting van de voornoemde richtlijnen. De afdeling Wetgeving wijst erop dat de opmaak van concordantietabellen bij de omzetting blijk geeft van de deugdelijkheid van de omzetting en dat het onderzoek van het voorontwerp binnen het korte tijdsbestek waarover de afdeling Wetgeving beschikt om dat onderzoek uit te voeren wordt vergemakkelijkt indien deze tabellen reeds onmiddellijk bij de verzending van de adviesaanvraag worden bezorgd aan de Raad van State.

Op vraag van de auditeur-verslaggever werd door de gemachtigde uiteindelijk een concordantietabel bezorgd. Een correct genummerde versie van deze concordantietabel kan het best worden toegevoegd zowel aan het in de Kamer van volksvertegenwoordigers in te dienen ontwerp van wet als aan de mededeling van de omzetting aan de Europese Commissie, die volgens het Hof van Justitie immers “voldoende duidelijke en nauwkeurige inlichtingen over de maatregelen ter omzetting van een richtlijn” moet inhouden, mede met het oog op de rechtszekerheid.⁵

Hoofdstuk 1 – Algemene bepalingen

9. Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

Hoofdstuk 2 – Wijzigingen aan het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Artikel 27

10. Artikel 27 van het voorontwerp stemt overeen met artikel 5 van het voorontwerp van wet ‘houdende maatregelen ter verhoging van de fiscale compliance en de efficiëntie van de administratie en inzake invordering’, waarover de afdeling Wetgeving van de Raad van State reeds advies 75.494/3-4-16 van 25 april 2024 verleende.

⁵ HvJ (Gr.K.) 8 juli 2019, *Commissie t. België*, C-543/17, ECLI:EU:C:2019:573, punt 59: “Gelet op het bovenstaande moeten de woorden ‘verplichting tot mededeling van maatregelen ter omzetting’ in artikel 260, lid 3, VWEU zo worden uitgelegd dat zij zien op de verplichting van de lidstaten om voldoende duidelijke en nauwkeurige inlichtingen over de maatregelen ter omzetting van een richtlijn te verstrekken. Om te voldoen aan de verplichting om de rechtszekerheid in acht te nemen en te verzekeren dat alle bepalingen van deze richtlijn op hun volledige grondgebied worden omgezet, zijn de lidstaten gehouden om uiteen te zetten met welke nationale bepaling of bepalingen elk van de bepalingen van de richtlijn wordt omgezet. Nadat deze mededeling, die in voorkomend geval vergezeld kan gaan van een concordantietabel, is geschied, is het aan de Commissie om met het oog op een verzoek om de betrokken lidstaat een in die bepaling bedoelde geldelijke sanctie op te leggen, het bewijs te leveren dat bepaalde omzettingsmaatregelen kennelijk ontbreken of niet het gehele grondgebied van de betrokken lidstaat dekken, waarbij moet worden opgemerkt dat het in de krachtens artikel 260, lid 3, VWEU ingeleide gerechtelijke procedure niet aan het Hof staat om te onderzoeken of de aan de Commissie meegedeelde nationale maatregelen de juiste omzetting van de bepalingen van de richtlijn in kwestie waarborgen.”

De Raad van State, afdeling Wetgeving, verleent, behoudens in geval van wijziging van de juridische context, in de regel geen nieuw advies over bepalingen die reeds eerder zijn onderzocht of die zijn gewijzigd ten gevolge van in eerdere adviezen gemaakte opmerkingen. Met betrekking tot artikel 27 wordt dan ook verwezen naar het voormelde advies.

Hoofdstuk 3 – Wijzigingen aan het Wetboek der successierechten

11. Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

Hoofdstuk 4 – Wijzigingen aan het Wetboek diverse rechten en taken

12. Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

Hoofdstuk 5 – Wijzigingen aan het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten

13. Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

Hoofdstuk 6 – Inwerkingtreding

14. Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

TITEL 4 – VERTEGENWOORDIGING IN RECHTE DOOR AMBTENAREN

15. De Raad van State heeft op 25 april 2024 advies 75.494/3-4-16 gegeven over artikel 4 van het voorontwerp van wet ‘houdende maatregelen ter verhoging van de fiscale compliance en de efficiëntie van de administratie en inzake invordering’, dat een eerdere versie vormt van de artikelen 35 en 36 van het thans voorliggende voorontwerp die aan de destijds geformuleerde opmerking bij artikel 4 zijn aangepast.

De Raad van State, afdeling Wetgeving, verleent, behoudens in geval van wijziging van de juridische context, in de regel geen nieuw advies over bepalingen die reeds eerder zijn onderzocht of die zijn gewijzigd ten gevolge van in eerdere adviezen gemaakte opmerkingen. Met betrekking tot deze titel wordt dan ook verwezen naar het voormelde advies.

TITEL 5 – WIJZIGINGEN VAN DE WET VAN 26 APRIL 2024 HOUDENDE DE OPRICHTING, ORGANISATIE EN WERKING VAN EEN PUBLIEKRECHTELIJKE INSTELLING DIE TOT DOEL HEEFT DE FINANCIËLE VERANTWOORDELIJKHEID VOOR BEPAALDE NUCLEAIRE VERPLICHTINGEN TE DRAGEN

Artikel 37

16.1 Artikel 37 van het voorontwerp strekt ertoe in de wet van 26 april 2024 ‘houdende de oprichting, organisatie en werking van een publiekrechtelijke instelling die tot doel heeft de financiële verantwoordelijkheid voor bepaalde nucleaire verplichtingen te dragen’ de belastingen te bepalen die, wanneer ze zijn betaald of gedragen door Hedera,⁶ het voorwerp zijn van een vergoeding ter compensatie. Het gaat om de roerende voorheffing, de taks op de beursverrichtingen en de jaarlijkse taks op de effectenrekeningen (ontworpen artikel 64, derde lid, van de wet van 26 april 2024).⁷

16.2. De vraag rijst of de ontworpen regeling als staatssteun moet worden beschouwd in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ‘betreffende de werking van de Europese Unie’ (hierna: VWEU), en bijgevolg vooraf moet worden aangemeld bij de Europese Commissie overeenkomstig artikel 108, lid 3, van dat verdrag. Dat zou met name het geval zijn als de begunstigde van de ontworpen regeling, Hedera, als een onderneming in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU kan worden aangemerkt, als de vergoeding waarin wordt voorzien ertoe strekt aan Hedera een selectief economisch voordeel te verschaffen, als het gaat om een maatregel die uitgaat van de Staat of met middelen van deze Staat is bekostigd, en als die maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden en de mededinging binnen de interne markt kan vervalsen of dreigen te vervalsen.

16.3. Volgens de gemachtigde is dat niet het geval en moet de ontworpen regeling bijgevolg niet worden aangemeld bij de Commissie. Hij haalde hiervoor de volgende argumenten aan:

“Wat **vraag 1** betreft (Europese staatssteunregels) kan verwezen worden naar de budgettaire nota van de Studiedienst van de FOD Financiën de dato 26.4.2024, opgesteld toen er nog sprake was van een ontwerp KB (in bijlage), waarvan het besluit als volgt luidt:

‘Indien er wordt vanuit gegaan dat de overheid netto geen belastingen aan zichzelf dient te betalen, hoeft geen budgettaire impact ingeschreven te worden voor zoverre aan een aantal voorwaarden voldaan is, namelijk:

- Hedera kan zowel economisch als juridisch geïnterpreteerd worden als overheid.
- Hedera zal geen marktverstorende activiteiten uitvoeren.

⁶ Zijnde een bij de wet van 26 april 2024 opgerichte publiekrechtelijke instelling met rechtspersoonlijkheid die de financiële verantwoordelijkheid voor, onder meer, nucleaire passiva overneemt.

⁷ De gemachtigde bevestigde dat het gaat om de integrale vergoeding van de door Hedera betaalde of gedragen belastingen. Zoals de Raad van State al eerder heeft vastgesteld, komt dit neer op een terugbetaalbaar belastingkrediet dat moet worden gekwalificeerd als een vrijstelling van belasting: adv.RvS 76.911/3 van 12 juli 2024 over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot uitvoering van artikel 64, derde lid, van de wet van 26 april 2024 houdende de oprichting, organisatie en werking van een publiekrechtelijke instelling die tot doel heeft de financiële verantwoordelijkheid voor bepaalde nucleaire verplichtingen te dragen’, opmerking 4.3.

