

KV

ROYAUME DE BELGIQUE

-----

Avis 48.822/2  
DU 8 NOVEMBRE 2010

DE LA SECTION DE LÉGISLATION  
DU CONSEIL D'ÉTAT

-----

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre de la Région de Bruxelles-Capitale, chargé des Finances, du Budget et des Relations extérieures, le 13 octobre 2010, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet d'ordonnance "modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus", a donné l'avis suivant :

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 1/, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

### Formalités préalables

Il ressort de la note au Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale jointe à la demande d'avis que la consultation - qui est obligatoire - du Conseil économique et social de la Région de Bruxelles-Capitale et du Ministre fédéral des Finances se déroule en parallèle de la consultation du Conseil d'État.

Si l'avant-projet était substantiellement modifié pour donner suite aux observations qui seraient éventuellement formulées dans les avis qui restent à obtenir, ces modifications devraient alors encore être soumises à l'avis du Conseil d'État.

### Observations générales

#### A. Quant au respect des règles de répartition des compétences

1. L'avant-projet d'ordonnance à l'examen apporte quelques modifications au titre III du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (ci-après dénommé : le Code) qui ont notamment pour objet d'énoncer explicitement que la taxe sur les jeux et paris prévue par l'article 43 du Code est également établie lorsque les sommes ou mises sont engagées par le biais d'instruments de la société de l'information au sens de la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs.

La taxe sur les jeux et paris est un impôt régional en vertu de l'article 3, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 1/, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 de financement des Communautés et des Régions (ci-après dénommée : la loi de financement).

D'après l'article 4, § 3, de la loi de financement, les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de cet impôt régional. Par contre, la compétence régionale ne s'étend pas à la détermination de la matière imposable de cet impôt, qui est restée une compétence fédérale, laquelle ne peut être exercée qu'à la majorité spéciale <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>. Sur la base de l'article 5, § 4, de la loi de financement, les régions sont en outre compétentes pour établir les règles de procédure administrative relatives à cet impôt à partir du moment où elles en assurent le service.

L'autorité fédérale est quant à elle compétente pour régler les jeux et paris, pour déterminer les conditions auxquelles peuvent s'exercer les activités qu'elle tolère et pour organiser le contrôle nécessité par le caractère dangereux de celles-ci <sup>(3)</sup>.

2. La loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs (ci-après dénommée : la loi sur les jeux de hasard), telle que modifiée par la loi du 10 janvier 2010 <sup>(4)</sup>, qui entrera en vigueur au plus

---

<sup>(1)</sup> Sur l'impossibilité pour une loi ordinaire de modifier la matière imposable d'un impôt régional visé à l'article 3 de la loi de financement, voir l'avis 21.734/AG, donné le 16 septembre 1992 par l'assemblée générale de la section de législation du Conseil d'État sur une proposition de loi spéciale modifiant la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, ainsi que les références faites par cet avis à divers travaux préparatoires en matière de réformes institutionnelles (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n/ 604/2).

<sup>(2)</sup> Selon la Cour constitutionnelle, la notion de matière imposable d'un impôt régional se définit comme "*l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable, qui est le montant sur lequel est calculé l'impôt*" (voir, par exemple, C.C., n/ 44/2008, 4 mars 2008, B.6).

<sup>(3)</sup> C.C., n/ 114/2005, 30 juin 2005, B.13.

<sup>(4)</sup> Loi du 10 janvier 2010 portant modification de la législation relative aux jeux de hasard (*Moniteur belge*, 1<sup>er</sup> février 2010, p. 4309).

tard le 1<sup>er</sup> janvier 2011, prévoit un système de licence pour les jeux de hasard <sup>(5)</sup> exploités via des instruments de la société de l'information, alors que sous l'ancienne réglementation de tels jeux étaient interdits par l'article 4 de la loi.