- Er zal nu en in de toekomst geen privéparticipatie van Hedera zijn, noch zullen er uitkeringen of kapitaalonttrekkingen vanuit Hedera naar de privésector vloeien.

- De fondsen waarover Hedera beschikt worden momenteel niet belast in die belastingen waarvoor een vergoeding ter compensatie wordt voorzien door dit Koninklijk Besluit.

In alle andere gevallen zal er een budgettaire impact zijn die proportioneel is aan de mate waarin niet aan deze voorwaarden voldaan wordt.'

De Inspecteur van Financiën heeft op 27.4.2024 zijn akkoord gehecht aan het ontwerp KB op grond van deze redenering (zie bijlage).

Deze redenering kan verder 'vertaald' worden naar de criteria inzake Europese staatssteunregels. Er is sprake van staatssteun in de zin van het Europees recht wanneer voldaan wordt aan de vijf cumulatieve staatssteuncriteria, zoals genoemd in artikel 107, lid 1 van het VWEU:

1/ de steun wordt verleend aan een onderneming die een economische activiteit verricht;

Hedera kan geïnterpreteerd worden als overheid;

2/ de steun wordt door staatsmiddelen bekostigd;

Momenteel worden de fondsen waarover Hedera beschikt niet belast in de belastingen die gecompenseerd worden. De 'steun' aan Hedera zal uiteindelijk wel uit de algemene middelenbegroting komen;

3/ deze staatsmiddelen verschaffen een economisch voordeel dat niet via normale commerciële weg zou zijn verkregen (non-marktconformiteit);

Hedera werd met een specifiek doel in het leven geroepen om de financiële verantwoordelijkheid van de Staat voor bepaalde nucleaire verplichtingen [te] dragen, door bepaalde statutaire, niet-economische overheidstaken uit te voeren. De eindverantwoordelijkheid van de Staat voor de veiligheid van het beheer van verbruikte splijtstof en radioactief afval is een fundamenteel beginsel dat in het Gezamenlijk Verdrag (Wet van 2/08/2022 houdende instemming met het Gezamenlijk Verdrag inzake de veiligheid van het beheer van bestraalde splijtstof en inzake de veiligheid van het beheer van radioactief afval, gedaan te Wenen op 5 september 1997) en in het artikel 4 van de richtlijn 2011/70/EURATOM (RICHTLIJN 2011/70/EURATOM VAN DE RAAD van 19 juli 2011 tot vaststelling van een communautair kader voor een verantwoord en veilig beheer van verbruikte splijtstof en radioactief afval) zijn verankerd. Hedera treedt niet op in een vrije markt.

Er kan ook verondersteld worden dat Hedera door haar beleggingspolitiek de financiële markten in Europa niet zal verstoren gezien de relatief kleine omvang van de middelen die Hedera namens de Staat zal moeten beheren;

4/ de maatregel is selectief: het geldt voor één of enkele ondernemingen, een specifieke sector/regio;

Hedera kan aangemerkt worden als een overheid en verzekert de financiële middelen die nodig zijn voor het beheer van radioactief afval en gebruikt splijtstof. De Nationale Instelling voor radioactief afval (NIRAS) blijft verantwoordelijk voor het industrieel beheer van het getransfereerd kernafval en verbruikte brandstoffen, maar alle fondsen zullen naar Hedera getransfereerd worden. NIRAS is een publieke instelling sui generis die over het monopolie van het beheer van radioactief afval in België beschikt. De voorgestelde maatregel is alleen van toepassing voor Hedera en men kan concluderen dat er dus geen concurrentievervalsing zal zijn.

5/ de maatregel vervalst de mededinging (in potentie) en (dreigt te) leiden tot een ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer in de EU.

Zie het antwoord op nummer 4. De Richtlijn 2011/70 vereist, in zijn artikel 4(4) dat radioactief afval wordt geborgen in de lidstaat waar het is geproduceerd en bepaalt dat de lidstaten de uiteindelijke verantwoordelijkheid voor hun beheer van verbruikte splijtstof en het daardoor geproduceerde radioactief afval dragen. Er is dus geen sprake van een mogelijke marktverstoring in de EU.”

Hieromtrent moet het volgende worden opgemerkt.

16.4. In zoverre de gemachtigde aanvoert dat Hedera als een overheid moet worden beschouwd, moet worden vastgesteld dat het enkele gegeven dat die instelling bij wet werd opgericht als een publiekrechtelijke instelling met rechtspersoonlijkheid niet volstaat om niet als onderneming in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU te kunnen worden aangemerkt. Luidens de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie omvat het begrip “onderneming” in de context van het mededingingsrecht van de Unie “elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd”.⁸ Of een bepaalde entiteit als onderneming wordt aangemerkt, hangt dus volledig af van de aard van haar activiteiten, en met name of er al dan niet gewag kan worden gemaakt van economische activiteiten. Elke activiteit die bestaat in het aanbieden van goederen en diensten op een bepaalde markt, vormt een economische activiteit.⁹

Het gegeven dat Hedera een publiekrechtelijke instelling is, sluit derhalve niet uit dat het om een “onderneming” zou gaan in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU, voor zover zij een economische activiteit uitoefent.

⁸ HvJ 12 september 2000, C-180/98 tot C-184/98, *Pavel Pavlov e.a.*, ECLI:EU:C:2000:428, punt 74; HvJ 10 januari 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, ECLI:EU:C:2006:8, punt 107; HvJ 27 juni 2017, C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, ECLI:EU:C:2017:496, punt 41; HvJ 19 oktober 2023, C-325/22, *Ministar na zemedeliecto, hranite i gorite*, ECLI:EU:C:2023:793, punt 29.

⁹ HvJ 10 januari 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, ECLI:EU:C:2006:8, punt 108.

16.5. Wat dat laatste betreft, kan worden aangenomen dat in zoverre Hedera tot doel heeft in het algemeen belang de financiële verantwoordelijkheid voor, onder meer, nucleaire passiva te dragen, de kosten die met die verplichtingen gepaard gaan te voldoen en de financiering van die kosten te verzekeren,¹⁰ het om “een cruciale overheidstaak”¹¹ gaat die niet als een economische activiteit kan worden beschouwd, vermits hiervoor geen markt bestaat.¹²

Om dit doel te verwezenlijken wordt de instelling belast met het beheer van haar vermogen en de middelen waarover zij beschikt “op zodanige wijze dat zij hiermee alle kosten die voortvloeien uit de overgedragen financiële verplichtingen kan voldoen, naarmate deze kosten zich voordoen”.¹³ De instelling kan voor het beheer van haar activa beroep doen op het Federale Agentschap van de Schuld of op de Federale Participatie- en Investeringsmaatschappij,¹⁴ of kan (een deel van) haar activa zelf beheren.¹⁵

Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het gegeven dat een entiteit aandelen houdt in een onderneming die goederen of diensten op de markt aanbiedt, nog niet betekent dat zij voor de toepassing van artikel 107, lid 1, van het VWEU automatisch als een onderneming wordt aangemerkt. Wanneer het houden van dergelijke deelneming enkel meebrengt dat aan de hoedanigheid van aandeelhouder verbonden rechten worden uitgeoefend, alsmede, in voorkomend geval, dividenden worden geïnd, wordt de entiteit in kwestie niet als onderneming beschouwd indien zij zelf geen goederen of diensten op een markt aanbiedt.¹⁶ In hetzelfde arrest merkt de Europese Commissie op dat “[g]elet op de rechtspraak (...) de normale belegger die dividenden int of rente ontvangt op zijn kapitaal, geen goederen of diensten [aanbiedt] op de markt”.¹⁷ De opdracht van Hedera haar vermogen te beheren door middel van beleggingen in de in de artikelen 30, § 1, tweede lid, en 32, § 1, tweede lid, van de wet van 26 april 2024 vermelde activa, instrumenten en financiële technieken teneinde een “rendement [te] genereren om de kosten voor het afvalbeheer te betalen wanneer zij verschuldigd zijn”,¹⁸ lijkt dan ook niet te kunnen worden beschouwd als een economische activiteit. Door (rechtstreeks of onrechtstreeks) te beleggen in de vermelde activa, instrumenten en financiële technieken biedt Hedera zelf geen diensten aan; de instelling moet

¹⁰ Zie artikel 7, eerste lid, van de wet van 26 april 2024.