Par les dispositions de l'avant-projet d'ordonnance à l'examen, son auteur entend, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2011, soumettre à la taxe sur les jeux et paris les jeux qui sont organisés et les paris qui sont engagés via des instruments de la société de l'information (voir l'article 43 du Code tel que modifié par l'article 2, 4/, de l'avant-projet). Ces dispositions, qui n'ont pas pour effet de modifier la matière imposable de la taxe sur les jeux et paris, respectent donc les règles de répartition des compétences évoquées ci-avant.

3. La loi de financement détermine aussi les critères de localisation des impôts régionaux en vue de les localiser dans chacune des régions. En ce qui concerne la taxe sur les jeux et paris, le critère de localisation est "l'endroit où les jeux sont organisés et où les paris sont engagés" (article 5, § 2, 1/, de la loi de financement, dont le texte néerlandais est rédigé comme suit : "de plaats waar de spelen plaatsvinden en de weddenschappen worden aangegaan"), à savoir un critère qui concorde avec les articles 51 et 52 du Code en vertu desquels les personnes qui acceptent les enjeux ou, lorsque personne n'est spécialement chargé d'accepter les enjeux ou les mises, les organisateurs des opérations sont désignés comme redevables de l'impôt.

Au regard de ce critère de localisation établi par la loi de financement pour la taxe sur les jeux et paris, l'avant-projet utilise, pour les sommes ou mises qui sont engagées par le biais d'instruments de la société de l'information, "la résidence principale du joueur (...) située en Région de Bruxelles-Capitale" comme critère de rattachement des situations imposables à la Région de Bruxelles-Capitale (voir l'article 44*bis*, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>ème</sup> tiret, du Code tel qu'inséré par l'article 4 de l'avant-projet).

---

<sup>(5)</sup> Un pari est une forme déterminée de jeu de hasard (voir l'article 2, 5/, de la loi sur les jeux de hasard).

Ce facteur de rattachement n'est pas compatible avec le critère de localisation établi par la loi de financement : en effet, la résidence principale du joueur n'est pas l'endroit où les jeux sont organisés et où les paris sont engagés. L'avant-projet viole donc de ce point de vue les règles de répartition des compétences.

Il y a dès lors lieu d'en conclure qu'en tant qu'il choisit comme facteur de rattachement des situations imposables à la Région de Bruxelles-Capitale "le domicile du joueur", l'article 4 de l'avant-projet ne peut être admis <sup>(6)</sup>.

#### B. Quant au principe d'égalité

D'après l'article 44 en projet du Code (article 3 de l'avant-projet), la taxe sur les jeux et paris est uniformément établie à un taux de 15 p.c. pour tous les jeux et paris.

Si, conformément à cette disposition, ce taux de 15 p.c. frappe le montant brut des sommes ou mises engagées pour toutes les formes de jeux et paris, l'article 44*bis* en projet du même Code (article 4 de l'avant-projet) introduit deux exceptions à cette règle : sur les paris qui sont reçus sur les courses de chevaux, les courses de chiens et les événements sportifs disputés tant en Belgique qu'à l'étranger, d'une part, et sur les sommes ou mises qui sont engagées par le biais d'instruments de la société de l'information, d'autre part, la taxe frappe non plus le montant brut des sommes ou mises engagées mais la marge brute réelle entendue comme le montant brut des sommes ou mises engagées, diminué des gains effectivement distribués.

---

<sup>(6)</sup> Voir en ce sens l'avis 48.824/VR, donné le 26 octobre 2010 par les chambres réunies de la section de législation du Conseil d'État sur le chapitre III, section 2 ("Belasting op spelen en weddenschappen") d'un avant-projet de décret de la Région flamande "houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2011"; comparez avec la situation existante en Région wallonne où l'article 44*bis*, § 3, du Code, tel qu'inséré par l'article 2 du décret du 22 juillet 2010 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, dispose comme suit : "Les sommes ou mises sont présumées engagées en Région wallonne lorsque le jeu ou le pari est reçu à l'intermédiaire d'un serveur localisé ou exploité en Région wallonne".

Ce faisant, l'avant-projet crée une différence de traitement entre diverses formes de jeux et paris qui doit pouvoir être justifiée au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

De ce point de vue, les explications qui sont données dans la note au Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale qui accompagne la demande d'avis sont plus précises que les considérations plus générales qui figurent dans le commentaire des articles. Ce dernier gagnerait donc à être complété par les considérations qui figurent dans la note au Gouvernement et qui sont relatives à la spécificité du secteur des agences qui prennent des paris sportifs, lesquelles paraissent admissibles.

-----

La chambre était composée de

|           |                |                       |
|-----------|----------------|-----------------------|
| Messieurs | Y. KREINS,     | président de chambre, |
|           | P. VANDERNOOT, | conseillers d'État,   |
| Mesdames  | M. BAGUET,     |                       |
|           | B. VIGNERON,   | greffier.             |

Le rapport a été présenté par M. P. RONVAUX, auditeur.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

B. VIGNERON

Y. KREINS

KV

KONINKRIJK BELGIË  
-----

ADVIES 48.822/2  
VAN 8 NOVEMBER 2010

VAN DE AFDELING WETGEVING  
VAN DE RAAD VAN STATE  
-----

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, tweede kamer, op 13 oktober 2010 door de Minister van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, belast met Financiën, Begroting en Externe Betrekkingen verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van ordonnantie "tot wijziging van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", heeft het volgende advies gegeven :

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 1/, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling Wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het voorontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat deze drie punten betreft, geeft het ontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

#### Voorafgaande vormvereisten

Uit de nota voor de Brusselse Hoofdstedelijke Regering gevoegd bij de adviesaanvraag blijkt dat het advies van de Economische en Sociale Raad voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en dat van de federale minister van Financiën, die beide verplicht zijn, gelijktijdig met dat van de Raad van State worden ingewonnen.

Zo het voorontwerp wezenlijk gewijzigd zou worden om tegemoet te komen aan de opmerkingen die eventueel gemaakt zouden worden in de nog te verkrijgen adviezen, moeten die wijzigingen nog voor advies aan de Raad van State worden voorgelegd.

#### Algemene opmerkingen

##### A. Inachtneming van de bevoegdheidsverdelende regels

1. Het voorliggende voorontwerp van ordonnantie brengt enkele wijzigingen aan in titel III van het Wetboek van de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen (hierna "het Wetboek" genoemd), die onder meer tot doel hebben uitdrukkelijk te vermelden dat de belasting op spelen en weddenschappen, waarin artikel 43 van het Wetboek voorziet, ook gevestigd wordt wanneer de sommen of inleggelden ingezet worden via informatiemaatschappij-instrumenten in de zin van de wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers.

Krachtens artikel 3, § 1, eerste lid, 1/, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten (hierna "financieringswet" genoemd) is de belasting op spelen en weddenschappen een gewestelijke belasting.

Luidens artikel 4, § 3, van de financieringswet zijn de gewesten bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van deze gewestelijke belasting te wijzigen. De bevoegdheid van de gewesten strekt zich daarentegen niet uit tot het bepalen van de belastbare materie van die belasting, wat een federale bevoegdheid is gebleven die alleen met een bijzondere meerderheid kan worden uitgeoefend <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>. Krachtens artikel 5, § 4, van de financieringswet zijn de gewesten daarenboven bevoegd om de administratieve-procedureregels met betrekking tot die belasting vast te stellen zodra ze de dienst ervan verzorgen.