¹¹ *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3853/001, 11. Luidens artikel 4, lid 1, van richtlijn 2011/70/Euratom van de Raad van 19 juli 2011 ‘tot vaststelling van een communautair kader voor een verantwoord en veilig beheer van verbruikte splijtstof en radioactief afval’ dragen de lidstaten de uiteindelijke verantwoordelijkheid voor hun beheer van verbruikte splijtstof en het daardoor geproduceerde radioactief afval.

¹² Hetgeen niet wegneemt dat het plafond van 15 miljard euro op de aansprakelijkheid van producenten van radioactief afval dat afkomstig is van de opwekking van elektriciteit uit kernenergie en de overdracht aan de Belgische Staat van de verplichtingen inzake ontmanteling van alle Belgische kernreactoren, als staatssteun moeten worden beschouwd. Die maatregelen werden dan ook aangemeld bij de Europese Commissie (gekend onder het nummer SA.106107): zie *adv.RvS* 75.103/16 van 15 januari 2024 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 26 april 2024 ‘houdende de verzekering van de bevoorradingszekerheid op het gebied van energie en de hervorming van de sector van de nucleaire energie’, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3852/001, 123, opmerking 3.

¹³ Artikel 8, eerste lid, van de wet van 26 april 2024.

¹⁴ Die zelf een beroep kunnen doen op de diensten van derden voor bepaalde aspecten van hun beheersopdracht: zie de artikelen 30 tot 34 van de wet van 26 april 2024.

¹⁵ *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3853/001, 21.

¹⁶ *HvJ* 10 januari 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, ECLI:EU:C:2006:8, punten 107 tot 118.

¹⁷ *Ibid.*, punt 103.

¹⁸ *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3853/001, 6.

veeleer worden beschouwd als een afnemer van (financiële) diensten. Die activa, instrumenten en financiële technieken lijken ook niet van die aard te zijn dat ze het Hedera mogelijk maken ondernemingen waarin wordt geparticipeerd aan te sturen. Bovendien lijkt die activiteit niet te kunnen worden gescheiden van de financiering van het nucleaire passief, hetgeen zoals hiervoor vermeld geen economische activiteit uitmaakt bij gebrek aan een markt hiervoor. In tegenstelling tot wat het geval is voor beleggingsvennootschappen of investeringsmaatschappijen wordt met het rendement niet beoogd meerwaarde te creëren voor (aan)deelhouders.

16.6. Voor zover Hedera geen economische activiteit uitoefent, en derhalve niet als een onderneming kan worden beschouwd in de zin van artikel 107, lid 1, van het VWEU, moet de ontworpen regeling niet worden aangemeld als staatssteun bij de Europese Commissie. Een definitief oordeel over de vraag of het daadwerkelijk (niet) gaat om staatssteun, vergt evenwel een financieel en economisch inzicht waarover de Raad van State niet beschikt. Bovendien hangt die vraag in die mate samen met de vraag zelf van de verenigbaarheid van de ontworpen regeling met de staatssteunregels, waarover enkel de Europese Commissie zich kan uitspreken, dat het erg raadzaam is om de Commissie te raadplegen over de vraag of de ontworpen regeling moet worden aangemeld.

Dat is des te meer het geval nu moet worden vastgesteld dat de overige voorwaarden opdat er gewag kan worden gemaakt van staatssteun wel vervuld lijken te zijn. Zo heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat een maatregel waarbij, zoals te dezen, de overheid aan bepaalde ondernemingen een belastingvrijstelling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigten verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, als een steunmaatregel van de staat moet worden aangemerkt.¹⁹ Voorts lijkt deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig te kunnen beïnvloeden en de mededinging te kunnen vervalsen. Zo blijkt uit artikel 27, 4°, van de wet van 26 april 2024 dat Hedera in gepaste mate moet investeren in de Belgische economie en in ondernemingen gevestigd in België, met het oog op hun blijvende verankering in België en hun ontwikkeling op de lange termijn. Door de ontworpen regeling kan Hedera makkelijker dergelijke investeringen realiseren zonder de andere elementen van de te volgen investeringsstrategie in gevaar te brengen, vermits die instelling zich tevreden kan stellen met een lager rendement, in de wetenschap dat dit (deels) wordt gecompenseerd door het gegeven dat de belastingen die ze op die investeringen betaalt, worden vergoed.

TITEL 6 – BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE

17. Wat betreft de artikelen 38 tot 42 van het voorontwerp is de adviesaanvraag niet ontvankelijk, zodat de Raad van State deze niet vermag te onderzoeken (zie opmerking 2.5).

¹⁹ HvJ 15 maart 1994, C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA*, ECLI:EU:C:1994:100, punt 14; HvJ 19 mei 1999, C-6/97, *Italië t. Commissie*, ECLI:EU:C:1999:251, punten 15 en 16.

TITEL 7 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE ACCIJNZEN

Vormvereisten

18.1. Gevraagd naar de beslissing van de BLEU-Douaneraad en het Comité van Ministers van de BLEU, verklaarde de gemachtigde dat het dossier op 9 november 2024 schriftelijk is overgemaakt aan de Luxemburgse collega's, dat de beslissing van het Comité van Ministers van de BLEU is voorzien op 9 of 10 december 2024 en dat de formele ondertekening is voorzien op de BLEU-Douaneraad van 18 december 2024.

De Raad van State wijst erop dat titel 7 van het voorontwerp niet kan worden aangenomen vooraleer de voorafgaande vormvereisten zijn vervuld.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge hiervan nog wijzigingen zou ondergaan, 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.

18.2. Voor het overige geeft deze titel geen aanleiding tot opmerkingen.

*

RECEVABILITÉ

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée comme suit :

« Titel 2 – Hoofdstuk 1: De wet minimumbelasting is in werking getreden op 31/12/2023 en van toepassing op verslagjaren beginnend vanaf 31/12/2023. Om de rechtszekerheid van de betrokken belastingplichtigen te vrijwaren moeten deze wijzigingen daaraan nog gepubliceerd worden voor 31/12/2024, de balansdatum van de eerste reeks verslagjaren waar deze wet op van toepassing zal zijn.

Titel 2 – Hoofdstuk 2:

art. 6: Deze wijziging wordt doorgevoerd omwille van wijzigingen in het nieuwe verbintenisrecht. Deze nieuwigheden zijn reeds op 1/1/2023 in werking getreden, waardoor het essentieel is dat deze correcties in het WIB voor 1/1/2025 worden aangebracht.

art. 7: Deze wijziging houdt verband met de financiële bijdrage van Euroclear aan het Oekraïens steunfonds. Die bijdrage is verschuldigd op nettowinsten verwezenlijkt vanaf 15/2/2024. Gezien de balansdatum van 31/12 van Euroclear dient deze bepaling voor 31/12/2024 gepubliceerd te worden in het Belgisch Staatsblad om nog uitwerking te vinden voor aanslagjaar 2025.

art. 8: Deze wijziging dient van toepassing te zijn op vanaf 1/1/2025 toegekende premies.

art. 9 en 17: Verduidelijking van wijzigingen aan de vrijstelling bedrijfsvoorheffing overuren die reeds op 1/7/2024 van toepassing zijn geworden. Voor de rechtszekerheid van de belastingplichtigen te garanderen, dienen deze wijzigingen zo spoedig mogelijk en uiterlijk voor het einde van het jaar gepubliceerd te worden.

art. 12: Deze bepaling is een rechtzetting om te vermijden dat sociale woonmaatschappijen de huurkosten m.b.t. huurovereenkomsten die kosteloos zijn geregistreerd niet als beroepskosten zouden kunnen aftrekken. Dit houdt verband met de regeling die huurkosten nog slechts aftrekbaar maakt als beroepskosten wanneer er een bijlage bij de aangifte wordt gevoegd. Deze regeling is vanaf aanslagjaar 2024 van toepassing.

art. 15: Deze bepaling betreft het naar de BNI laten doorwerken van de vanaf 1/1/2024 ingevoerde afzonderlijke aanslag in het kader van verrichtingen met betrekking tot een gespecialiseerd vastgoedbeleggingsfonds. Het grootste deel van de eerste belastbare tijdperken waarin deze nieuwe afzonderlijke aanslag van toepassing kan zijn, eindigen op 31/12/2024, waardoor deze bepaling dient gepubliceerd te worden voor het einde van het jaar.