De federale overheid van haar kant is bevoegd om de spelen en weddenschappen te regelen, om de voorwaarden te bepalen waaronder de door haar toegestane activiteiten kunnen worden uitgeoefend, en om de controle te organiseren die noodzakelijk is wegens het gevaarlijke karakter van die activiteiten <sup>(3)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> Zie, wat betreft de onmogelijkheid om bij een gewone wet de belastbare materie te wijzigen van een gewestelijke belasting genoemd in artikel 3 van de financieringswet, advies 21.734/AV, op 16 september 1992 verstrekt door de algemene vergadering van de afdeling Wetgeving van de Raad van State over een voorstel van bijzondere wet tot wijziging van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, en de verwijzingen in dat advies naar verschillende parlementaire voorbereidingen betreffende institutionele hervormingen (*Parl.St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 604/2).

<sup>(2)</sup> Volgens het Grondwettelijk Hof is dit de definitie van het begrip belastbare materie van een gewestelijke belasting: *"het element dat aanleiding geeft tot de belasting, de situatie die of het feit dat leidt tot het verschuldigd zijn van de belasting. De belastbare materie onderscheidt zich van de belastbare grondslag, die het bedrag is waarop de belasting wordt berekend"* (zie bijvoorbeeld GwH, nr. 44/2008, 4 maart 2008, B.6).

<sup>(3)</sup> GwH, nr. 114/2005, 30 juni 2005, B.13

2. De wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers (hierna "kansspelwet" genoemd), zoals gewijzigd bij de wet van 10 januari 2010 <sup>(4)</sup>, die uiterlijk op 1 januari 2011 in werking zal treden, voorziet in een vergunningensysteem voor kansspelen <sup>(5)</sup> die met behulp van informatiemaatschappij-instrumenten worden geëxploiteerd, terwijl zulke spelen volgens de vroegere regelgeving verboden waren bij artikel 4 van de wet.

Met de bepalingen van het voorliggende voorontwerp van ordonnantie wil de steller ervan met ingang van 1 januari 2011 de belasting op spelen en weddenschappen heffen op spelen en weddenschappen die met behulp van informatiemaatschappij-instrumenten georganiseerd respectievelijk aangegaan worden (zie artikel 43 van het Wetboek, zoals gewijzigd bij artikel 2 4/, van het voorontwerp). Die bepalingen, die geen wijziging teweegbrengen van de belastbare materie van de belasting op spelen en weddenschappen zijn dus in overeenstemming met de hierboven genoemde bevoegdheidsverdelende regels.

3. De financieringswet bepaalt eveneens de criteria op basis waarvan de gewestelijke belastingen in elk gewest gelokaliseerd kunnen worden. Wat de belasting op de spelen en weddenschappen betreft, is het lokalisatiecriterium "de plaats waar de spelen plaatsvinden en de weddenschappen worden aangegaan" (artikel 5, § 2, onderdeel 1/, van de financieringswet, waarvan de Franse tekst als volgt luidt : "l'endroit où les jeux sont organisés et où les paris sont engagés"), een criterium dat overeenkomt met de artikelen 51 en 52 van het Wetboek krachtens welke bepalingen de personen die de inzetten aannemen of, wanneer niemand in het bijzonder ermee belast is de inzetten of inleggelden aan te nemen, degenen die de verrichtingen op touw gezet hebben, als belastingschuldigen worden aangewezen.

---

<sup>(4)</sup> Wet van 10 januari 2010 tot wijziging van de wetgeving inzake kansspelen (*Belgisch Staatsblad*, 1 februari 2010, blz. 4309).

<sup>(5)</sup> Een weddenschap is een bepaalde vorm van een kansspel (zie artikel 2, 5/, van de kansspelwet).

Vergeleken bij dat lokalisatiecriterium dat bij de financieringswet voor de belasting op de spelen en weddenschappen bepaald is, wordt in het voorontwerp voor de sommen of inleggelden ingezet via informatiemaatschappij-instrumenten de "hoofdverblijfplaats (van de speler, gevestigd) in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest" gebezigd als aanknopingscriterium voor situaties belastbaar in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (zie artikel 44*bis*, eerste lid, tweede streepje, van het Wetboek, zoals dat ingevoegd wordt bij artikel 4 van het voorontwerp).

Die aanknopingsfactor is niet bestaanbaar met het lokalisatiecriterium bepaald bij de financieringswet : de hoofdverblijfplaats van de speler is immers niet de plaats waar de spelen plaatsvinden en de weddenschappen worden aangegaan. Het voorontwerp schendt dan ook in dit opzicht de regels van de bevoegdheidsverdeling.

Bijgevolg dient daaruit te worden afgeleid dat artikel 4 van het voorontwerp niet aanvaard kan worden doordat daarin voor "de hoofdverblijfplaats van de speler" wordt gekozen als aanknopingscriterium voor de situaties belastbaar in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest aangeknoopt <sup>(4)</sup>.

## B. Het gelijkheidsbeginsel

Volgens het ontworpen artikel 44 van het Wetboek (artikel 3 van het voorontwerp) wordt de belasting op de spelen en weddenschappen uniform vastgesteld op 15 percent voor alle spelen en weddenschappen.

---

<sup>(4)</sup> Zie in deze zin advies 48.824/VR, dat op 26 oktober 2010 door de verenigde kamers van de afdeling Wetgeving van de Raad van State is uitgebracht over hoofdstuk III, afdeling 2 ("Belasting op spelen en weddenschappen") van een voorontwerp van decreet van het Vlaams Gewest "houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2011"; vergelijk met de huidige situatie in het Waals Gewest, waar artikel 44*bis*, § 3, van het Wetboek, zoals die bepaling ingevoegd is bij artikel 2 van het decreet van 22 juli 2010 houdende wijziging van het Wetboek van de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, als volgt luidt: "(Voor de toepassing van § 1) worden de sommen of inleggelden geacht ingezet te zijn in het Waalse Gewest als de spelen of weddenschappen worden ontvangen via een server die in het Waalse Gewest gevestigd is of uitgebaat wordt."

Terwijl die 15 percent overeenkomstig die bepaling geheven wordt op het brutobedrag van de sommen of inleggelden ingezet bij alle spelen en weddenschappen, voorziet het ontworpen artikel 44bis van datzelfde Wetboek (artikel 4 van het voorontwerp) in twee uitzonderingen op die regel : voor weddenschappen die zijn aangegaan op paardenwedrennen, voor hondenrennen of sportwedstrijden, die hetzij in België, hetzij in het buitenland plaatsvinden, enerzijds, en voor sommen of inleggelden die zijn ingezet via informatiemaatschappij-instrumenten, anderzijds, wordt de belasting geheven niet op het brutobedrag van de ingezette sommen of inleggelden, maar op de werkelijke brutomarge, waaronder verstaan wordt het brutobedrag van de sommen of inleggelden ingezet bij spelen en weddenschappen, verminderd met de winsten die voor die spelen en weddenschappen werkelijk verdeeld zijn.

Aldus wordt bij het voorontwerp een verschillende behandeling ingesteld voor verscheidene vormen van spelen en weddenschappen, waarvoor een rechtvaardiging moet kunnen worden gegeven in het licht van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

In dit opzicht is de uitleg gegeven in de nota aan de Brusselse Hoofdstedelijke Regering die bij de adviesaanvraag gevoegd is, nauwkeuriger dan de meer algemene overwegingen uit de commentaar der artikelen. Die commentaar zou dan ook moeten worden aangevuld met de overwegingen uit de nota aan de regering die betrekking hebben op de specificiteit van de sector van de kantoren die weddenschappen op sportwedstrijden aannemen, welke overwegingen aanvaardbaar lijken.

-----

De kamer was samengesteld uit

|          |                |                  |
|----------|----------------|------------------|
| de Heren | Y. KREINS,     | kamervoorzitter, |
|          | P. VANDERNOOT, | staatsraden,     |
| de Dames | M. BAGUET,     |                  |
|          | B. VIGNERON    | griffier.        |

Het verslag werd uitgebracht door de H. P. RONVAUX, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. P. VANDERNOOT.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

B. VIGNERON

Y. KREINS