Titel 2 – Hoofdstuk 3: Deze bepalingen dienen bekrachtigd te worden uiterlijk voor 1/1/2025.

Titel 3: De hoogdringendheid met betrekking tot titel 3 van het wetsontwerp, die betrekking heeft op verbeteringen van de bepalingen tot omzetting van de Richtlijn 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 en de bepalingen tot omzetting van de Richtlijn 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018, is om verschillende redenen gerechtvaardigd:

- De artikelen in titel 3 hebben hoofdzakelijk als doel het herstellen van de fouten en de onnauwkeurigheden in de omzetting van de richtlijn DAC 7; zolang deze elementen niet zijn gecorrigeerd, kan de richtlijn echter niet worden beschouwd als volledig omgezet. De in de richtlijn vastgestelde termijn voor de lidstaten om de richtlijn om te zetten was vastgelegd op 31 december 2023. Het is dus absoluut noodzakelijk dat België zich zo snel mogelijk in regel stelt met zijn Europese verplichtingen. De Europese Commissie heeft al aangegeven een inbreukprocedure te willen starten.

- Daarnaast voorziet artikel 24 meer specifiek in een aanpassing van de termijn waarbinnen de platformexploitanten hun klanten moeten informeren over de verschillende gegevens die het voorwerp zullen uitmaken van een mededeling aan de fiscale administratie. Er wordt nu bepaald dat de informatie over klanten moet worden verstrekt vóór 10 januari van het jaar volgend op het jaar waarin de transacties zijn verricht. Dit heeft tot doel om de gebruikers van de platforms in staat te stellen eventuele opmerkingen te maken als de informatie fouten bevat, en om naleving van de GDPR te waarborgen. Gelet op het feit dat deze deadline vastgelegd is op 10 januari, is het noodzakelijk dat deze bepaling zo snel mogelijk kan worden aangenomen. Bij gebrek hieraan, zou de termijn die aan gebruikers zou worden gegeven, hen niet in staat stellen om de informatie na te kijken voordat deze naar de fiscale administratie wordt gestuurd.

- Betreffende de artikelen 28, 29, 31 en 34, in ontwerp, hebben deze laatste tot doel het sanctiemechanisme voor de niet-naleving van de verplichtingen in het kader van de omzetting van de Richtlijn DAC 6 te verbeteren en, voor wat betreft alleen het artikel 28, een soortgelijk mechanisme voor de omzetting van de Richtlijn DAC 7 in te voeren. Zolang deze aanpassingen niet zijn gerealiseerd, blijven de omzettingen van deze richtlijnen onvolledig en ondoeltreffend, aangezien er geen sancties kunnen worden toegepast in geval van niet-naleving van de aangifteverplichtingen. Aangezien deze verschillende aangiften moeten worden ingediend in de maand januari van het jaar volgend op het jaar waarin de transacties waarnaar in de aangiften wordt verwezen, werden uitgevoerd, is het essentieel dat deze aanpassingen vóór eind 2024 worden doorgevoerd om de effectiviteit van de wettelijke omzettingsmaatregelen voor 2025 te waarborgen. De Europese Commissie heeft ook aangekondigd een inbreukprocedure over deze kwestie te willen starten.

Titel 4: We merken op dat deze bepalingen al het voorwerp hebben uitgemaakt van het advies 75.494/3-4-16 van 25 april 2024 als onderdeel van een voorontwerp van wet 'houdende maatregelen ter verhoging van de fiscale compliance en de efficiëntie van de administratie en inzake invordering'. Dit advies bevatte een aantal aanbevelingen met betrekking tot de redactie van deze artikelen, waarmee in het voorliggende wetsvoorstel volledig rekening is gehouden. Daarom zijn deze bepalingen gehandhaafd. Deze bepalingen maken daarom niet het voorwerp uit van deze adviesaanvraag.

Titel 5: De vergoeding ter compensatie is noodzakelijk om ervoor te zorgen dat het bestaan, de toereikendheid en de beschikbaarheid van de financiële middelen van Hedera, die exclusief bestemd zijn voor het beheer van het radioactief afval en de verbruikte splijtstof, niet nadelig worden beïnvloed door de belastingen die worden vermeld in het bij artikel 38 van het wetsontwerp vervangen derde lid van artikel 64 van de wet van 26 april 2024 houdende de oprichting, organisatie en werking van een publiekrechtelijke instelling die tot doel heeft de financiële verantwoordelijkheid voor bepaalde nucleaire verplichtingen te dragen (die in werking is getreden op 5 juni 2024). Om die nadelige invloed te vermijden is het noodzakelijk dat vermeld artikel van het wetsontwerp snel en uiterlijk in 2024 in werking treedt.

Titel 6:

Artikelen 39 en 40: De artikelen 39 en 40 van het ontwerp (wijzigingen van de artikelen 76, eerste lid, en 83bis, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde) hebben betrekking op de nieuwe btw-ketting die in werking treedt op 1 januari 2025 voor de taxatieaspecten en op 1 februari 2025 voor de innings- en invorderingsaspecten (wat precies het geval is voor de twee bepalingen in kwestie). De wijzigingen aan deze twee bepalingen vormen dus de noodzakelijke en dringende aanpassingen voor de correcte toepassing van deze nieuwe btw-ketting en vanaf 1 januari 2025.

Artikel 41: Het is onwaarschijnlijk dat België – zoals oorspronkelijk werd voorzien – vóór 31 december 2025 een beslissing van de Raad verkrijgt op basis van artikel 395 van de btw-richtlijn (*Richtlijn 2006/112/EG* van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde) om af te wijken van de vigerende bepalingen van de btw-richtlijn, waarbij het wordt gemachtigd om elektronische facturering tussen belastingplichtigen te verplichten. De mogelijkheid om die verplichting in te voeren zal naar alle waarschijnlijkheid kunnen worden gegrond op de gewijzigde bepalingen van de btw-richtlijn ingevolge goedkeuring en inwerkingtreding van de zogenaamde 'ViDA'-richtlijn (goedgekeurd voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de btw-regels voor het digitale tijdperk (COM(2022)701 van 8 december 2022)). Daardoor zou de noodzaak aan een machtiging van de Raad vervallen. Derhalve bestaat het risico dat, indien de wet van 6 februari 2024 niet wordt gewijzigd, die wet nooit in werking zou treden op basis van haar oorspronkelijke formulering met betrekking tot de Europeesrechtelijke grondslag (waarbij alleen werd verwezen naar een machtiging van de Raad op grond van artikel 395 van de btw-richtlijn).

De wet van 6 februari 2024 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat betreft de invoering van de verplichting tot elektronische facturering (die, wat de btw-aspecten betreft, in werking treedt op 1 januari 2026) heeft bovendien ook gevolgen inzake directe belastingen. Die bepalingen inzake directe belastingen zijn van toepassing vanaf het aanslagjaar 2025 dat betrekking heeft op een belastbaar tijdperk dat ten vroegste op 1 januari 2024 aanvangt.

Artikel 64ter, § 1, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals hernomen door artikel 4, 1°, van de wet van 6 februari 2024 bevat evenwel een circulaire verwijzing naar dezelfde wet van 6 februari 2024. Ook om die reden is het essentieel dat deze wijziging wordt gepubliceerd en in werking treedt vóór 1 januari 2025.

Er moet dus voor worden gezorgd dat ongeacht de uiteindelijke juridische grondslag op Europees niveau (machtiging door de Raad op basis van artikel 395 van de btw-richtlijn dan wel goedkeuring van het voorstel van de 'ViDA'-richtlijn) de wet van 6 februari 2024 in werking kan treden en tevens dat de bepalingen met betrekking tot de directe belastingen van toepassing kunnen zijn vanaf het aanslagjaar 2025 (inkomsten van 2024). Dit wordt gewaarborgd door de wijziging van artikel 6 van de wet van 6 februari 2024 door artikel 41 van dit ontwerp.

Titel 7: Voor titel 7 - wijzigingen betreffende accijnzen, wordt de hoogdringendheid gemotiveerd door het feit dat het gaat om een wijziging aan het gemeenschappelijk accijnstarief met Luxemburg, overeengekomen in het kader van de Belgisch-Luxemburgse Economische Unie. Deze wijziging staat reeds opgenomen in de Luxemburgse wetgeving en zal daar in werking treden op 1 januari 2025.

Het is cruciaal dat het tarief ook in België op 1 januari 2025 kan worden gewijzigd aangezien het gaat om een gemeenschappelijk tarief. Hierbij moet ook worden opgemerkt dat de door de conventie opgelegde verrekening van de ontvangsten in het kader van de BLEU wordt berekend op basis van de gemeenschappelijke tarieven tussen beide Partijen ».

En exigeant que les demandes d'avis dans les cinq jours ouvrables soient « spécialement » motivées, le législateur a voulu que ce délai, extrêmement bref, ne soit sollicité qu'exceptionnellement. En conséquence, le demandeur doit invoquer des éléments pertinents et suffisamment concrets susceptibles de faire admettre que les dispositions en projet sont à ce point urgentes qu'il faille nécessairement recourir à la procédure visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois sur le Conseil d'État (avis à communiquer dans un délai de cinq jours ouvrables) et pourquoi, au moment de la demande d'avis, il ne pouvait pas être recouru à la procédure visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, de ces lois (avis à communiquer dans un délai de trente jours).

Tel n'est pas le cas des articles suivants de l'avant-projet.

2.1. L'article 3 de l'avant-projet a pour objet de transposer correctement la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 15 décembre 2022 'visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union'. La transposition correcte d'une directive est importante et doit effectivement avoir lieu rapidement, d'autant plus qu'en l'occurrence la transposition devait se faire au plus tard le 31 décembre 2023, mais cela ne justifie pas suffisamment en soi que la mesure soit à ce point urgente qu'il faille nécessairement recourir à la procédure visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois coordonnées sur le Conseil d'État. Du reste, il n'y a pas non plus d'indications selon lesquelles la Commission européenne aurait déjà annoncé vouloir engager une procédure d'infraction.

2.2. L'urgence ne peut pas être admise non plus pour les articles 2, 4 et 5 de l'avant-projet. Selon l'exposé des motifs, ces articles visent à apporter une correction dans la transposition erronée de la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 15 décembre 2022 en « rétablissant » la durée d'exercice de l'option visée à l'article 13, § 5, de la loi du 19 décembre 2023 'concernant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grand envergure' à cinq ans (au lieu d'un an). Invité à préciser davantage ce point, le délégué a répondu en ces termes :

« De richtlijn 2022/2523 stelt in considerans 22 het volgende:

'Verdere in het GloBE Implementation Framework te ontwikkelen richtsnoeren zullen in dat opzicht een nuttige bron van illustratie en interpretatie zijn, en de lidstaten kunnen ervoor kiezen dergelijke richtsnoeren in hun nationale recht op te nemen.'

Daarnaast heeft de Raad van de Europese Unie het volgende gesteld:

'notes the statement by the European Commission and welcomes, in particular, its view that the administrative guidance endorsed by the Inclusive Framework in December 2022, February 2023 and July 2023 is compatible with the Pillar Two Directive.'

Artikel 13, § 5, is een omzetting van zo een richtsnoer. Inderdaad de OESO vaardigde in februari 2023 (<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>) onder haar kenmerk 'AG 22.04 T8' richtsnoeren uit met betrekking tot 'Excluded Equity Gains or Loss and hedges of investments in foreign operations' ».

Il ressort de cette réponse que la modification visée par les articles 2, 4 et 5 de l'avant-projet ne constitue en aucun cas une correction de la transposition de la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 15 décembre 2022 et ne découle donc pas d'une obligation supranationale ou internationale. La modification proposée de faire passer la durée de l'option du contribuable d'un an à cinq ans semble, conformément au considérant 22 de la directive, être dictée par une ligne directrice non contraignante que les auteurs de l'avant-projet souhaitent, de leur propre initiative, transposer en droit interne à la date du 1^{er} janvier 2025. Indépendamment même de l'objection selon laquelle il ne peut être exclu que les contribuables soient ainsi induits en erreur, il n'est pas démontré que cette modification doive entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2025 et qu'elle soit dès lors à ce point urgente qu'il faille nécessairement recourir à la procédure visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois coordonnées sur le Conseil d'État.

2.3. Étant donné que les articles 6, 8 à 11, 13 à 18 et 19, alinéas 1^{er}, 3, 4 et 6, de l'avant-projet sont de nature plutôt technique et que les auteurs de l'avant-projet ne démontrent pas pourquoi ces dispositions devraient déjà entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2025, l'urgence de la demande d'avis ne peut pas non plus être admise pour ces dispositions.

2.4. L'article 20 de l'avant-projet confirme cinq arrêtés royaux relatifs au précompte professionnel (1^o à 3^o) et aux flexi-jobs (4^o et 5^o), avec effet à la date de leur entrée en vigueur respective, sans mentionner expressément ces dates.

La confirmation des arrêtés royaux relatifs au précompte professionnel est prescrite par l'article 275, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), qui s'énonce comme suit :

« Le Roi saisira la Chambre des représentants immédiatement si elle est réunie, sinon dès l'ouverture de sa plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution du présent article. Lesdits arrêtés sont censés ne pas avoir produit leurs effets s'ils n'ont pas été confirmés par la loi dans les 12 mois de la date de leur publication au Moniteur belge ».

La confirmation des arrêtés royaux relatifs au champ d'application des flexi-jobs est prescrite comme suit par l'article 38, § 5/1, alinéa 2, du CIR 92 :

« Le Roi saisira la Chambre des représentants immédiatement si elle est réunie, sinon dès l'ouverture de sa plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution de l'alinéa 1^{er}. Lesdits arrêtés sont censés ne pas avoir produit leurs effets s'ils n'ont pas été confirmés par la loi dans les douze mois de la date de leur publication au Moniteur belge ».

Compte tenu des dispositions précitées du CIR 92 et des dates de publication des arrêtés royaux à confirmer, l'urgence de la demande d'avis ne peut être admise que pour l'arrêté royal du 11 décembre 2023 'modifiant, en matière de précompte professionnel, l'AR/CIR 92', qui a déjà été publié au *Moniteur belge* du 15 décembre 2023 (article 20, 1°). L'urgence de la demande d'avis ne peut pas être admise pour les quatre autres arrêtés royaux, dès lors que les délais de confirmation n'expirent respectivement qu'en mars 2025 (article 20, 2°), en mai 2025 (article 20, 3°) et en août 2025 (article 20, 4° et 5°).

2.5. En ce qui concerne les articles 38 à 42 de l'avant-projet, il n'est pas invoqué d'éléments pertinents ni d'éléments concrets susceptibles de faire admettre que les dispositions en projet sont à ce point urgentes qu'il faille nécessairement recourir à la procédure visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État et que le recours à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, de ces lois ne pourrait par conséquent même pas suffire.

2.6. En conséquence, en ce qu'elle porte sur les dispositions précitées de l'avant-projet, la demande d'avis est irrecevable et il s'ensuit qu'il n'a pas non plus été satisfait à l'obligation de consultation. Ces dispositions ne pourront être déposées à la Chambre des représentants qu'après que l'avis de la section de législation aura finalement été recueilli sur celles-ci.

*

Conformément à l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique ¹ ainsi que de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

EXAMEN DU TEXTE

TITRE 1^{ER} – DISPOSITION GÉNÉRALE

3. Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 2 – MODIFICATIONS CONCERNANT L'IMPÔT SUR LES REVENUS

Chapitre 1^{er} – Modifications de la loi du 19 décembre 2023 concernant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure

4. La demande d'avis n'est pas recevable en ce qui concerne les articles 2 à 5 de l'avant-projet, si bien que le Conseil d'État ne peut les examiner (voir les observations 2.1 et 2.2).

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

Chapitre 2 – Autres modifications du Code des impôts sur les revenus 1992

5.1. La demande d'avis n'est pas recevable en ce qui concerne les articles 6, 8 à 11, et 13 à 19, alinéas 1^{er}, 3, 4 et 6, de l'avant-projet, si bien que le Conseil d'État ne peut les examiner (voir l'observation 2.3).

5.2. Les articles 7, 12 et 19, alinéas 2 et 5, de l'avant-projet n'appellent aucune observation.

Chapitre 3 – Confirmations d'arrêtés royaux

Article 20, 1^o

6. Dans un souci de clarté, il est recommandé de mentionner, à l'article 20, 1^o, de l'avant-projet, la date concrète d'entrée en vigueur de l'arrêté royal concerné du 11 décembre 2023.

TITRE 3 - CORRECTIONS AUX DISPOSITIONS TRANSPOSANT LA DIRECTIVE 2021/514 DU CONSEIL DU 22 MARS 2021 ET AUX DISPOSITIONS TRANSPOSANT LA DIRECTIVE 2018/822 DU CONSEIL DU 25 MAI 2018

Formalités

7. Dans la mesure où la réglementation en projet concerne des impôts régionaux ², l'autorité fédérale ne peut être réputée compétente en la matière que si le service de ces impôts n'a pas encore été transféré aux régions concernées ³. En vertu de l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', l'État assure le service de l'impôt « en concertation avec » la région concernée jusqu'à ce que celle-ci assure elle-même le service de l'impôt.

Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a répondu que la concertation précitée n'avait pas eu lieu :

« Une nouvelle concertation officielle n'a pas été lancée avec les entités fédérées en vue de la correction des dispositions relatives à la transposition des directives DAC 6 et DAC 7.

Concernant les adaptations du CIR 92 la matière est en effet purement fédérale.

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

³ Voir les articles 4, § 5, et 5, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989. Lorsque tel est le cas, il revient aux régions concernées de transposer pour ces impôts la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 'modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration' et la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 'modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal'.

Concernant les autres codes, les modifications proposées dans le présent projet de loi ne relèvent pas d'une quelconque volonté du fédéral mais sont des pures adaptations techniques demandées par la Commission et sont nécessaires afin que les directives DAC 6 et DAC 7 puissent être considérées comme pleinement transposées.

Par ailleurs des concertations avaient déjà été menées lors de la rédaction de la loi transposant la directive DAC 6 et lors de la rédaction de la loi transposant la directive DAC 7. La répartition des compétences et les aspects qui devaient faire l'objet d'une transposition par l'une ou l'autre entité ont dès lors déjà été discutés à ce moment-là ».

Afin de satisfaire à l'obligation inscrite à l'article 5, § 3, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989, il faudra qu'une concertation formelle soit organisée avec les régions concernées. Cette formalité devra encore être accomplie.

Si cette concertation devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État, 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.

Généralités

8. Les auteurs de l'avant-projet n'ont pas joint à la demande d'avis un tableau de concordance mentionnant les dispositions de l'avant-projet et les dispositions européennes pertinentes à mettre en œuvre. Cette lacune complique considérablement l'appréciation de l'exactitude et de l'exhaustivité de la transposition de la directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 'modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration' et de la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 'modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal'. Le Conseil d'État demande dès lors instamment de toujours joindre à l'avenir un tableau de concordance à un avant-projet visant la mise en œuvre du droit européen, sauf dans les cas les plus communs ⁴.

Ceci est d'autant plus indiqué que les auteurs de l'avant-projet relèvent eux-mêmes que la Commission européenne a déjà fait part de son intention d'engager une procédure d'infraction en raison de la transposition défectueuse des directives précitées. La section de législation souligne que la confection de tableaux de concordance lors de la transposition est gage de la qualité de celle-ci, et que leur communication au Conseil d'État dès l'envoi de la demande d'avis facilite l'examen de l'avant-projet dans le bref délai qui lui est imparti pour procéder à cet examen.

⁴ Voir également l'avis C.E. 65.632/3 du 9 avril 2019 sur un projet devenu l'arrêté royal du 22 avril 2019 'établissant un règlement technique pour la gestion du réseau de transport de l'électricité et l'accès à celui-ci', observation 6.

Un tableau de concordance a finalement été transmis par le délégué à la demande de l'auditeur rapporteur. Mieux vaut joindre une version correctement numérotée de ce tableau de concordance tant au projet de loi à déposer à la Chambre des représentants qu'à la notification de la transposition à la Commission européenne qui, selon la Cour de Justice, doit en effet contenir « des informations suffisamment claires et précises quant aux mesures de transposition d'une directive », notamment afin de satisfaire à l'obligation de sécurité juridique ⁵.

Chapitre 1^{er} – Dispositions générales

9. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 2 – Modifications au Code des impôts sur les revenus 1992

Article 27

10. L'article 27 de l'avant-projet correspond à l'article 5 de l'avant-projet de loi 'contenant des mesures visant à accroître la compliance fiscale et l'efficacité de l'administration et concernant le recouvrement' sur lequel la section de législation du Conseil d'État a déjà rendu l'avis 75.494/3-4-16 du 25 avril 2024.

Sauf en cas de modification du contexte juridique, le Conseil d'État, section de législation, ne donne en principe pas de nouvel avis sur des dispositions qui ont déjà été examinées précédemment ou qui ont été modifiées à la suite d'observations formulées dans des avis précédents. En ce qui concerne l'article 27, on se reportera par conséquent à l'avis précité.

Chapitre 3 – Modifications au Code des droits de succession

11. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

⁵ C.J.U.E. (Gde ch.), 8 juillet 2019, *Commission c. Belgique*, C-543/17, ECLI:EU:C:2019:573, point 59 : « Eu égard à l'ensemble de ces éléments, les termes 'obligation de communiquer des mesures de transposition', figurant à l'article 260, paragraphe 3, TFUE, doivent être interprétés en ce sens qu'ils visent l'obligation des États membres de transmettre des informations suffisamment claires et précises quant aux mesures de transposition d'une directive. Afin de satisfaire à l'obligation de sécurité juridique et d'assurer la transposition de l'intégralité des dispositions de cette directive sur l'ensemble du territoire concerné, les États membres sont tenus d'indiquer, pour chaque disposition de ladite directive, la ou les dispositions nationales assurant sa transposition. Une fois cette communication intervenue, le cas échéant accompagnée de la présentation d'un tableau de correspondance, il incombe à la Commission d'établir, en vue de solliciter l'infliction à l'État membre concerné d'une sanction pécuniaire prévue à cette disposition, que certaines mesures de transposition font manifestement défaut ou ne couvrent pas l'ensemble du territoire de l'État membre concerné, étant entendu qu'il n'appartient pas à la Cour, dans le cadre de la procédure juridictionnelle engagée en application de l'article 260, paragraphe 3, TFUE, d'examiner si les mesures nationales communiquées à la Commission assurent une transposition correcte des dispositions de la directive en cause ».

Chapitre 4 – Modifications au Code des droits et taxes divers

12. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 5 – Modifications au Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe

13. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 6 – Entrée en vigueur

14. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

TITRE 4 – REPRÉSENTATION EN JUSTICE PAR DES FONCTIONNAIRES

15. Le 25 avril 2024, le Conseil d'État a donné l'avis 75.494/3-4-16 sur l'article 4 de l'avant-projet de loi 'contenant des mesures visant à accroître la compliance fiscale et l'efficacité de l'administration et concernant le recouvrement', qui constitue une version antérieure des articles 35 et 36 de l'avant-projet actuellement à l'examen, qui ont été adaptés au regard de l'observation formulée à l'époque à propos de l'article 4.

Sauf en cas de modification du contexte juridique, le Conseil d'État, section de législation, ne donne en principe pas de nouvel avis sur des dispositions qui ont déjà été examinées précédemment ou qui ont été modifiées à la suite d'observations formulées dans des avis précédents. En ce qui concerne ce titre, il est dès lors renvoyé à l'avis précité.

TITRE 5 – MODIFICATIONS DE LA LOI DU 26 AVRIL 2024 PORTANT CRÉATION, ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT D'UN ORGANISME DE DROIT PUBLIC AYANT POUR BUT D'ASSUMER LA RESPONSABILITÉ FINANCIÈRE DE CERTAINES OBLIGATIONS NUCLÉAIRES

Article 37

16.1. L'article 37 de l'avant-projet vise à fixer, dans la loi du 26 avril 2024 'portant création, organisation et fonctionnement d'un organisme de droit public ayant pour but d'assumer la responsabilité financière de certaines obligations nucléaires', les impôts qui, lorsqu'ils ont été payés ou supportés par Hedera ⁶, font l'objet d'une indemnisation compensatoire. Il s'agit du précompte mobilier, de la taxe sur les opérations de bourse et de la taxe annuelle sur les comptes-titres (article 64, alinéa 3, en projet, de la loi du 26 avril 2024) ⁷.

⁶ À savoir un organisme de droit public doté de la personnalité juridique, créé par la loi du 26 avril 2024, qui assume la responsabilité financière, entre autres, des passifs nucléaires.

⁷ Le délégué a confirmé qu'il s'agit de l'indemnisation intégrale des impôts payés ou supportés par Hedera. Ainsi que le Conseil d'État l'a déjà constaté précédemment, cela équivaut à un crédit d'impôt remboursable qui doit être qualifié d'exemption d'impôt : avis C.E. 76.911/3 du 12 juillet 2024 sur un projet d'arrêté royal 'portant exécution de

16.2. La question se pose de savoir si le régime en projet doit être considéré comme une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du Traité 'sur le fonctionnement de l'Union européenne' (ci-après : TFUE) et s'il doit par conséquent être notifié au préalable à la Commission européenne conformément à l'article 108, paragraphe 3, de ce traité. Tel serait notamment le cas si le bénéficiaire du régime en projet, Hedera, peut être qualifié d'entreprise au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, si l'indemnisation prévue vise à procurer un avantage économique sélectif à Hedera, s'il s'agit d'une mesure émanant de l'État ou qui est financée par des ressources de cet État, et si cette mesure peut affecter les échanges commerciaux entre les États membres et fausser ou menacer de fausser la concurrence dans le marché intérieur.

16.3. Selon le délégué, tel n'est pas le cas et le régime en projet ne doit par conséquent pas être notifié à la Commission. À cet effet, il a invoqué les arguments suivants :

« Wat vraag 1 betreft (Europese staatssteunregels) kan verwezen worden naar de budgettaire nota van de Studiedienst van de FOD Financiën de dato 26.4.2024, opgesteld toen er nog sprake was van een ontwerp KB (in bijlage), waarvan het besluit als volgt luidt:

‘Indien er wordt vanuit gegaan dat de overheid netto geen belastingen aan zichzelf dient te betalen, hoeft geen budgettaire impact ingeschreven te worden voor zoverre aan een aantal voorwaarden voldaan is, namelijk:

- Hedera kan zowel economisch als juridisch geïnterpreteerd worden als overheid.

- Hedera zal geen marktversturende activiteiten uitvoeren.

- Er zal nu en in de toekomst geen privéparticipatie van Hedera zijn, noch zullen er uitkeringen of kapitaalonttrekkingen vanuit Hedera naar de privésector vloeien.

- De fondsen waarover Hedera beschikt worden momenteel niet belast in die belastingen waarvoor een vergoeding ter compensatie wordt voorzien door dit Koninklijk Besluit.

In alle andere gevallen zal er een budgettaire impact zijn die proportioneel is aan de mate waarin niet aan deze voorwaarden voldaan wordt.’

De Inspecteur van Financiën heeft op 27.4.2024 zijn akkoord gehecht aan het ontwerp KB op grond van deze redenering (zie bijlage).

Deze redenering kan verder ‘vertaald’ worden naar de criteria inzake Europese staatssteunregels. Er is sprake van staatssteun in de zin van het Europees recht wanneer voldaan wordt aan de vijf cumulatieve staatssteuncriteria, zoals genoemd in artikel 107, lid 1 van het VWEU:

1/ de steun wordt verleend aan een onderneming die een economische activiteit verricht;

Hedera kan geïnterpreteerd worden als overheid;

2/ de steun wordt door staatsmiddelen bekostigd;

l'article 64, alinéa 3, de la loi du 26 avril 2024 portant création, organisation et fonctionnement d'un organisme de droit public ayant pour objet d'assumer la responsabilité financière de certaines obligations nucléaires', observation 4.3.

Momenteel worden de fondsen waarover Hedera beschikt niet belast in de belastingen die gecompenseerd worden. De 'steun' aan Hedera zal uiteindelijk wel uit de algemene middelenbegroting komen;

3/ deze staatsmiddelen verschaffen een economisch voordeel dat niet via normale commerciële weg zou zijn verkregen (non-marktconformiteit);

Hedera werd met een specifiek doel in het leven geroepen om de financiële verantwoordelijkheid van de Staat voor bepaalde nucleaire verplichtingen [te] dragen, door bepaalde statutaire, niet-economische overheidstaken uit te voeren. De eindverantwoordelijkheid van de Staat voor de veiligheid van het beheer van verbruikte splijtstof en radioactief afval is een fundamenteel beginsel dat in het Gezamenlijk Verdrag (Wet van 2/08/2022 houdende instemming met het Gezamenlijk Verdrag inzake de veiligheid van het beheer van bestraalde splijtstof en inzake de veiligheid van het beheer van radioactief afval, gedaan te Wenen op 5 september 1997) en in het artikel 4 van de richtlijn 2011/70/EURATOM (RICHTLIJN 2011/70/EURATOM VAN DE RAAD van 19 juli 2011 tot vaststelling van een communautair kader voor een verantwoord en veilig beheer van verbruikte splijtstof en radioactief afval) zijn verankerd. Hedera treedt niet op in een vrije markt.

Er kan ook verondersteld worden dat Hedera door haar beleggingspolitiek de financiële markten in Europa niet zal verstoren gezien de relatief kleine omvang van de middelen die Hedera namens de Staat zal moeten beheren;

4/ de maatregel is selectief: het geldt voor één of enkele ondernemingen, een specifieke sector/regio;

Hedera kan aangemerkt worden als een overheid en verzekert de financiële middelen die nodig zijn voor het beheer van radioactief afval en gebruikt splijtstof. De Nationale Instelling voor radioactief afval (NIRAS) blijft verantwoordelijk voor het industrieel beheer van het getransfereerd kernafval en verbruikte brandstoffen, maar alle fondsen zullen naar Hedera getransfereerd worden. NIRAS is een publieke instelling sui generis die over het monopolie van het beheer van radioactief afval in België beschikt. De voorgestelde maatregel is alleen van toepassing voor Hedera en men kan concluderen dat er dus geen concurrentievervalsing zal zijn.

5/ de maatregel vervalst de mededinging (in potentie) en (dreigt te) leiden tot een ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer in de EU.

Zie het antwoord op nummer 4. De Richtlijn 2011/70 vereist, in zijn artikel 4(4) dat radioactief afval wordt geborgen in de lidstaat waar het is geproduceerd en bepaalt dat de lidstaten de uiteindelijke verantwoordelijkheid voor hun beheer van verbruikte splijtstof en het daardoor geproduceerde radioactief afval dragen. Er is dus geen sprake van een mogelijke marktverstoring in de EU ».

À ce propos, il y a lieu de formuler les observations suivantes.

16.4. Dans la mesure où le délégué allègue que Hedera doit être considéré comme une autorité, force est de constater que le simple fait que cet organisme ait été créé par la loi comme un organisme de droit public doté de la personnalité juridique ne suffit pas pour ne pas pouvoir être qualifié d'entreprise au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Selon la jurisprudence constante de la Cour de Justice, la notion d'« entreprise » comprend, dans le contexte du droit de la concurrence de l'Union, « toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du

statut juridique de cette entité et de son mode de financement »⁸. La qualification d'entreprise d'une entité déterminée dépend donc entièrement de la nature de ses activités, et notamment du fait qu'il peut ou non être fait état d'activités économiques. Toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné constitue une activité économique⁹.

Le fait que Hedera soit un organisme de droit public n'exclut dès lors pas qu'il s'agisse d'une « entreprise » au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, pour autant qu'il exerce une activité économique.

16.5. En ce qui concerne ce dernier point, il peut être admis que dans la mesure où Hedera a pour but d'assumer, dans l'intérêt général, la responsabilité financière, entre autres, des passifs nucléaires, de régler les coûts liés à ces obligations et d'assurer le financement de ces coûts¹⁰, il s'agit d'une « mission de pouvoir public cruciale »¹¹ qui ne peut pas être considérée comme une activité économique, étant donné qu'il n'existe pas de marché à cet effet¹².

Afin d'atteindre cet objectif, l'organisme est chargé de la gestion de ses actifs et des moyens dont il dispose « de manière à pouvoir régler tous les coûts résultant des obligations financières transférées au fur et à mesure que ces coûts surviennent »¹³. L'organisme peut recourir à l'Agence fédérale de la Dette ou à la Société Fédérale de Participations et d'Investissement pour la gestion de ses actifs¹⁴, ou peut gérer lui-même (une partie de) ses actifs¹⁵.

La Cour de Justice a jugé que le fait qu'une entité détienne des actions dans une entreprise offrant des biens ou des services sur le marché ne signifie pas pour autant qu'elle soit automatiquement qualifiée d'entreprise pour l'application de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Lorsque la détention d'une telle participation ne donne lieu qu'à l'exercice des droits attachés à la qualité d'actionnaire ainsi que, le cas échéant, à la perception de dividendes, l'entité en question n'est pas considérée comme une entreprise si elle n'offre pas elle-même des biens ou des services

⁸ C.J.U.E., 12 septembre 2000, C-180/98 à C-184/98, *Pavel Pavlov e.a.*, ECLI:EU:C:2000:428, point 74 ; C.J.U.E., 10 janvier 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, ECLI:EU:C:2006:8, point 107 ; C.J.U.E., 27 juin 2017, C-74/16, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, ECLI:EU:C:2017:496, point 41 ; C.J.U.E., 19 octobre 2023, C-325/22, *Ministar na zemedelieto, hranite i gorite*, ECLI:EU:C:2023:793, point 29.

⁹ C.J.U.E., 10 janvier 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, ECLI:EU:C:2006:8, point 108.

¹⁰ Voir l'article 7, alinéa 1^{er}, de la loi du 26 avril 2024.

¹¹ *Doc. parl.*, Chambre, 2023-24, n° 55-3853/001, p. 11. Aux termes de l'article 4, paragraphe 1, de la directive 2011/70/Euratom du Conseil du 19 juillet 2011 'établissant un cadre communautaire pour la gestion responsable et sûre du combustible usé et des déchets radioactifs', chaque État membre est responsable, en dernier ressort, de la gestion du combustible usé et des déchets radioactifs qui ont été produits sur son territoire.

¹² Ce qui n'empêche pas que le plafonnement à 15 milliards d'euros de la responsabilité des producteurs de déchets radioactifs provenant de la production d'électricité à partir de l'énergie nucléaire et le transfert à l'État belge des obligations en matière de démantèlement de tous les réacteurs nucléaires belges doivent être considérés comme des aides d'État. Ces mesures ont dès lors été notifiées à la Commission européenne (notification inscrite sous le numéro SA.106107) : voir l'avis C.E. 75.103/16 du 15 janvier 2024 sur un avant-projet devenu la loi du 26 avril 2024 'portant la garantie de la sécurité d'approvisionnement dans le domaine de l'énergie et la réforme du secteur de l'énergie nucléaire', *Doc. parl.*, Chambre, 2023-24, n° 55-3852/001, p. 123, observation 3.

¹³ Article 8, alinéa 1^{er}, de la loi du 26 avril 2024.

¹⁴ Qui peuvent elles-mêmes recourir aux services de tiers pour certains aspects de leur mission de gestion : voir les articles 30 à 34 de la loi du 26 avril 2024.

¹⁵ *Doc. parl.*, Chambre, 2023-24, n° 55-3853/001, p. 21.

sur un marché ¹⁶. Dans le même arrêt, la Commission européenne relève qu'« [a]u regard de la jurisprudence, le simple investisseur qui perçoit les dividendes ou les intérêts de son capital n'offrirait ni biens ni services sur le marché » ¹⁷. La mission incombant à Hedera de gérer ses actifs au moyen d'investissements dans les actifs, instruments et techniques financières visés aux articles 30, § 1^{er}, alinéa 2, et 32, § 1^{er}, alinéa 2, de la loi du 26 avril 2024 de manière à « générer le rendement souhaité pour payer les coûts de gestion des déchets lorsqu'ils sont dus » ¹⁸, ne semble dès lors pas pouvoir être considérée comme une activité économique. En investissant (directement ou indirectement) dans les actifs, instruments et techniques financières mentionnés, Hedera n'offre lui-même pas de services ; l'organisme doit plutôt être considéré comme un destinataire de services (financiers). Ces actifs, instruments et techniques financières ne semblent pas non plus de nature à permettre à Hedera de contrôler les entreprises dans lesquelles il détient des participations. En outre, cette activité ne semble pas pouvoir être dissociée du financement du passif nucléaire, ce qui, ainsi qu'il est indiqué ci-dessus, ne constitue pas une activité économique en l'absence d'un marché à cet effet. Contrairement aux sociétés d'investissement, le rendement ne vise pas à créer une plus-value pour les actionnaires.

16.6. Dans la mesure où Hedera n'exerce pas d'activité économique et ne peut dès lors pas être considéré comme une entreprise au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, le régime en projet ne doit pas être notifié à la Commission européenne comme une aide d'État. Toutefois, un jugement définitif sur la question de savoir s'il (ne) s'agit (pas) réellement d'une aide d'État requiert des connaissances financières et économiques dont le Conseil d'État ne dispose pas. En outre, cette question est à ce point liée à la question même de la compatibilité du régime en projet avec les règles relatives aux aides d'État, sur laquelle seule la Commission européenne peut se prononcer, qu'il est vivement conseillé de consulter la Commission sur la question de savoir si le régime en projet doit être notifié.

C'est d'autant plus vrai qu'il faut constater que les autres conditions pour qu'il puisse être question d'une aide d'État semblent effectivement remplies. Ainsi, la Cour de Justice a jugé qu'une mesure par laquelle, comme en l'espèce, les autorités publiques accordent à certaines entreprises une exonération fiscale qui, bien que ne comportant pas un transfert de ressources d'État, place les bénéficiaires dans une situation financière plus favorable que les autres contribuables, doit être qualifiée d'aide d'État ¹⁹. Par ailleurs, cette mesure paraît susceptible d'affecter les échanges commerciaux entre les États membres et de fausser la concurrence. Ainsi, il ressort de l'article 27, 4^o, de la loi du 26 avril 2024 que Hedera doit, dans une mesure appropriée, investir dans l'économie belge et dans les entreprises établies en Belgique, en vue de leur ancrage durable en Belgique et de leur développement à long terme. Le régime en projet permet à Hedera de réaliser plus facilement de tels investissements sans mettre en péril les autres éléments de la stratégie d'investissement à suivre, dès lors que cet organisme peut se satisfaire d'un rendement

¹⁶ C.J.U.E., 10 janvier 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze e.a.*, ECLI:EU:C:2006:8, points 107 à 118.

¹⁷ *Ibid.*, point 103.

¹⁸ *Doc. parl.*, Chambre, 2023-24, n° 55-3853/001, p. 6.

¹⁹ C.J.U.E., 15 mars 1994, C-387/92, *Banco de Crédito Industrial SA*, ECLI:EU:C:1994:100, point 14 ; C.J.U.E., 19 mai 1999, C-6/97, *Italie c. Commission*, ECLI:EU:C:1999:251, points 15 et 16.

inférieur, sachant que celui-ci est (en partie) compensé par le fait que les impôts qu'il paie sur ces investissements sont indemnisés.

TITRE 6 – TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

17. La demande d'avis n'est pas recevable en ce qui concerne les articles 38 à 42 de l'avant-projet, si bien que le Conseil d'État ne peut les examiner (voir l'observation 2.5).

TITRE 7 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX ACCISES

Formalités

18.1. Interrogé sur la décision du Conseil des douanes de l'UEBL et du Comité des Ministres de l'UEBL, le délégué a déclaré que le dossier a été transmis par écrit aux homologues luxembourgeois le 9 novembre 2024, que la décision du Comité des Ministres de l'UEBL est prévue pour le 9 ou le 10 décembre 2024 et que la signature formelle est prévue au Conseil des douanes de l'UEBL le 18 décembre 2024.

Le Conseil d'État relève que le titre 7 de l'avant-projet ne peut être adopté avant l'accomplissement des formalités préalables.

S'il devait en résulter que le texte soumis au Conseil d'État doit encore être modifié, 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.

18.2. Pour le surplus, ce titre n'appelle aucune observation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE