



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 54.378/3
van 28 november 2013

avis 54.378/3
du 28 novembre 2013

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende diverse fiscale
bepalingen'

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

Op 28 oktober 2013 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende diverse fiscale bepalingen'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 19 november 2013. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Kaat LEUS, staatsraden, Lieven DENYS en Johan PUT, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE en Frédéric VANNESTE, auditeurs.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 28 november 2013.

*

Le 28 octobre 2013, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales diverses'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 19 novembre 2013. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Kaat LEUS, conseillers d'État, Lieven DENYS et Johan PUT, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE et Frédéric VANNESTE, auditeurs.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 28 novembre 2013.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.²

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet bevat een reeks fiscale maatregelen die divers van aard zijn.

Het gaat om bepalingen inzake de inkomstenbelastingen (titel 2), de belasting over de toegevoegde waarde (titel 3), de modernisering van de patrimoniumdocumentatie (titel 4), de diverse rechten en taksen (titel 5), de registratie-, hypotheek- en griffierechten (titel 6), de successierechten (titel 7) en de accijnzen (titel 8).

De belangrijkste maatregelen hebben betrekking op de herziening van de zogenaamde notionele interestaftrek (artikel 6), de onderzoeksbevoegdheid, meer bepaald het retentierecht van de fiscale ambtenaren (artikelen 22 en 34), en het inroepen door de belastingplichtige van het beroepsgeheim (artikelen 26 en 36), het digitaliseren van de notariële akten en het via elektronische weg bezorgen ervan aan de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie van de Federale Overheidsdienst Financiën (tal van artikelen opgenomen in titel 4).

VORMVEREISTEN

3. Aan het dossier werd een “DOEB-quick scan-formulier” toegevoegd dat evenwel enkel betrekking heeft op de titels 4 tot 7 van het ontwerp, waarbij wordt vermeld “*voor de andere titels zijn er geen effecten*”.

Uit artikel 19/1, § 1, eerste lid, van de wet van 5 mei 1997 ‘betreffende de coördinatie van het federale beleid inzake duurzame ontwikkeling’ vloeit voort dat in principe elk voorontwerp van wet, elk ontwerp van koninklijk besluit en elk voorstel van beslissing dat ter goedkeuring aan de Ministerraad moet worden voorgelegd, aanleiding moet geven tot een voorafgaand onderzoek met betrekking tot de noodzaak om een effectbeoordeling in de zin van artikel 2, 9°, van die wet uit te voeren.

De enige gevallen waarin het voorafgaande onderzoek niet hoeft plaats te vinden, zijn die welke worden bepaald bij het koninklijk besluit van 20 september 2012 ‘houdende

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

² Gelet op tal van andere aan een termijn gebonden adviesaanvragen die door de kamer dienen te worden onderzocht en de omvang van het ontwerp, heeft de Raad van State geen diepgaand onderzoek over elk van de bepalingen ervan kunnen verrichten. Het advies dient dan ook met dit voorbehoud te worden gelezen.

uitvoering van artikel 19/1, § 1, tweede lid van hoofdstuk V/1 van de wet van 5 mei 1997 betreffende de coördinatie van het federale beleid inzake duurzame ontwikkeling’.

Hierbij dient te worden opgemerkt dat de opgegeven reden (“*voor de andere titels zijn er geen effecten*”) niet overeenstemt met een vrijstellingsgrond bepaald in artikel 2 van koninklijk besluit van 20 september 2012. Evenmin is duidelijk welke van de in dat artikel vermelde vrijstellingsgronden van toepassing zou kunnen zijn.

Voor titel 2 (Inkomstenbelastingen), titel 3 (Belasting over de toegevoegde waarde) en titel 8 (Accijnzen) van het ontwerp dient derhalve alsnog een voorafgaand onderzoek te worden uitgevoerd met betrekking tot de noodzaak om een effectbeoordeling inzake duurzame ontwikkeling te voeren.

Ook dient eraan te worden herinnerd dat de naleving van het genoemde vormvereiste op grond van artikel 19/3, 1°, van de wet van 5 mei 1997 een voorwaarde is opdat een ontwerp van wet kan worden ingediend bij de wetgevende kamers.

De Raad van State merkt tot slot nog op dat, hoewel het voornoemde koninklijk besluit van 20 september 2012 al meer dan een jaar oud is, uit de bij het ontwerp gevoegde stukken blijkt dat de verschillende formulieren die aan de administraties en kabinetten ter beschikking worden gesteld in het kader van de DOEB-verplichtingen, nog steeds niet zijn afgestemd op de specifieke vrijstellingsgronden van dat koninklijk besluit, hetgeen tot verwarring aanleiding kan geven.

4. Verschillende bepalingen van titel 4 van het ontwerp hebben betrekking op de verwerking van persoonsgegevens.

Gevraagd of deze bepalingen voor advies werden voorgelegd aan de Commissie voor de bescherming van de persoonlijke levenssfeer (hierna: Privacycommissie), wees de gemachtigde erop dat het opleggen van het gebruik van het rijksregisternummer voortvloeit uit een suggestie van de Privacycommissie, wat onder meer blijkt uit een bezorgd advies van het sectoraal comité inzake het Rijksregister van die commissie van 18 april 2012 dat betrekking heeft op huurcontracten en nader wordt verduidelijkt in de memorie van toelichting.³ Hierbij dient evenwel te worden opgemerkt dat de Privacycommissie zich niet heeft uitgesproken over de wijze waarop de adviesaanvrager de door die commissie gedane suggestie wenst ten uitvoer te leggen, en dat de overeenstemmende bepalingen voorts verschillende aspecten bevatten die in het genoemde advies niet aan bod komen.

Het om advies voorgelegde ontwerp bevat bovendien ook nog andere bepalingen die betrekking hebben op de verwerking van persoonsgegevens. Zo kan er bijvoorbeeld op worden gewezen dat in de artikelen 93 en 94 van het ontwerp (ontworpen artikelen 96 en 97 van het Wetboek der successierechten) het toepassingsgebied van de verplichting voor de geviseerde instellingen en personen om persoonsgegevens te bezorgen aan de belastingsadministratie wordt uitgebreid van “*Rijksinwoner[s]*” tot alle overledenen. Hieromtrent om nadere toelichting

³ Zie de memorie van toelichting bij het voorontwerp van wet, p. 34.

gevraagd, gaf de gemachtigde te kennen dat deze artikelen niet werden voorgelegd aan de Privacycommissie.

Over alle relevante bepalingen van het ontwerp zou het advies van de Privacycommissie dienen te worden gevraagd, met toepassing van artikel 29, § 1, van de wet van 8 december 1992 ‘tot bescherming van de persoonlijke levenssfeer ten opzichte van de verwerking van persoonsgegevens’, gelezen in het licht van artikel 28, lid 2, van richtlijn 95/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 24 oktober 1995 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens’, naar luid waarvan elke lidstaat bepaalt dat de toezichthoudende autoriteiten worden geraadpleegd bij de opstelling van wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen met betrekking tot de bescherming van de rechten en de vrijheden van personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens.

5. Mochten er ten gevolge van de *sub* 3 te voeren effectbeoordeling en het *sub* 4 in te winnen advies nog wijzigingen worden aangebracht aan het ontwerp, dan dienen die wijzigingen te worden voorgelegd aan de Raad van State, afdeling Wetgeving.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL 1 – ALGEMENE BEPALING

Artikel 1

6. Volgens artikel 1 van het ontwerp regelt de aan te nemen wet een aangelegenheid als bedoeld bij artikel 78 van de Grondwet.

Globaal genomen heeft het ontwerp effectief betrekking op zulk een aangelegenheid, maar dat geldt niet voor de bepalingen waarbij bevoegdheden worden toegekend aan de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg en aan het Hof van Cassatie (ontworpen artikel 334, vijfde en zesde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) en ontworpen artikel 62*ter*, zesde en zevende lid, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek) – artikelen 26 en 36 van het ontwerp), die moeten worden geacht onder artikel 77, eerste lid, 9°, van de Grondwet te ressorteren.

De genoemde bepalingen dienen derhalve in een afzonderlijk wetsontwerp te worden ondergebracht, dat eventueel kan worden opgevat als een ontwerp dat ertoe strekt de genoemde bepalingen in te voegen in het voorliggende ontwerp, waarbij er dan wel over dient te worden gewaakt dat beide aan te nemen wetten op dezelfde datum in werking treden.

TITEL 2 – INKOMSTENBELASTINGEN

Hoofdstuk 1 – Vaststelling van de belastbare inkomsten

Artikel 4

7. Artikel 4 van het ontwerp strekt tot het wijzigen van artikel 145³³ van het WIB 92. Met de onderdelen 1° en 2° van artikel 4 wordt beoogd artikel 145³³, § 1, d) en j), van het WIB 92 derwijze aan te passen dat om de belastingvermindering voor giften in geld te genieten, niet langer vereist is dat de betrokken instellingen – respectievelijk culturele instellingen en instellingen die het behoud of de zorg voor monumenten en landschappen als doel hebben, en die aan bepaalde voorwaarden voldoen – door de Koning erkend zijn, maar voortaan “als dusdanig” erkend zullen moeten zijn, respectievelijk “door de minister van Financiën en de bevoegde Gemeenschapsminister” en “door de minister van Financiën en de bevoegde gewestminister of gemeenschapsminister”.

De draagwijdte van de wijziging is door de gemachtigde als volgt toegelicht:

“Terwijl in de bestaande erkenningsprocedure de bevoegde gewestminister of gemeenschapsminister slechts een adviesbevoegdheid heeft, kent de voorgestelde erkenningsprocedure hem een beslissingsbevoegdheid toe.”

8. Het rechtstreeks toewijzen van bevoegdheden aan een minister door de wetgever komt neer op een ingrijpen van de wetgever in een prerogatief dat in beginsel aan de Koning als hoofd van de federale uitvoerende macht (artikel 37 van de Grondwet) toebehoort. De in het ontwerp opgenomen bevoegdheidstoekenning aan de Minister van Financiën dient te worden vervangen door een bevoegdheidstoekenning aan de Koning. Het komt aan de Koning toe om de erkenningsbevoegdheid eventueel toe te wijzen aan een minister.

9. Voor federale belastingverminderingen is de federale overheid exclusief bevoegd, zodat de vraag rijst op welke grond in de ontworpen bepalingen beslissingsbevoegdheden worden toegekend aan ministers van de gemeenschappen en de gewesten.

Krachtens artikel 35, tweede lid, van de Grondwet kan de federale wetgever bij gewone wet geen bevoegdheden overdragen aan de gemeenschappen of de gewesten. Bovendien moet worden gewezen op het beginsel van de autonomie van de gemeenschappen en de gewesten, krachtens hetwelk de federale overheid, enerzijds, geen verplichtingen kan opleggen aan de gemeenschappen of de gewesten terwijl zij, anderzijds, de uitoefening van haar eigen bevoegdheden niet afhankelijk kan maken van de medewerking van de gemeenschappen of de gewesten. Indien de federale overheid zich wil verzekeren van de medewerking van de gemeenschappen of de gewesten, dient, zo er voldoende aanknopingspunten zijn met de bevoegdheden van de gemeenschappen of de gewesten, daartoe een samenwerkingsakkoord als bedoeld bij artikel 92bis, § 1, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ te worden gesloten.

Het is de federale overheid echter niet verboden, binnen het raam van de eigen bevoegdheden, rechtsgevolgen te verbinden aan de erkenning of de subsidiëring door een andere overheid. De oplossing kan er bijgevolg in bestaan in het huidige artikel 145³³, § 1, d) en j), van

het WIB 92 als voorwaarde toe te voegen, het erkend zijn door de bevoegde gemeenschaps- of gewestoverheid hetzij als culturele instelling, hetzij als instelling die het behoud of de zorg voor monumenten en landschappen ten doel heeft.

Artikelen 5 en 6

10. De artikelen 5 en 6 van het ontwerp strekken tot wijziging van de aftrek voor risicokapitaal (ook de “notionele intrestaftrek” genoemd) naar aanleiding van een arrest van 4 juli 2013 van het Hof van Justitie van de Europese Unie.⁴

In dat arrest oordeelde het Hof van Justitie dat de aftrek voor risicokapitaal vervat in de artikelen 205*bis* tot 205*nonies* van het WIB 92 de vrijheid van vestiging schendt zoals bedoeld in artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU). Volgens het Hof van Justitie moet artikel 49 van het VWEU “aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling volgens welke voor de berekening van een aftrek waarop een in een lidstaat onbeperkt belastingplichtige vennootschap aanspraak kan maken, de nettowaarde van de activa van een in een andere lidstaat gelegen vaste inrichting niet in aanmerking wordt genomen wanneer de winst van deze vaste inrichting krachtens een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting niet in eerstbedoelde lidstaat belastbaar is, terwijl de activa die verbonden zijn met een vaste inrichting op het grondgebied van eerstbedoelde lidstaat, daartoe wel in aanmerking worden genomen”.

11. Volgens de gemachtigde kan de regeling die in het ontwerp is opgenomen om aan het arrest van het Hof van Justitie tegemoet te komen, als volgt worden samengevat:

“De wijziging van artikel 205*ter* WIB 92 heeft tot gevolg dat de aftrek voor risicokapitaal initieel wordt berekend op de wereldwijde activa. Hierin is dus ook het gedeelte van de aftrek voor risicokapitaal begrepen dat is berekend op het deel van het eigen vermogen dat toerekenbaar is aan de vaste inrichtingen en onroerende goederen gelegen in een land met dubbelbelastingverdrag.

De herstelling van artikel 205*quinquies* WIB 92 heeft tot doel om de aftrek voor risicokapitaal zoals berekend in artikel 205*ter* en 205*quater* WIB 92 te verminderen in het geval de vennootschap een of meerdere vaste inrichtingen of onroerend goederen aanhoudt in een land waarmee België een dubbelbelastingverdrag aanhoudt.

In het geval deze inrichtingen of onroerend goederen zich bevinden in een lidstaat van de EER, wordt de aftrek voor risicokapitaal (205*ter* en 205*quater* WIB 92) verminderd met het laagste van de twee volgende bedragen: namelijk enerzijds het deel van de aftrek voor risicokapitaal dat berekend is op het eigen vermogen van deze onroerende goederen of vaste inrichtingen en anderzijds het positieve resultaat afkomstig van deze buitenlandse vaste inrichtingen of onroerende goederen (nieuw artikel 205*quinquies*, eerste lid WIB 92). Anders gezegd wordt de aftrek voor risicokapitaal zoals berekend in artikelen 205*ter* en 205*quater* WIB 92 verminderd met het deel van de aftrek voor risicokapitaal dat berekend is op het eigen vermogen van deze onroerende goederen of vaste inrichtingen tenzij de winst behaald in deze vaste inrichtingen of onroerende goederen lager is.”

⁴ HvJ 4 juli 2013, C-350/11, Argenta Spaarbank NV v. Belgische Staat.

In de memorie van toelichting worden drie concrete voorbeelden (vennootschappen A, B en C) gegeven en beoordeeld. Aan de gemachtigde is daarenboven het voorbeeld voorgelegd van een vennootschap D met twee vestigingen, namelijk een Belgische inrichting met 100 winst en een risicokapitaal dat recht geeft op een maximale aftrek van 21 en een Nederlandse inrichting met 10 winst en een risicokapitaal dat recht geeft op een maximale aftrek van 22. Hij beoordeelde dit voorbeeld als volgt:

“In toepassing van de overeenkomst tussen België en Nederland tot het vermijden van dubbele belasting wordt de winst behaald in de Nederlandse inrichting vrijgesteld. Hierdoor bedraagt de belastbare basis voor toepassing van de aftrek voor risicokapitaal 100.

De aftrek voor risicokapitaal berekend op basis van de artikelen 205ter en 205quater WIB 92 bedraagt $21 + 22 = 43$. Aangezien de vennootschap beschikt over een vaste inrichting die gelegen is in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten, maar deze inrichting een resultaat heeft behaald dat kleiner is dan het deel van de aftrek voor risicokapitaal berekend op de activa van deze vaste inrichting, wordt de aftrek voor risicokapitaal in toepassing van artikel 205quinquies, eerste lid, WIB 92 verminderd met het positieve resultaat dat afkomstig is van deze inrichting. Aangezien het positieve resultaat van de Nederlandse inrichting 10 bedraagt, wordt de in België belastbare winst verminderd met een totale aftrek van 33.”

Het resultaat van de verschillende gevallen weergegeven in de verschillende voorbeelden, kan als volgt worden samengevat:

	Belgische inrichting	Nederlandse inrichting	Angolese inrichting	Resultaat Aftrek
Vennootschap A	100 21	(110) (22)		100 21
Vennootschap B	100 21	(110) (22)	120 23	220 44
Vennootschap C	100 21	-110 22	120 23	110 66
Vennootschap D	100 21	(10) 22		100 33 ⁵

⁵ Resultaat bekomen door volgende bewerking: $21 + 22 - 10 = 33$.

12. Uit de gegeven voorbeelden blijkt dat er een verschil in behandeling is tussen de aftrek voor risicokapitaal ter zake van de activa van een vaste inrichting die is gelegen in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte (hierna: EER) waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten en de aftrek voor risicokapitaal ter zake van activa van een in België gelegen vaste inrichting. Zoals blijkt uit het eerste lid van het ontworpen artikel 205quinquies van het WIB 92 wordt de aftrek in het eerste geval verminderd met ofwel het positieve resultaat afkomstig van de buitenlandse activa ofwel het bedrag bepaald overeenkomstig het derde lid, terwijl dat niet het geval is in het tweede geval. Enkel indien de in een andere lidstaat van de EER gelegen vaste inrichting verlies lijdt zal op dezelfde manier rekening gehouden worden met de aftrek voor risicokapitaal ter zake van vaste activa (zie voorbeeld 3 in de memorie van toelichting).

Daaromtrent om een reactie gevraagd, antwoordde de gemachtigde wat volgt:

“De regering is er van overtuigd dat met de maatregel die vervat zit in artikel 5 en 6 van dit wetsontwerp de belemmering van de vrijheid van vestiging wordt weggenomen.

Door de bepalingen worden wat betreft de aftrek voor risicokapitaal de Belgische vennootschappen die een vaste inrichting aanhouden in een lidstaat waarmee het Koninkrijk België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten, en Belgische vennootschappen die een vaste inrichting hebben op het Belgische grondgebied of in een derde land waarmee het Koninkrijk België geen dergelijk verdrag heeft afgesloten, fiscaal gelijk behandeld – dat wil zeggen dat hun het voordeel van de aftrek voor risicokapitaal wordt toegekend.

Het arrest betekent niet dat er afbreuk wordt gedaan aan het recht van de lidstaat om de totale winst van de op zijn grondgebied gevestigde vennootschappen te belasten. Immers bepaalt het Hof van Justitie in het arrest van 4 juli 2013 in de zaak Argenta Spaarbank (C-350/11) nergens dat het deel van aftrek voor risicokapitaal dat toerekenbaar is aan onroerende goederen of vaste inrichtingen gelegen in een land met dubbelbelastingverdrag a priori moet worden afgetrokken van de in België behaalde winst.”

13. Een vennootschap met een vaste inrichting die een resultaat behaalt dat groter is dan het deel voor de aftrek voor risicokapitaal berekend op de vaste activa van deze vaste inrichting (in het eerste voorbeeld vennootschap A) zal anders behandeld worden al naargelang de inrichting al dan niet in Nederland ligt. Is dat wel het geval, dan wordt slechts 21 van de belastbare basis afgetrokken. Als ook die vaste inrichting in België had gelegen, zou de aftrek 43 geweest zijn. De uitleg van de gemachtigde dat er aldus een fiscale gelijke behandeling is, kan niet worden bijgetreden.

Eenzelfde opmerking geldt voor een vennootschap met een vaste inrichting met een positief resultaat dat kleiner is dan het deel voor de aftrek voor risicokapitaal berekend op de vaste activa. Het bijkomende voorbeeld in verband met vennootschap D geeft als resultaat een aftrek van 33 als de inrichting in Nederland ligt en een aftrek van 43 als de inrichting in België ligt. Ook hier is er geen sprake van een gelijke behandeling.

De Raad van State kan dan ook niet anders dan besluiten dat de voorgelegde regeling nog steeds een belemmering vormt van de vrijheid van vestiging, zodat zij

gerechtvaardigd moet kunnen worden door dwingende redenen van algemeen belang. In de memorie van toelichting zou alvast duidelijk aangegeven moeten worden waarom de stellers van het ontwerp van mening zijn dat deze belemmering toch gerechtvaardigd is.

Daarbij zou rekening gehouden kunnen worden met de beoordeling door het Hof van Justitie van de verantwoording aangevoerd in de *Argenta*-zaak⁶ en waaraan door het voorliggende ontwerp niet wordt tegemoetgekomen.

Het belastingvoordeel strekt tot een algemene tariefverlaging waaraan de hoofdenvennootschap is onderworpen en wordt door geen enkele specifieke heffing gecompenseerd (zie punt 44 van het arrest)⁷. Er is geen rechtstreeks verband tussen het voordeel dat wordt berekend met in aanmerkingneming van de activa en de belasting over de met deze activa behaalde opbrengst (zie punt 46 van het arrest)⁸. Er geldt niet als voorwaarde dat daadwerkelijk inkomsten zijn behaald of belast (zie punt 47 van het arrest)⁹.

Ten aanzien van de verantwoording op basis van het territorialiteitsbeginsel en de verdeling van de heffingsbevoegdheid zoals die voortvloeit uit het Belgisch-Nederlands verdrag, oordeelt het Hof als volgt (zie punten 51 en 52 van het arrest):

“51. Het gegeven dat een lidstaat in een met een andere lidstaat afgesloten dubbelbelastingverdrag is overeengekomen dat de winst van een in die andere lidstaat gelegen vaste inrichting uitsluitend in laatstbedoelde lidstaat belastbaar is en eerstbedoelde lidstaat bijgevolg voor de winst van die vaste inrichting niet heffingsbevoegd is, kan evenwel niet systematisch rechtvaardigen dat een op het grondgebied van eerstbedoelde lidstaat gevestigde vennootschap waarmee die vaste inrichting is verbonden, enig voordeel wordt geweigerd.

52. Een dergelijke weigering zou erop neerkomen dat een verschil in behandeling wordt gerechtvaardigd louter op grond dat een in een lidstaat gelegen vennootschap grensoverschrijdende economische activiteiten heeft ontwikkeld die niet meteen tot doel hebben, belastinginkomsten voor deze lidstaat voort te brengen.”

De belastingaftrek voor risicokapitaal wordt forfaitair berekend en niet naar verhouding van de met de activa behaalde winst, zodat de toerekening van de belastingaftrek aan activa van een vaste inrichting zich niet laat verantwoorden door de

⁶ HvJ 4 juli 2013, C-350/11, *Argenta Spaarbank NV v. Belgische Staat*, punten 36 tot 58.

⁷ Punt 44 van het arrest luidt: “Dat voordeel, waardoor het effectieve belastingtarief in de vennootschapsbelasting waaraan de hoofdenvennootschap is onderworpen vermindert, wordt in het hoofdgeding echter door geen enkele specifieke heffing gecompenseerd.”

⁸ Punt 46 van het arrest luidt: “Toch bestaat er geen rechtstreeks verband, in de zin van de in punt 42 van het onderhavige arrest vermelde rechtspraak, tussen het voordeel dat wordt berekend met inaanmerkingneming van de activa en de belasting over de met deze activa behaalde opbrengst.”

⁹ Punt 47 van het arrest luidt: “Volgens de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling is immers enkel vereist dat de inkomsten die eventueel door deze vaste inrichting zijn behaald, in België belastbaar zijn, maar voor de toekenning van het betrokken voordeel geldt niet als voorwaarde dat daadwerkelijk inkomsten zijn behaald of belast. De betrokken regeling laat derhalve een situatie toe waarin, wanneer de inkomsten van een vaste inrichting in België belastbaar zijn maar deze inrichting geen inkomsten voortbrengt, haar activa in aanmerking worden genomen voor de berekening van de aftrek voor de vennootschap waarmee zij verbonden is.”

dubbelbelastingsverdragsrechtelijke winstvaststelling van de vaste inrichting (punten 56 en 57 van het arrest)¹⁰.

Het argument van de gemachtigde dat “het Hof van Justitie in het arrest van 4 juli 2013 in de zaak *Argenta Spaarbank* (C-350/11) nergens [bepaalt] dat het deel van aftrek voor risicokapitaal dat toerekenbaar is aan onroerende goederen of vaste inrichtingen gelegen in een land met dubbelbelastingverdrag a priori moet worden afgetrokken van de in België behaalde winst” overtuigt alvast niet. Het Hof overweegt immers (zie punt 30 van het arrest):

“Evenwel zij vastgesteld dat de Belgische regering ter terechtzitting heeft erkend dat ook al zou de aftrek voor risicokapitaal afzonderlijk worden berekend op basis van de activa van de vaste inrichting en bij voorrang worden toegepast op de winst ervan, een eventueel overschot zou worden afgetrokken van de winst van de hoofdenootschap. Uit het betoog van deze regering volgt dus niet dat de ingezeten hoofdenootschap voor de vermindering van haar belastbare grondslag niet in aanmerking zou kunnen komen voor de aftrek voor risicokapitaal berekend met inaanmerkingneming van de activa van de vaste inrichting die in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België is gelegen.”

Er dient dan ook besloten te worden dat de voorgelegde regeling de vrijheid van vestiging schendt, al komt het laatste woord daarover natuurlijk toe aan het Hof van Justitie.

14. Alhoewel in het *Argenta*-arrest de verenigbaarheid van de regeling met het vrij verkeer van kapitaal niet aan bod is gekomen, is het niet uitgesloten dat de ontworpen regeling ook problematisch is in het licht van die vrijheid (artikel 63 van het VWEU). Is dat het geval, dan is de beperking van de ontworpen regeling tot de EER-lidstaten problematisch vermits artikel 63, lid 1, van het VWEU alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten “en derde landen” verbiedt.¹¹ Het verbod is derhalve niet beperkt tot EER-lidstaten.

De gemachtigde stelt echter dat het vrij verkeer van kapitaal niet van toepassing is:

“Om zich te kunnen beroepen op het vrij verkeer van kapitaal zoals bedoeld in artikelen 63 en 65 VWEU is het noodzakelijk dat er een effectieve betaling of overdracht van kapitaal plaats vindt. Dit betekent dat de aftrek voor risicokapitaal zich buiten het toepassingsgebied van het vrij verkeer van kapitaal bevindt, aangezien deze belastingvermindering niet gepaard gaat of niet afhankelijk is van een effectieve verplaatsing van kapitaal. De aftrek voor risicokapitaal verschilt in dat opzicht wezenlijk

¹⁰ Punten 56 en 57 van het arrest luiden:

“56 Aangaande, ten slotte, het argument van de Belgische regering dat de belastingaftrek van interesten over leningen die zijn aangegaan om de activa van een vaste inrichting te vormen, enerzijds, en het aan een vaste inrichting toegekende eigen kapitaal, anderzijds, gelijklopend moeten worden behandeld, zij opgemerkt dat deze regering zelf erkent dat de aftrek voor risicokapitaal forfaitair wordt berekend op basis van het eigen kapitaal van de betrokken vennootschap en niet naar verhouding van de met haar activa behaalde belastbare winst.

57 Deze regering kan derhalve niet stellen dat het Belgisch-Nederlands verdrag en inzonderheid de bepalingen ervan betreffende de vaststelling van de winst van een vaste inrichting en de inaanmerkingneming daartoe van de uitgaven die zijn gedaan voor de door deze inrichting nagestreefde doelen, zich ertegen verzetten dat voor de berekening van de aftrek voor risicokapitaal de activa van een vaste inrichting waarvan de inkomsten niet in België belastbaar zijn krachtens een dubbelbelastingverdrag, in aanmerking worden genomen.”

¹¹ HvJ 18 december 2007, C-101/05, *Skatteverket v. A*, punt 20.

van een dividenduitkering, een andere belasting aan de bron, of een 'echte' betaling van interesten."

Het principieel verbod van beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen blijkt echter breder te moeten worden opgevat:

"The prohibition of restrictions on movements of capital aims at more than eliminating discrimination based on nationality on the financial markets and precludes all rules which make free movement of capital illusory by preventing market participants from investing in other Member States or by rendering it difficult for undertakings to raise capital in another Member State.¹² Accordingly, national measures dissuading nationals of the Member State in question from taking out loans or making investments in other Member States¹³ (...) are incompatible with the free movement of capital."¹⁴

Op het eerste gezicht lijkt het vrij verkeer van kapitaal ook in het geval van een vaste inrichting in een derde land waarmede een dubbelbelastingverdrag is overeengekomen van toepassing te zijn:¹⁵ voor zover een investering in een vaste inrichting in een derde land niet in aanmerking kan worden genomen voor de aftrek voor risicokapitaal is er immers sprake van een nationale maatregel die investeringen in derde landen ontraadt.

Gelet op de korte termijn die hem voor zijn advies is gelaten, is het de Raad van State echter niet mogelijk dit punt nader te onderzoeken. De stellers van het ontwerp zullen dit aspect nader moeten bekijken en in voorkomend geval een rechtvaardiging moeten kunnen bieden voor de beperking tot de lidstaten van de EER.

15. In het ontworpen artikel 205*quinquies* van het WIB 92 (artikel 6 van het ontwerp) komt een terminologisch verschil voor, dat mogelijk ook een inhoudelijk verschil weerspiegelt. In het ontworpen artikel 205*quinquies*, eerste lid, 2°, wordt melding gemaakt van "het positieve resultaat afkomstig van deze buitenlandse activa", terwijl het in het eerste lid niet over buitenlandse activa gaat, maar over vaste inrichtingen, onroerende goederen en bepaalde rechten. Het is onduidelijk of met het positieve resultaat iets anders dan het resultaat van de vaste inrichtingen, de onroerende goederen en rechten bedoeld wordt. Een verklaring voor een eventueel verschil zou in de memorie van toelichting opgenomen moeten worden.

¹² Voetnoot 502 in het geciteerde werk: ECJ, Case C-35/98 *Verkooijen* [2000] E.C.R. I-4071, paras 34-35.

¹³ Voetnoot 503 in het geciteerde werk: ECJ, Case C-484/93 *Svensson and Gustavsson* [1995] E.C.R. I-3955, paras 9-10; ECJ, Case C-222/97 *Trummer and Mayer* [1999] E.C.R. I-1661, para. 26; ECJ, Case C-439/97 *Sandoz* [1999] E.C.R. I-7041, para. 19. See also ECJ, Case C-478/98 *Commission v Belgium* [2000] E.C.R. I-7587, para. 20 (prohibition of acquisition of securities for loans issued abroad); ECJ, Case C-367/98 *Commission v Portugal* [2001] E.C.R. I-4731, paras 45-46; ECJ, Case C-483/99 *Commission v France* [2002] E.C.R. I-4781, paras 40-42 ("golden shares"; requirement for approval of the acquisition of holdings in privatised companies); ECJ, Case C-98/01 *Commission v United Kingdom* [2003] E.C.R. I-4641, paras 38-50; ECJ, Joined Cases C-282/04 and C-283/04 *Commission v Netherlands* [2006] E.C.R. I-9141, paras 18-31 (restriction on the possibility of buying voting shares in a privatised company); ECJ, Case C-319/02 *Manninen* [2004] E.C.R. I-7477, paras 20-23; ECJ, Case C-292/04 *Meilicke and Others* [2007] E.C.R. I-1835, paras 20-24 (tax credit not applicable to dividends from companies established in other Member States); ECJ, Case C-112/05 *Commission v Germany* [2007] E.C.R. I-8995, paras 38-56 ("Volkswagen"; capping of shareholders' voting rights).

¹⁴ K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *European Union Law*, 2011, Sweet & Maxwell, 286.

¹⁵ Cf. ook HvJ (Grote Kamer) 13 november 2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue en The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, punten 90 tot 103.

Hoofdstuk 2 – Vestiging van de belasting

Artikel 22

16. Luidens het ontworpen artikel 315*ter*, derde lid, van het WIB 92, levert het proces-verbaal van retentie bewijs op zolang het tegendeel niet is bewezen.

Het Grondwettelijk Hof heeft erop gewezen dat zulk een regel een uitzondering vormt op de algemene regel dat een proces-verbaal geldt als een loutere inlichting, en derhalve ook op de regel van de vrije bewijslevering in strafzaken, op grond waarvan de rechter, naar eigen overtuiging, de bewijswaarde beoordeelt van een bepaald element, zodat het verschil in behandeling dat voortvloeit uit de uitzondering waarin met de ontworpen bepaling wordt voorzien, op een redelijke verantwoording dient te berusten en het de rechten van de beklaagde niet op een onevenredige wijze mag beperken.¹⁶

De stellers van het ontwerp dienen na te gaan of er een voldoende verantwoording bestaat om een bijzondere bewijswaarde toe te kennen aan het in het ontworpen artikel 315*ter*, derde lid, van het WIB 92 bedoelde proces-verbaal van retentie. Zo dit effectief het geval is, wordt die verantwoording best in de memorie van toelichting weergegeven.

Artikel 26

17.1. Artikel 26, 2°, van het ontwerp strekt tot aanvulling van artikel 334 van het WIB 92 met een tweede tot een zevende lid. Er wordt mee beoogd een procedure uit te werken om te beoordelen of een door de administratie gestelde vraag om inlichtingen of tot overlegging of retentie van boeken en bescheiden verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim in die gevallen waarin de krachtens de artikelen 315, eerste en tweede lid, 315*bis*, eerste tot derde lid, 315*ter*, 316 en 322 tot 324 van hetzelfde Wetboek aangezochte persoon zich op het beroepsgeheim beroept.

Daarbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de gevallen waarin het onderzoek al dan niet betrekking heeft op de fiscale toestand van de belastingplichtige zelf. In het geval waarin het onderzoek betrekking heeft op de fiscale toestand van de belastingplichtige zelf, kan het beroepsgeheim enkel worden ingeroepen wanneer de door dat beroepsgeheim beschermde rechten van derden in het gedrang zijn of in het gedrang zouden kunnen komen.

17.2.1. Met betrekking tot artikel 26, 2°, van het ontwerp (ontworpen artikel 334, tweede tot zevende lid, van het WIB 92) dienen meerdere opmerkingen te worden gemaakt.

17.2.2. Vooreerst wordt de beslissingsbevoegdheid betreffende de beoordeling of de vraag van de administratie al dan niet verzoenbaar is met het beroepsgeheim, in eerste instantie toegewezen aan de “territoriaal bevoegde tuchtoverheid”. De vraag rijst echter wat er dient te gebeuren in die gevallen waarin de aangezochte persoon voor wie een beroepsgeheim geldt en wanneer die dat beroepsgeheim doet gelden, er geen onafhankelijke beroepsorde, instituut of

¹⁶ Zie bijvoorbeeld: GwH 6 april 2000, nr. 40/2000, B.14.1; GwH 14 februari 2001, nr. 16/2001, B.12.1; GwH 14 oktober 2010, nr. 111/2010, B.12.3.

instantie is waaraan tuchtrechtelijke bevoegdheid is opgedragen. Dit geldt bijvoorbeeld voor bepaalde gezondheidswerkers, maatschappelijke assistenten, enzovoort, die overeenkomstig de rechtspraak worden gevat onder de omschrijving “alle andere personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hun zijn toevertrouwd”, als bedoeld bij artikel 458 van het Strafwetboek. De vraag rijst dan ook of in die gevallen artikel 458 van het Strafwetboek onverkort geldt daar waar dat artikel bepaalt dat deze personen niet strafrechtelijk kunnen worden gesanctioneerd in het geval dat de wet hen verplicht geheimen bekend te maken zodat hun zwijgplicht in die gevallen (zie bijvoorbeeld de artikelen 315, 316 en 322 van het WIB 92) door de wet is opgeheven zonder dat zij zich nog voor de fiscale administratie op het beroepsgeheim kunnen beroepen bij gebrek aan enig tuchtrechtelijk orgaan dat voor hen bevoegd is.

Op vragen die daaromtrent aan de gemachtigde zijn voorgelegd, antwoordde hij als volgt:

“Ontwerpartikelen 26 en 36 doen op geen enkele manier afbreuk aan het strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim. De ontwerpbepalingen hebben enkel tot doel (zoals art. 334 WIB 92 vandaag al) te voorzien in een gelijklopende procedure volgens dewelke betwistingen omtrent de inroeping van het beroepsgeheim bij onder meer een vraag om inlichtingen kunnen worden geregeld. Deze procedure vereist het bestaan van een tuchtorgaan. Indien er geen dergelijk tuchtorgaan is, kan de procedure niet worden toegepast. Dit betekent evenwel niet dat de belastingplichtige zich niet kan beroepen op zijn beroepsgeheim. Het zal dan aan de belastingadministratie zijn om de inroeping ervan te beoordelen. Een en ander wordt bevestigd in de huidige commentaar op het WIB92:

Nummer 334/9

Bepaalde personen zijn tot het beroepsgeheim gehouden hoewel hun beroep niet georganiseerd is of zonder dat het statuut van hun beroep voorziet in een tuchtoverheid die gemachtigd is advies te verstrekken nopens de grenzen van hun plicht tot geheimhouding.

In dat geval moet de administratie zelf een standpunt innemen ten aanzien van het bezwaar opgeworpen door de belastingplichtige die het beroepsgeheim aanvoert. Maar, om zich dienaangaande uit te spreken, moet ze zich laten leiden door de rechtsleer en de rechtspraak, en inzonderheid door de interpretatie welke door de Hoven en rechtbanken aan art. 458 van het Strafwetboek wordt gegeven (zie Parl.st. Senaat, zitting 1961-1962, doc. nr. 366, blz. 294).

Desnoods, dient het geval aan het Hoofdbestuur te worden voorgelegd.”

De vraag rijst of, in die gevallen waarin er geen tuchtrechtelijk beroepsorgaan is, het verantwoord is, gelet op de aard van het beroepsgeheim dat weliswaar niet absoluut is, maar niettemin in hoofde van de beschermingsgerechtigde¹⁷ verbonden is met de uitoefening en de bescherming van bepaalde grondrechten, dat de belastingadministratie zelf beslist¹⁸ over de vraag of de inroeping van dat beroepsgeheim verzoenbaar is met de door haar gestelde vragen om

¹⁷ Onder “beschermingsgerechtigde” wordt verstaan de persoon die zijn geheimen toevertrouwd aan diegene die door het beroepsgeheim gebonden is.

¹⁸ Voor een bespreking van de beslissingsbevoegdheid van de belastingadministratie op basis van het thans geldende artikel 334 van het WIB 92, cf. M. MAUS, *De fiscale controle*, Brugge, die Keure, 2005, nr. 342.

inlichtingen, tot overlegging of retentie. Die vraag rijst des te meer nu in die gevallen waar er wel zo een tuchtrechtelijk orgaan is doch geen beroepskamer in de schoot van de tuchtoverheid, de vraag alsnog wordt voorgelegd aan een rechter, namelijk de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg. Er moet immers worden vastgesteld dat thans een nieuwe regeling wordt uitgewerkt waarbij enkel bepaalde geheimhoudingsplichtigen zich op die nieuwe regeling kunnen beroepen terwijl voor andere geheimhoudingsplichtigen de administratie zelf blijft beslissen, hetgeen in het licht van het gelijkheidsbeginsel ernstig betwistbaar is. Het gegeven dat voor die laatste categorie geen tuchtorgaan bestaat om daarover te beslissen, lijkt niet te volstaan om dat verschil in behandeling te verantwoorden. Er moet worden overwogen om voor die laatste categorie een aangepaste regeling uit te werken waarbij zij ook hun verzoek tot eerbiediging van hun geheimhoudingsplicht voorafgaand aan de inzageverlening aan een rechter kunnen voorleggen.

17.2.3. Bovendien rijst de vraag of het aanvaardbaar is dat, bij ontstentenis van een ter kennis gebrachte beslissing van de bevoegde tuchtoverheid binnen een termijn van één maand te rekenen vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het verzoek van de administratie, dat verzoek geacht wordt verenigbaar te zijn met de naleving van het beroepsgeheim. Gevraagd om toelichting bij een gelijkaardige bepaling opgenomen onder artikel 36 van het ontwerp, antwoordde de gemachtigde:

“Ontworpen artikel 62ter WBTW (artikel 36 voorontwerp) hangt samen met nieuw artikel 334 WIB 92 (artikel 26 voorontwerp).

Op dit ogenblik wordt geen termijn bepaald in artikel 334 van het WIB 92 voor het nemen van een beslissing door de territoriaal bevoegde tuchtoverheid. De wettekst blijft ook stil over de gevolgen van het uitblijven van een beslissing. In de praktijk vormt deze situatie een belemmering, in het bijzonder wanneer een beslissing laattijdig wordt genomen of helemaal uitblijft, waardoor het onderzoek (vaak onnodig) aansleept, en de rechten van de Schatkist in gevaar kunnen komen. De wetgever wenst beide punten nu expliciet te verduidelijken. De territoriaal bevoegde tuchtoverheid krijgt één maand de tijd om een beslissing te nemen. Indien geen beslissing wordt genomen binnen deze termijn, wordt de vraag om inlichting of de overlegging van boeken en bescheiden geacht positief te moeten worden beantwoord, in het voordeel van de administratie. Indien de belastingplichtige zich niet kan verzoenen met dit resultaat, kan hij beroep aantekenen, naargelang het geval, bij de tuchtraad in beroep of de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg.”

Hoewel begrip kan worden opgebracht voor de noden van de administratie ter vrijwaring van de financiële belangen van de overheden, lijkt een dergelijke stilzwijgende positieve beslissing ten gunste van de administratie niettemin om meerdere redenen moeilijk aanvaardbaar.

Vooreerst is de termijn van één maand waarbinnen de bevoegde tuchtoverheid dient te beslissen, vrij krap en wellicht niet in alle omstandigheden (bv. in vakantieperiode) praktisch haalbaar. Minstens zou, door een aanvulling van het ontwerp, in de mogelijkheid moeten worden voorzien dat de tuchtoverheid binnen diezelfde termijn van één maand bij een met redenen omklede beslissing meedeelt dat de termijn waarbinnen zij dient te beslissen door haar is verlengd (bijvoorbeeld met een bijkomende termijn van één maand) of dat de

tuchtoverheid de administratie om een verlenging van de initiële termijn kan verzoeken indien daar goede redenen voor zijn.

Bovendien lijkt het hanteren van de techniek van de stilzwijgende positieve beslissing ten gunste van de administratie moeilijk verenigbaar met de vaststelling dat het beroepsgeheim van sommige beroepsgroepen, hoewel het niet onaantastbaar is, verband houdt met de uitoefening en de bescherming van fundamentele grondrechten. Zo oordeelde het Grondwettelijk Hof alvast wat de advocaten betreft dat de regel van het beroepsgeheim die rust op de advocaat en waarvan de schending met name bij artikel 458 van het Strafwetboek wordt bestraft, een fundamenteel element van de rechten van de verdediging is. Het beroepsgeheim van de advocaat is aldus verbonden aan de vereisten van het recht op een eerlijk proces.¹⁹ Het vormt één van de grondbeginselen waarop de organisatie van het gerecht in een democratische samenleving berust.²⁰ Om die reden en met toepassing van het beginsel van de voorzienbaarheid van de strafbaarstelling moeten de regels die afbreuk doen aan dat geheim, strikt worden geïnterpreteerd.

In dat opzicht garandeert een stilzwijgende positieve beslissing ten voordele van de doorbreking van het beroepsgeheim geen strikte interpretatie en beoordeling van de proportionaliteit van de maatregel.²¹ In dat perspectief moet worden overwogen om een procedure uit te werken waarbij, bij het uitblijven van een beslissing van de tuchtoverheid binnen de daartoe bepaalde termijn, wordt voorzien in een stilzwijgende afwijzende beslissing (van de vraag van het fiscaal bestuur) met dien verstande dat vervolgens aan de administratie een recht op beroep wordt toegekend waarbij finaal, gebeurlijk na uitputting van het georganiseerd beroep in de schoot van de tuchtoverheid, een rechter zich in het kader van een jurisdictioneel beroep ten gronde uitsprekt volgens een (versnelde) procedure zoals in kort geding. Daarbij is het niet evident om enkel te voorzien in de tussenkomst van een rechter, *in casu* de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg, die een alleen zitting houdende rechter is, in die gevallen waarin er geen beroepskamer is binnen de tuchtoverheid. De aanwezigheid van een magistraat in de tuchtrechtelijk bevoegde beroepskamer kan daarmee niet zonder meer worden gelijkgesteld aangezien hij deel uitmaakt van een orgaan dat collegiaal beslist en waarin zijn stem niet of niet altijd doorslaggevend is.

Zoals de ontworpen bepaling thans is opgesteld, is voorts onduidelijk welke de gevolgen kunnen zijn van een stilzwijgende positieve beslissing in het voordeel van de administratie wanneer die stilzwijgende beslissing nadien onrechtmatig wordt bevonden, en wie de (strafrechtelijke en burgerrechtelijke) verantwoordelijkheid draagt voor eventuele daaruit voortvloeiende schade. Eenzelfde opmerking geldt ook voor een uitdrukkelijke beslissing wanneer die nadien wordt hervormd. Tot slot zal, in geval van strafrechtelijke vervolging, het finaal de strafrechter zijn die (ook) moet oordelen, bijvoorbeeld in het kader van een klacht van

¹⁹ GwH 23 januari 2008, nr. 10/2008.

²⁰ GwH 26 september 2013, nr. 127/2013, B.29.2.

²¹ Aldus beschouwt het Europees Hof voor de Rechten van Mens de tussenkomst van de beroepsorte als “un filtre protecteur du secret professionnel”, als een cruciaal element in de beoordeling van de proportionaliteit van regels die betrekking hebben op het doorbreken van het beroepsgeheim van de advocaat. Zie EHRM 6 december 2012, nr. 12323/11, *Michaud v. Frankrijk*. Relevant is ook HvJ 26 juni 2007, C-305/05 *Orde van Franstalige en Duitstalige balies e.a. v. Ministerraad*.

een derde, of er een schending van het beroepsgeheim is in de zin van artikel 458 van het Strafwetboek en of die schending strafrechtelijk moet worden gesanctioneerd, uitspraak waaraan ook de burgerlijke rechter of de tuchtoverheid gehouden zal zijn. Het is voorts twijfelachtig of het volstaat – teneinde schade te vermijden – te bepalen dat “[d]e betwiste stukken worden voorgelegd aan de tuchtraad in beroep [respectievelijk aan de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg,] maar niet worden meegedeeld aan de administratie”. Er dient te worden overwogen of bovendien geen schorsende werking aan het beroep moet worden toegekend. Er wordt weliswaar in de memorie van toelichting gesteld dat het “beroep wordt ingediend volgens de procedure van het beroep tegen de beslissingen van de tuchtoverheid”, doch de afdeling Wetgeving heeft binnen de termijn die haar voor het onderzoek is gelaten, niet kunnen nagaan of die beroepsprocedure in alle gevallen voorziet in een schorsende werking van het beroep. Voorts is ter zake niets bepaald wat de procedure bij de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg betreft. Evenmin is voorzien in de niet-uitvoerbaarheid van de beslissing, of zij nu stilzwijgend dan wel uitdrukkelijk is, zolang de beroepstermijn niet is verstreken, wat nochtans het geval zou moeten zijn nu grondrechten kunnen worden aangetast.

17.2.4. In ieder geval blijkt de uitgewerkte procedure nog op andere vlakken te summier. Zo kan bijvoorbeeld niet worden uitgemaakt of ook de tuchtkamer of de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg voorwaarden aan de vraag tot inzage, overlegging of retentie van stukken kunnen verbinden. Ook is onduidelijk of de beroepsmogelijkheid beperkt blijft tot, enerzijds, de belastingplichtige tot wie de aanvraag werd gericht en, anderzijds, de administratie, of dat ook elke belanghebbende derde – in het bijzonder de geheimgerechtigden die er belang bij hebben dat de geheimen die zij toevertrouwden door de geheimhouder zouden geëerbiedigd worden –, een beroep kan inleiden dan wel in de procedure kan tussenkomen. Zulks zou immers kunnen worden verondersteld, alhoewel de tekst van het ontwerp onduidelijk is, nu het precies de bedoeling is van de stellers van het ontwerp om het inroepen van het beroepsgeheim door de belastingplichtige slechts mogelijk te maken “wanneer de door dat beroepsgeheim beschermde rechten van derden in het gedrang zijn of in het gedrang zouden kunnen komen”. In voorkomend geval blijkt al evenmin hoe die belanghebbende derde in kennis wordt gesteld van de eventuele procedure.

17.2.5. Om toelichting gevraagd wat de verantwoording is voor het toewijzen van het beroep in het ontworpen artikel 334, tweede tot zevende lid, van het WIB 92 (artikel 26, 2°, van het ontwerp) en in het ontworpen artikel 62ter van het Btw-wetboek (artikel 36 van het ontwerp) in die gevallen waarin er geen tuchtraad van beroep is, aan de “voorzitter” van de rechtbank van eerste aanleg, antwoordde de gemachtigde:

“De voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg zetelt zoals in kort geding. Op deze manier moet worden vermeden dat het onderzoek aansleept en de rechten van de Schatkist in gevaar kunnen komen.”

In de tekst van het ontwerp wordt dan ook best gepreciseerd dat het om een beroep gaat “zoals in kort geding”.

17.2.6. Tot slot, om toelichting gevraagd of niet in een analoge regeling moet worden voorzien als bepaald in het ontworpen artikel 334, vijfde lid, van het WIB 92 (artikel 26, 2°, van het ontwerp) en in het ontworpen artikel 62ter, vijfde lid, van het Btw-wetboek (artikel 36 van

het ontwerp)²² voor zowel de tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid, als voor het cassatieberoep, antwoordde de gemachtigde:

“Wat de territoriaal bevoegde tuchtoverheid betreft, is het evident dat, in dit stadium van de procedure, de stukken niet worden meegedeeld aan de administratie. Het is net om de discussie daaromtrent te beslechten dat de tuchtoverheid wordt gevraagd om te interveniëren.

Het Hof van Cassatie gaat niet over de grond van de zaak, doch enkel over de wettelijkheid van de genomen beslissing. Bijgevolg is de mededeling van de stukken in het kader van deze procedure zonder voorwerp.”

Er wordt herinnerd aan hetgeen hiervoor *sub* 17.2.3 is opgemerkt met betrekking tot het ontbreken van een regeling inzake de niet-uitvoerbaarheid van de beslissing zolang de beslissing, in het geval van een cassatieberoep, niet in kracht van gewijsde is gegaan.

Hoofdstuk 3 – Bekrachtiging van koninklijke besluiten inzake bedrijfsvoorheffing

Artikel 29

18. Artikel 29 van het ontwerp strekt tot bekrachtiging van vijf koninklijke besluiten tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de bedrijfsvoorheffing. Het oudste te bekrachtigen besluit dateert van 5 december 2011; het jongste is van 23 mei 2013.

Artikel 275 van het WIB 92 luidt:

“§ 1. De bedrijfsvoorheffing wordt vastgesteld volgens de aanduidingen van de schalen opgesteld door de Koning.

§ 2. De Koning kan verschillende categorieën van belastingplichtigen onderscheiden. Voor elke categorie zijn de schalen forfaitair.

§ 3. De Koning zal bij de Wetgevende Kamers, onmiddellijk indien ze in zitting zijn, zoniet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een ontwerp van wet indienen tot bekrachtiging van de ter uitvoering van dit artikel genomen besluiten.”

In geen van de betrokken gevallen werd het wetsontwerp tot bekrachtiging zonder verwijl ingediend. Het laat zich aanzien dat het wetsontwerp tot bekrachtiging van het koninklijk besluit van 5 december 2011 zelfs zéér laattijdig zal worden ingediend, vermits inmiddels reeds bijna twee jaar verstreken is. Vraag is wat de gevolgen kunnen zijn van het niet onmiddellijk indienen van een wetsontwerp ter bekrachtiging.

Door niet onmiddellijk – of van zodra dit mogelijk was – een wetsontwerp tot bekrachtiging in te dienen bij de Wetgevende Kamers neemt de uitvoerende macht het risico dat de rechtskracht aan de betrokken besluiten wordt ontnomen, doordat ze naar aanleiding van een annulatieberoep worden vernietigd door de Raad van State, afdeling Bestuursrechtspraak, of

²² Het ontworpen artikel 344, vijfde lid, van het WIB 92 evenals het ontworpen artikel 62*ter*, vijfde lid, van het Btw-wetboek bepalen dat ingeval van beroep tegen de beslissing van de tuchtoverheid hetzij bij de tuchtraad van beroep, hetzij bij de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg, de betwiste stukken aan de beroepsinstantie worden overgemaakt maar niet worden meegedeeld aan de administratie.

doordat het Grondwettelijk Hof naderhand de bekrachtigingswet vernietigt omdat de bekrachtiging niet binnen een relatief korte termijn is gebeurd.²³

Het is daarom aan te bevelen om in het vervolg zonder verwijl een wetsontwerp ter bekrachtiging bij de Wetgevende Kamers in te dienen.

TITEL 3 – BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE

Hoofdstuk 3 – Harmonisaties van onderzoeksbevoegdheid

Artikel 34

19. Er wordt verwezen naar de opmerking gemaakt bij artikel 22 van het ontwerp, die eveneens geldt voor artikel 34.

Artikel 36

20. Artikel 36 strekt tot invoeging van een artikel 62^{ter} in het Btw-wetboek. Het spoort volledig met de bepalingen die door artikel 26, 2°, van het ontwerp worden beoogd tot aanvulling van artikel 334 van het WIB 92, zodat hiervoor wordt verwezen naar de opmerkingen die zijn gegeven bij artikel 26, 2°, van het ontwerp.

Hoofdstuk 4 – Inwerkingtreding

Artikel 38

21. De in artikel 38 van het ontwerp gehanteerde datum van inwerkingtreding, zijnde 1 januari 2014, veronderstelt dat de aan te nemen wet wordt aangenomen én bekendgemaakt vóór 1 januari 2014. Mocht dit niet meer haalbaar blijken, dan zal de datum van inwerkingtreding dienovereenkomstig moeten worden aangepast.

²³ Zie in dit verband de arresten nrs. 60/2002 van 28 maart 2002 en 100/2003 van 17 juli 2003 van het Grondwettelijk Hof. In arrest nr. 60/2002 oordeelde het Hof dat, omdat de regeling beperkt was tot de omzetting van een aantal technische voorschriften van EG-richtlijnen waarbij de Koning in hoge mate gebonden was door de inhoud van de om te zetten bepalingen, de laattijdige bekrachtiging geen schending uitmaakt van het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. In arrest nr. 100/2003 werd geoordeeld dat doordat een koninklijk besluit door de wetgever niet was bekrachtigd binnen de termijn vastgesteld in de machtigingswet en doordat integendeel die termijn retroactief werd gewijzigd teneinde een niet-tijdige bekrachtiging te dekken, de wet inbreuk maakt op de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 170 ervan, en met het algemeen beginsel van niet-retroactiviteit van de wetten. Alhoewel beide arresten in een zeer specifieke context tot stand zijn gekomen, blijkt eruit wel dat het Grondwettelijk Hof telkens de wettigheid van de laattijdige bekrachtiging onderzoekt.

TITEL 4 – MODERNISERING VAN DE PATRIMONIUMDOCUMENTATIE

Hoofdstuk 1 – Rechtszekerheid - Betere identificatie van de partijen in de akten onderworpen aan de hypothecaire openbaarmaking en aan de formaliteit van de registratie

Artikel 40

22. Het tekstgedeelte “of er een kan aanvragen” *in fine* van het ontworpen artikel 139, § 1, eerste lid, tweede zin, van de hypotheekwet van 16 december 1851 (artikel 40, 1°, van het ontwerp), staat op gespannen voet met het begin van deze zin, aangezien deze ervan uitgaat dat de personen al over een rijksregisternummer “beschikken” of aan hen een identificatienummer in het bisregister “werd toegekend”. Hieromtrent om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde:

“Met het tekstdeel ‘of er een kan aanvragen’ wordt verwezen naar personen die in aanmerking komen om een bedoeld nummer toegekend te krijgen maar er nog geen hebben, en waarvoor de instrumenterende ambtenaar of de aanvrager (van de hypothecaire formaliteit) de aanmaak van dit nummer kan doen bewerkstelligen vóór het verlijden van de akte.”

Het zou de rechtszekerheid ten goede komen indien deze hypothese als een afzonderlijke zin zou worden geformuleerd.

Artikel 42

23. Teneinde in overeenstemming te zijn met de bedoeling van de stellers van het ontwerp, dient in het ontworpen artikel 1714, tweede lid, 1°, van het Burgerlijk Wetboek, te worden geschreven “bij gebrek aan toekenning van *één van de* voormelde identificatienummers, *wordt dit vervangen door vermelding van* hun woonplaats en hun datum en plaats van geboorte” in plaats van “bij gebrek aan toekenning van het voormelde identificatienummer, ook hun woonplaats en hun datum en plaats van geboorte”.

Teneinde in overeenstemming te zijn met de bedoeling van de stellers van het ontwerp, dient in het ontworpen artikel 1714, tweede lid, 2°, van datzelfde wetboek te worden geschreven “bij gebrek aan toekenning van het voormelde identificatienummer, *wordt dit vervangen door* hun maatschappelijke zetel” in plaats van “bij gebrek aan toekenning van het voormelde identificatienummer, ook hun maatschappelijke zetel”.

De tekst van artikel 42 van het ontwerp wordt best aangevuld met een overgangsbepaling die duidelijk maakt dat de voorziene regeling “niet van toepassing [zal zijn] voor de hernieuwing van een al bestaand schriftelijk huurcontract”, zoals vooropgesteld in de memorie van toelichting, alwaar is gesteld dat de verplichting tot nadere precisering van de partijen dus van toepassing is voor de nieuwe schriftelijke huurcontracten na voldoende

informatietermijn en ze niet van toepassing is voor de hernieuwing van een al bestaand schriftelijk huurcontract.²⁴

Artikelen 44 en 45

24. Om nadere toelichting gevraagd over de afwijkingen op de vermeldingsplicht bedoeld in de ontworpen artikelen 2bis, tweede lid, en 2ter, tweede lid, van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten (hierna: W. Reg.) (artikelen 44 en 45 van het ontwerp), antwoordde de gemachtigde:

“Artikel 2ter, tweede lid, is een permanente afwijking van de vermeldingsplicht opgenomen in het eerste lid. Het betreft hier onderhandse huurcontracten; op het ogenblik van het sluiten van het contract is het voor de partijen in de regel niet mogelijk om alsnog een nummer te laten aanmaken.

Artikel 2bis heeft betrekking op notariële akten in het kader van dewelke het voor de notaris veelal moet mogelijk zijn om de aanmaak van een bedoeld nummer (identificatienummer – ondernemingsnummer) te doen bewerkstellingen. (cf. art. 12 ventôse-wet).”

Uit het antwoord van de gemachtigde (“het ... veelal moet mogelijk zijn om de aanmaak van een bedoeld nummer ... te doen bewerkstellingen”) kan worden opgemaakt dat de adviesaanvrager er best aan doet om nogmaals de praktische uitvoerbaarheid van artikel 44 van het ontwerp te onderzoeken en hierbij na te gaan of voor bepaalde situaties niet alsnog in een uitzondering of in een overgangsregeling moet worden voorzien.

Hoofdstuk 2 – Andere wijzigingen van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten – Wijziging van het Wetboek der successierechten

Artikel 46

25. Om toelichting gevraagd over de vraag welke situaties worden beoogd door de omschrijving “behalve indien de termijnen voor beide formaliteiten van elkaar verschillen” in het ontworpen artikel 5bis, eerste lid, van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten (artikel 46 van het ontwerp), antwoordde de gemachtigde:

“de termijnen van de registratieformaliteit en de hypothecaire formaliteiten werden maximaal op elkaar afgestemd. Uitzondering hierop vormt de termijn voor de aanbidding ter registratie van een aanwijzing van lastgever (art. 159, 1° Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten– de commandverklaring): Brusselse Gewest + Waalse Gewest: 1^{ste} werkdag – Vlaamse Gewest: 5 werkdagen.”

Deze verduidelijking wordt best opgenomen in de memorie van toelichting.

²⁴ Zie de memorie van toelichting bij het ontwerp, p. 55.

Artikel 50

26. Om nadere toelichting gevraagd over de verwijzing naar “het” koninklijk besluit genomen ter uitvoering van artikel 2, derde lid, van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten in het ontworpen artikel 39, 1° en 4°, van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten (artikel 50, 2° en 4°, van het ontwerp), antwoordde de gemachtigde:

“Met ‘het’ koninklijk besluit ...’ wordt gerefereerd aan het koninklijk besluit dat bij toepassing van art. 2, derde lid W. Reg. de aanbieding ter formaliteiten (registratie en hypotheek) op een gedematerialiseerde wijze door bepaalde instrumenterende ambtenaren verplicht zal maken. Dit besluit hangt nauw samen met een aantal bepalingen in het ontwerp van wet (die het ‘DER’-project betreffen), en die, net als het K.B., in werking zullen treden op 1 april 2014.”

Ook deze gedachte die verwijst naar toekomstend recht, kan best in de memorie van toelichting tot uitdrukking worden gebracht.

Om nadere toelichting gevraagd wat wordt bedoeld met de passage “dezelfde regel geldt voor een akte bedoeld in artikel 5bis, tweede lid” in het ontworpen artikel 39, 4°, van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten (artikel 50, 4°, van het ontwerp), antwoordde de gemachtigde:

“beoogd worden andere administratieve akten dan deze van de federale aankoopcomités (vb. akte verleden door burgemeesters) en die nog op papier zullen worden aangeboden.”

Dergelijke voorbeelden ter verduidelijking kunnen nuttig in de memorie van toelichting worden vermeld.

Artikel 53 en 57

27. In de artikelen 53 en 57 van het ontwerp wordt verwezen naar artikel 18 van de wet van 25 ventôse jaar XI ‘op het notarisambt’, dat evenwel nog niet in werking getreden is. Hieromtrent om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde:

“Art. 18 van de wet van 25 ventôse jaar XI zal normaliter in werking treden op dezelfde datum als de bepalingen in verband met het DER-project in dit ontwerp.”

De Koning zal erop moeten toezien dat artikel 18 van de wet 25 ventôse jaar XI in werking is getreden vooraleer het nieuwe artikel 180bis, derde lid, van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten (artikel 57 van het ontwerp) in werking treedt (zie artikel 88, § 4, eerste lid, van het ontwerp).

Artikel 54

28. Om nadere toelichting gevraagd over de in artikel 54, 2° (dat strekt tot aanvulling van artikel 177, tweede lid, van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten), van het ontwerp voorziene delegatie aan de Koning waarbij deze ertoe wordt gemachtigd afwijkingen

toe te staan op de (verplichte) vermeldingen in elk artikel van het repertorium van de akten (“Welk soort afwijkingen worden beoogd en wat is de link tussen het repertorium en de noodzaak om af te wijken voor het elektronisch aanbieden van akten en geschriften ter registratie?”), antwoordde de gemachtigde:

“Thans kan de Koning enkel aanvullende vermeldingen voorschrijven (vb. door het toevoegen van een ten 7°). Artikel 29 van wet van 25 ventôse jaar XI laat het houden van het repertorium ook onder gedematerialiseerde vorm toe. Onder die vorm zullen wellicht niet alle voorgeschreven vermeldingen van art. 177 W.Reg vereist zijn om de administratie toe te laten haar controlerende rol op de ministeriële ambtenaren mogelijk te maken.”

Onder deze omstandigheden kan de delegatie worden aanvaard.

Artikel 58

29.1. Artikel 58, 1°, van het ontwerp strekt tot wijziging van artikel 181/1, eerste lid, van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten waardoor het personele toepassingsgebied van de verplichting tot inzageverlening in repertoria en akten en tot het verschaffen van inlichtingen, afschriften en uittreksels vervat in dat artikel 181/1, wordt uitgebreid. Thans slaat de verplichting enkel op “notarissen en gerechtsdeurwaarders” doch de plicht tot inzageverlening en het verschaffen van inlichtingen wordt met het ontwerp uitgebreid tot “bestuursoverheden en agenten van de Staat, provincies, gemeenten en openbare instellingen”.

Om toelichting gevraagd of deze bepaling ook slaat op de gewesten en gemeenschappen, antwoordde de gemachtigde:

“De verplichting tot inzage slaat ook op de Gemeenschappen en de Gewesten. In een dergelijke context wordt in het W. Reg. en W. Succ. aangenomen dat het woord ‘Staat’ (/Staatsinstellingen) ook de Gemeenschappen (/Gemeenschapsinstellingen) en de Gewesten (/Gewestinstellingen) omvat (vgl. art. 161, 1° Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten– beslissing RJ).”²⁵

²⁵ Artikel 161, 1°, van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten heeft betrekking op de kostenloze registratie van “akten in der minne verleden ten name of ten bate van Staat”. In de RJ databank waarnaar de gemachtigde verwijst wordt het volgende vermeld: “Nummer R161-1°/13-01

13. - Gemeenschappen, Gemeenschapscommissies en Gewesten.

01. - Worden, in het kader van de nieuwe staatsstructuren, voor de toepassing van artikel 161 met de Staat gelijkgesteld :

- de Gemeenschappen (de Vlaamse, de Franse en de Duitstalige Gemeenschap) en de Gewesten (het Vlaamse en het Waalse Gewest) ingesteld bij de artikelen 59bis en 107quater van de Grondwet en bij de bijzondere wet tot hervorming der instellingen van 8 augustus 1980 zoals gewijzigd bij de bijzondere wet van 8 augustus 1988;
- het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, ingesteld in uitvoering van artikel 107quater van de Grondwet bij de bijzondere wet met betrekking tot de Brusselse Instellingen van 12 januari 1989;
- de Gemeenschapscommissies (de Vlaamse, de Franse en de Gemeenschappelijke Gemeenschapscommissie), in uitvoering van de artikelen 59bis, § 4bis, tweede lid en 108ter, § 3 van de Grondwet ingesteld bij de bijzondere wet met betrekking tot de Brusselse Instellingen van 12 januari 1989.

(Besl. 11 oktober 1982, nr. E.E./87.837 en besl. van 25 september 1991, nr. E.L. 1027.)”

29.2. Er is geen bezwaar tegen het louter facultatief maken van de medewerking van de bestuursoverheden en agenten van de gemeenschappen en de gewesten aan de gegevensinzameling en dus de inzageverlening en het verschaffen van inlichtingen. Het strijdt evenwel in beginsel met het principe van de wederzijdse autonomie van de federale overheid en de gemeenschappen en de gewesten dat één van die overheden aan de bestuursoverheden en agenten van die andere overheden op een eenzijdige wijze specifieke verplichtingen zou opleggen in verband met de handhaving van de eigen regelgeving.

Dat neemt echter niet weg dat niet kan worden uitgesloten dat ter zake een eigenlijke verplichting aan de (bestuursoverheden en agenten van de) gemeenschappen en de gewesten zou kunnen worden opgelegd, maar dan op grond van de impliciete bevoegdheden waarvan het beginsel is vastgelegd in artikel 10 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980, wat impliceert dat het opleggen van die verplichting noodzakelijk is voor de uitoefening van de federale bevoegdheid, dat de aangelegenheid zich leent tot een gedifferentieerde regeling en dat de weerslag op de bevoegdheid van de gemeenschappen en de gewesten slechts marginaal is.

29.3. Indien de adviesaanvrager meent, wat artikel 58, 1°, van het ontwerp betreft, een beroep te kunnen doen op artikel 10 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980, dan spreekt het voor zich dat hij dit best verantwoordt in de memorie van toelichting in het licht van de hiervoor weergegeven criteria. Bovendien, indien het de bedoeling is deze verplichting op te leggen aan de (bestuursoverheden en agenten van de) gemeenschappen en de gewesten, dienen ze uitdrukkelijk in de wet zelf in de opsomming te worden vermeld, zo niet lijkt de regeling er niet op van toepassing.

Om elke juridische onzekerheid te vermijden, verdient het evenwel aanbeveling dat de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten een samenwerkingsakkoord zouden sluiten waarin wordt voorzien in een algemeen systeem van gegevensuitwisseling tussen de federale overheid en de gemeenschappen en de gewesten.²⁶

Hoofdstuk 6 – Wijzigingen van de wet van 25 oktober 1919 betreffende het in pand geven van de handelszaak, het disconto en het in pand geven van de factuur, alsmede de aanvaarding en de keuring van de rechtstreeks voor het verbruik gedane leveringen

Artikel 87

30. Om toelichting gevraagd waarom in het ontworpen artikel 12bis, 1°, b), van de wet van 25 oktober 1919 ‘betreffende het in pand geven van de handelszaak, het disconto en het in pand geven van de factuur, alsmede de aanvaarding en de keuring van de rechtstreeks voor het gebruik gedane leveringen’ (artikel 87 van het ontwerp) wordt voorzien in de mogelijkheid voor de Koning om af te wijken van de bepalingen van onder meer artikel 5 van die wet, antwoordde de gemachtigde:

“In feite is het de bedoeling de mogelijkheid te creëren om enkel af te wijken van artikel 5, eerste lid.”

²⁶ AdvRvS nr. 52.711/3 l.c.

In het ontworpen artikel 12*bis*, 1°, b), van de wet van 25 oktober 1919 dient dan ook “en 5” te worden vervangen door “en 5, *eerste lid*”.

In die omstandigheden geeft de voorziene delegatie aan de Koning geen aanleiding tot opmerkingen.

Hoofdstuk 7 – Inwerkingtreding

Artikel 88

31.1. Wat de datum van inwerkingtreding zoals bepaald in artikel 88, § 1, van het ontwerp betreft, wordt verwezen naar hetgeen hiervoor is opgemerkt met betrekking tot artikel 38 van het ontwerp.

31.2. Gevraagd of niet in een analoge inwerkingtreding dient te worden voorzien voor artikel 42 van het ontwerp (de inwerkingtreding geschiedt volgens artikel 88, § 1, van het ontwerp op 1 januari 2014) als voorzien in artikel 88, § 2, antwoordde de gemachtigde:

“De bepalingen van het Burgerlijk Wetboek dienen normaal in werking te treden. Aldus zullen deze huurcontracten die later ter registratie worden aangeboden, beantwoorden aan de voor de registratie opgelegde wettelijke voorwaarden.”

Artikel 42 betreft nochtans een belangrijke wijziging van het huurrecht die betrekking heeft op alle nieuwe schriftelijke huurovereenkomsten, en aan de miskennis ervan worden verschillende rechtsgevolgen verbonden. Om een daadwerkelijke toepassing van de nieuwe regeling mogelijk te maken, en geschillen en betwistingen zoveel als mogelijk te voorkomen, zou er goed aan worden gedaan om in een voldoende ruime termijn van inwerkingtreding te voorzien (1 januari 2014 is in dat opzicht krap), zodat de rechtsonderhorigen voldoende vertrouwd worden met de nieuwe regeling en zich eraan kunnen aanpassen.

TITEL 7 – ANDERE WIJZIGINGEN VAN HET WETBOEK DER SUCCESSIERECHTEN

Artikelen 93 en 94

32. Artikel 96, eerste lid, van het Wetboek der successierechten houdt de verplichting in om, na het overlijden van een titularis van een inschrijving of effect op naam, de overdracht, de overgang, de conversie of de betaling daarvan slechts te bewerkstelligen, na de daartoe aangestelde ambtenaar van de administratie van de belasting over de toegevoegde waarde, registratie en domeinen bericht te hebben gegeven van het bestaan van de inschrijving of het effect op naam, waarvan de overledene eigenaar is. Artikel 93, 2°, van het ontwerp beoogt in het betrokken lid toe te voegen dat het bericht dient te worden gegeven binnen een maand nadat kennis is gekregen van het overlijden. Door aldus een tijdsbepaling toe te voegen in de bepaling waarin de verplichting wordt omschreven, wordt de indruk gewekt dat na het verstrijken van die termijn, de overdracht, de overgang, de conversie of de betaling niet meer mogelijk zal zijn. Daarmee zouden derden worden gesanctioneerd voor een nalatigheid te wijten aan de instanties

vermeld in artikel 96, eerste lid, van het Wetboek der successierechten, wat niet te verantwoorden valt.

Wellicht is het veeleer de bedoeling om te bepalen, enerzijds, dat de overdracht, de overgang, de conversie of de betaling pas mag gebeuren nadat het bericht is gegeven en, anderzijds, dat het bericht moet worden gegeven binnen een maand nadat kennis is gekregen van het overlijden. Het verstrijken van die termijn zou dan tot gevolg hebben dat de instantie die in gebreke is, zich blootstelt aan sancties (zie artikel 130, eerste lid, van het Wetboek der successierechten), maar niet dat de overdracht, de overgang, de conversie of de betaling niet meer mogelijk zou zijn nadat het bericht, zij het laattijdig, is gegeven. Indien dit effectief de bedoeling is, zal de redactie van de betrokken bepaling aangepast moeten worden, bijvoorbeeld door de tijdsbepaling als een afzonderlijke zin toe te voegen aan het betrokken lid.

Deze opmerking geldt eveneens voor artikel 94, 2°, van het ontwerp.

Artikel 96

33. In het eerste lid van artikel 96 van het ontwerp wordt bepaald dat boek III van het Wetboek der successierechten opgeheven wordt (vanaf de tiende dag na de bekendmaking van de aan te nemen wet in het Belgisch Staatsblad), terwijl in het tweede lid van dat artikel wordt gesteld dat de bepalingen van boek III “in werking” blijven “voor de taksen die voorafgaan aan het einde van de uitwerking van het Derde Boek”. Dat laatste aspect is veeleer een overgangsbepaling dan een regeling van inwerkingtreding.

Aangezien het stelsel van de coördinatiecentra uitgedoofd is op 31 december 2010, wordt ter overweging gegeven artikel 96 van het ontwerp te stellen als volgt:

“Boek III van hetzelfde Wetboek wordt opgeheven met uitwerking met ingang van 1 januari 2011.

De bepalingen van boek III blijven echter van toepassing voor de taksen geheven voor de periode tot 31 december 2010.”

Hoofdstuk 2 – Wijzigingen aan de programmawet van 27 december 2004

Artikelen 99 en 104

34. De artikelen 99 (ontworpen artikel 420, § 4, vierde lid, van de programmawet van 27 december 2004) en 104 (ontworpen artikel 428, § 2, vierde lid, van dezelfde programmawet) van het ontwerp strekken ertoe om de Koning de bevoegdheid te geven om te bepalen wat wordt verstaan onder in de programmawet gebruikte termen en omschrijvingen.

Aangezien het om belastingregels gaat, dienen de essentiële elementen van de belasting bij wet te worden bepaald, zodat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van

één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is.²⁷ De artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.²⁸

Om in overeenstemming te zijn met deze uitgangspunten zou de bevoegdheid van de Koning moeten beperkt worden tot het “nader” bepalen van die wettelijke termen of omschrijvingen, zonder dat daarbij mag worden afgeweken van de wettelijke of gebruikelijke betekenis ervan.

*

²⁷ Zie bv. GwH 16 juni 2011, nr. 103/2011, B.5.1.

²⁸ *Ibid.*, B.5.2.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites ².

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis contient une série de mesures fiscales de nature diverse.

Il s'agit de dispositions relatives aux impôts sur les revenus (titre 2), à la taxe sur la valeur ajoutée (titre 3), à la modernisation de la documentation patrimoniale (titre 4), aux droits et taxes divers (titre 5), aux droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (titre 6), aux droits de succession (titre 7) et aux accises (titre 8).

Les principales mesures portent sur la révision de ce que l'on appelle la déduction de l'intérêt notionnel (article 6), le pouvoir d'investigation, plus précisément le droit de rétention des agents fiscaux (articles 22 et 34), et l'invocation par le contribuable du secret professionnel (articles 26 et 36), la numérisation des actes notariés et leur transmission par voie électronique à l'Administration générale de la Documentation patrimoniale du Service public fédéral Finances (bon nombre d'articles figurent dans le titre 4).

FORMALITÉS

3. Un formulaire « EIDDD : quick scan », qui concerne toutefois uniquement les titres 4 à 7 du projet et qui précise « *les autres titres ne produisent pas d'effets* », a été joint au dossier.

Il découle de l'article 19/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi du 5 mai 1997 'relative à la coordination de la politique fédérale de développement durable' que les avant-projets de loi, les projets d'arrêté royal et les propositions de décisions devant être soumises à l'approbation du Conseil des ministres, doivent en principe faire l'objet d'un examen préalable de la nécessité de réaliser une évaluation d'incidence au sens de l'article 2, 9°, de cette loi.

Les seuls cas dans lesquels l'examen préalable ne doit pas avoir lieu sont ceux qui sont fixés par l'arrêté royal du 20 septembre 2012 'portant exécution de l'article 19/1, § 1^{er}, deuxième alinéa, du chapitre V/1 de la loi du 5 mai 1997 relative à la coordination de la politique fédérale de développement durable'.

En l'espèce, il y a lieu d'observer que le motif indiqué (« *les autres titres ne*

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

² Eu égard au nombre élevé de demandes d'avis soumises à un délai que la chambre doit examiner et à l'ampleur du projet, le Conseil d'État n'a pas pu procéder à un examen approfondi de chacune de ses dispositions. Il convient donc de lire l'avis sous cette réserve.

produisent pas d'effets ») ne correspond à aucun des motifs d'exemption fixés à l'article 2 de l'arrêté royal du 20 septembre 2012. On n'aperçoit pas davantage quels motifs d'exemption mentionnés dans cet article pourraient s'appliquer.

Par conséquent, les titres 2 (Impôts sur les revenus), 3 (Taxe sur la valeur ajoutée) et 8 (Accises) du projet doivent encore faire l'objet d'un examen préalable de la nécessité de réaliser une évaluation d'incidence sur le développement durable.

Il faut également rappeler qu'en vertu de l'article 19/3, 1^o, de la loi du 5 mai 1997, l'accomplissement de la formalité visée constitue une condition pour qu'un projet de loi puisse être déposé devant les chambres législatives.

Enfin, le Conseil d'État observe encore que, bien que l'arrêté royal précité du 20 septembre 2012 ait déjà plus d'un an, il ressort des pièces jointes au projet que les différents formulaires qui sont mis à la disposition des administrations et des cabinets dans le cadre des obligations EIDDD ne sont toujours pas mis en conformité avec les motifs de dispense spécifiques de cet arrêté royal, ce qui peut être source de confusion.

4. Diverses dispositions du titre 4 du projet portent sur le traitement de données à caractère personnel.

Interrogé sur la question de savoir si ces dispositions ont été soumises pour avis à la Commission de la protection de la vie privée (ci-après : la Commission vie privée), le délégué a indiqué que l'obligation d'utiliser le numéro de registre national découle d'une suggestion de la Commission vie privée, comme il ressort notamment d'un avis transmis du Comité sectoriel du Registre national de cette commission du 18 avril 2012 concernant les baux et comme il est précisé plus avant dans l'exposé des motifs³. À ce sujet, il convient toutefois d'observer que la Commission vie privée ne s'est pas prononcée sur la manière dont le demandeur d'avis souhaite mettre en œuvre la suggestion émise par cette commission, et que les dispositions correspondantes contiennent par ailleurs différents aspects qui ne sont pas abordés dans l'avis précité.

Le projet soumis pour avis comprend de surcroît encore d'autres dispositions relatives au traitement de données à caractère personnel. On relèvera par exemple que dans les articles 93 et 94 du projet (articles 96 et 97, en projet, du Code des droits de succession) le champ d'application de l'obligation pour les institutions et personnes visées de fournir les données à caractère personnel à l'administration fiscale est étendu des « *habitant[s] du Royaume* » à tous les défunts. Invité à apporter des précisions à ce sujet, le délégué a fait savoir que ces articles n'avaient pas été soumis à la Commission vie privée.

L'avis de la Commission vie privée devrait être demandé pour toutes les dispositions pertinentes du projet, en application de l'article 29, § 1^{er}, de la loi du 8 décembre 1992 'relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel', lu au regard de l'article 28, paragraphe 2, de la directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 24 octobre 1995 'relative à la protection des personnes

³ Voir exposé des motifs de l'avant-projet de loi, p. 34.

physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données', en vertu duquel chaque État membre prévoit que les autorités de contrôle sont consultées lors de l'élaboration des mesures réglementaires ou administratives relatives à la protection des droits et libertés des personnes à l'égard du traitement de données à caractère personnel.

5. Si, consécutivement à l'évaluation d'incidence à réaliser dont il est question au point 3 et à l'avis à recueillir visé au point 4, des modifications devaient encore être apportées au projet, il y aura lieu de les soumettre au Conseil d'État, section de législation.

EXAMEN DU TEXTE

TITRE 1^{er} – DISPOSITION GÉNÉRALE

Article 1^{er}

6. Conformément à l'article 1^{er} du projet, la loi à adopter règle une matière visée à l'article 78 de la Constitution.

Si, dans son ensemble, le projet concerne effectivement une telle matière, il en va autrement des dispositions attribuant des pouvoirs au président du tribunal de première instance et à la Cour de cassation (article 334, alinéas 5 et 6, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 92) et article 62^{ter}, alinéas 6 et 7, en projet, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : C.T.V.A.) – articles 26 et 36 du projet), qui doivent être réputés relever de l'article 77, alinéa 1^{er}, 9^o, de la Constitution.

Les dispositions précitées doivent par conséquent être regroupées dans un projet de loi distinct qui peut, le cas échéant, être conçu comme un projet visant à insérer les dispositions précitées dans le projet à l'examen, étant entendu qu'il faudra alors veiller à ce que les deux lois à adopter entrent en vigueur à la même date.

TITRE 2 – IMPÔTS SUR LES REVENUS

Chapitre 1^{er} – Détermination des revenus imposables

Article 4

7. L'article 4 du projet vise à modifier l'article 145³³ du C.I.R. 92. Les 1^o et 2^o de l'article 4 ont pour objet d'adapter l'article 145³³, § 1^{er}, d) et j), du C.I.R. 92 en ce sens qu'il n'est plus exigé que pour bénéficier de la réduction d'impôt pour des libéralités faites en argent, les institutions concernées – respectivement les institutions culturelles et les institutions qui ont pour but la conservation ou la protection des monuments et sites, et qui répondent à certaines conditions – soient agréées par le Roi, mais soient désormais agréées « comme telles » respectivement « par le ministre des Finances et le ministre communautaire compétent » et « par le ministre des Finances et par le ministre régional ou communautaire compétent ».

Le délégué a commenté la portée de la modification comme suit :

« Terwijl in de bestaande erkenningsprocedure de bevoegde gewestminister of gemeenschapsminister slechts een adviesbevoegdheid heeft, kent de voorgestelde erkenningsprocedure hem een beslissingsbevoegdheid toe ».

8. L'attribution directe de compétences à un ministre par le législateur signifie que ce dernier empiète sur une prérogative qui revient en principe au Roi en tant que chef du pouvoir exécutif fédéral (article 37 de la Constitution). L'habilitation que le projet confère au Ministre des Finances doit être remplacée par une habilitation au Roi. Il revient au Roi, le cas échéant, d'attribuer le pouvoir d'agrément à un ministre.

9. L'autorité fédérale est exclusivement compétente pour les réductions d'impôt fédérales, de sorte que la question se pose de savoir sur quelle base les dispositions en projet confèrent des pouvoirs décisionnels aux ministres des communautés et des régions.

En vertu de l'article 35, alinéa 2, de la Constitution, le législateur fédéral ne peut pas transférer de compétences aux communautés ou aux régions par loi ordinaire. En outre, il convient d'attirer l'attention sur le principe de l'autonomie des communautés et des régions, en vertu duquel l'autorité fédérale, d'une part, ne peut pas imposer d'obligations aux communautés ou aux régions, tandis que, d'autre part, elle ne peut pas subordonner l'exercice de ses propres compétences à la coopération des communautés ou des régions. Si l'autorité fédérale veut s'assurer de la coopération des communautés ou des régions, il convient, s'il existe suffisamment de points de rattachement avec les compétences des communautés ou des régions, de conclure à cet effet un accord de coopération au sens de l'article 92*bis*, § 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles'.

Il n'est toutefois pas interdit à l'autorité fédérale, dans le cadre de ses propres compétences, d'attacher des effets juridiques à l'agrément ou au subventionnement par une autre autorité. La solution pourrait dès lors consister à ajouter, à l'actuel article 145³³, § 1^{er}, d) et j), du C.I.R. 92, la condition d'être agréé par l'autorité communautaire ou régionale compétente soit comme institution culturelle soit comme institution qui a pour but la conservation ou la protection des monuments et sites.

Articles 5 et 6

10. Les articles 5 et 6 du projet visent à modifier la déduction pour capital à risque (également appelée « déduction des intérêts notionnels ») à la suite d'un arrêt du 4 juillet 2013 de la Cour de justice de l'Union européenne ⁴.

Dans cet arrêt, la Cour de justice a jugé que la déduction pour capital à risque visée aux articles 205*bis* à 205*nonies* du C.I.R. 92 viole la liberté d'établissement prévue à l'article 49 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE). Selon la Cour de justice, l'article 49 du TFUE doit « être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation

⁴ C.J.U.E., 4 juillet 2013, C-350/11, Argenta Spaarbank NV c. Belgische Staat.

nationale en vertu de laquelle, pour le calcul d'une déduction accordée à une société assujettie intégralement à l'impôt dans un État membre, la valeur nette des actifs d'un établissement stable situé dans un autre État membre n'est pas prise en compte, lorsque les bénéfices dudit établissement stable ne sont pas imposables dans le premier État membre en vertu d'une convention préventive de la double imposition, alors que les actifs attribués à un établissement stable situé sur le territoire de ce premier État membre sont pris en compte à cet effet ».

11. D'après le délégué, le dispositif inscrit dans le projet en vue de donner suite à l'arrêt de la Cour de justice peut se résumer comme suit :

« De wijziging van artikel 205ter WIB 92 heeft tot gevolg dat de aftrek voor risicokapitaal initieel wordt berekend op de wereldwijde activa. Hierin is dus ook het gedeelte van de aftrek voor risicokapitaal begrepen dat is berekend op het deel van het eigen vermogen dat toerekenbaar is aan de vaste inrichtingen en onroerende goederen gelegen in een land met dubbelbelastingverdrag.

De herstelling van artikel 205quinquies WIB 92 heeft tot doel om de aftrek voor risicokapitaal zoals berekend in artikel 205ter en 205quater WIB 92 te verminderen in het geval de vennootschap een of meerdere vaste inrichtingen of onroerend goederen aanhoudt in een land waarmee België een dubbelbelastingverdrag aanhoudt.

In het geval deze inrichtingen of onroerend goederen zich bevinden in een lidstaat van de EER, wordt de aftrek voor risicokapitaal (205ter en 205quater WIB 92) verminderd met het laagste van de twee volgende bedragen: namelijk enerzijds het deel van de aftrek voor risicokapitaal dat berekend is op het eigen vermogen van deze onroerende goederen of vaste inrichtingen en anderzijds het positieve resultaat afkomstig van deze buitenlandse vaste inrichtingen of onroerende goederen (nieuw artikel 205quinquies, eerste lid WIB 92). Anders gezegd wordt de aftrek voor risicokapitaal zoals berekend in artikelen 205ter en 205quater WIB 92 verminderd met het deel van de aftrek voor risicokapitaal dat berekend is op het eigen vermogen van deze onroerende goederen of vaste inrichtingen tenzij de winst behaald in deze vaste inrichtingen of onroerende goederen lager is ».

L'exposé des motifs donne et évalue trois exemples concrets (sociétés A, B et C). Le délégué s'est en outre vu soumettre l'exemple d'une société D ayant deux établissements, à savoir un établissement belge avec 100 de bénéfices et un capital à risque qui donne droit à une déduction maximale de 21, et un établissement néerlandais avec 10 de bénéfices et un capital à risque qui donne droit à une déduction maximale de 22. Il a évalué cet exemple comme suit :

« In toepassing van de overeenkomst tussen België en Nederland tot het vermijden van dubbele belasting wordt de winst behaald in de Nederlandse inrichting vrijgesteld. Hierdoor bedraagt de belastbare basis voor toepassing van de aftrek voor risicokapitaal 100.

De aftrek voor risicokapitaal berekend op basis van de artikelen 205ter en 205quater WIB 92 bedraagt $21 + 22 = 43$. Aangezien de vennootschap beschikt over een vaste inrichting die gelegen is in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten, maar deze inrichting een resultaat heeft behaald dat kleiner is dan het deel van de aftrek voor risicokapitaal berekend op de activa van deze vaste inrichting, wordt de aftrek voor risicokapitaal in toepassing van artikel 205quinquies, eerste lid, WIB 92 verminderd met het positieve resultaat dat afkomstig is van deze inrichting. Aangezien het positieve resultaat van de

Nederlandse inrichting 10 bedraagt, wordt de in België belastbare winst verminderd met een totale aftrek van 33 ».

On peut résumer le résultat des différents cas exposés dans les différents exemples comme suit :

	Établissement belge	Établissement néerlandais	Établissement angolais	Résultat Déduction
Société A	100 21	(110) (22)		100 21
Société B	100 21	(110) (22)	120 23	220 44
Société C	100 21	-110 22	120 23	110 66
Société D	100 21	(10) 22		100 33 ⁵

12. Il ressort des exemples donnés qu'il existe une différence de traitement entre la déduction pour capital à risque relative aux actifs d'un établissement stable situé dans un autre État membre de l'Espace économique européen (ci-après : EEE) avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, et la déduction pour capital à risque relative aux actifs d'un établissement stable situé en Belgique. Comme il ressort du premier alinéa de l'article 205*quinquies*, en projet, du C.I.R. 92, la déduction dans le premier cas est diminuée soit du résultat positif généré par les actifs étrangers soit du montant déterminé conformément à l'alinéa 3, tandis que ce n'est vrai dans le deuxième cas. Ce n'est que si l'établissement stable situé dans un autre État membre de l'EEE enregistre des pertes que la déduction pour capital à risque relative aux immobilisations sera prise en compte de la même manière (voir exemple 3 dans l'exposé des motifs).

Invité à réagir à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« De regering is er van overtuigd dat met de maatregel die vervat zit in artikel 5 en 6 van dit wetsontwerp de belemmering van de vrijheid van vestiging wordt weggenomen.

Door de bepalingen worden wat betreft de aftrek voor risicokapitaal de Belgische vennootschappen die een vaste inrichting aanhouden in een lidstaat waarmee het Koninkrijk België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten, en Belgische vennootschappen die een vaste inrichting hebben op het Belgische grondgebied of in een derde land waarmee het Koninkrijk België geen dergelijk verdrag heeft afgesloten, fiscaal gelijk behandeld – dat wil zeggen dat hun het voordeel van de aftrek voor risicokapitaal wordt toegekend.

Het arrest betekent niet dat er afbreuk wordt gedaan aan het recht van de lidstaat om de totale winst van de op zijn grondgebied gevestigde vennootschappen te belasten. Immers bepaalt het Hof van Justitie in het arrest van 4 juli 2013 in de zaak Argenta Spaarbank (C-350/11) nergens dat het deel van aftrek voor risicokapitaal dat toerekenbaar

⁵ Résultat obtenu par l'opération suivante : 21+ 22 - 10 = 33.

is aan onroerende goederen of vaste inrichtingen gelegen in een land met dubbelbelastingverdrag a priori moet worden afgetrokken van de in België behaalde winst ».

13. Une société possédant un établissement stable qui obtient un résultat supérieur à la partie pour la déduction pour capital à risque calculée sur les immobilisations de cet établissement stable (dans le premier exemple la société A) sera traitée différemment selon que l'établissement se situe ou non aux Pays-Bas. Si tel est le cas, seul 21 sera déduit de la base imposable. Si cet établissement avait également été situé en Belgique, la déduction aurait été de 43. On ne peut donc pas se rallier à l'explication du délégué selon laquelle il y a une égalité de traitement en matière fiscale.

Une observation identique peut être formulée à l'égard d'une société ayant un établissement stable qui obtient un résultat positif inférieur à la partie pour la déduction pour capital à risque calculée sur les immobilisations. L'exemple supplémentaire concernant la société D donne pour résultat une déduction de 33 si l'établissement se situe aux Pays-Bas et une déduction de 43 si l'établissement est situé en Belgique. Ici non plus, il n'est pas question d'égalité de traitement.

Dès lors, le Conseil d'État ne peut que conclure que le dispositif à l'examen constitue encore actuellement une entrave à la liberté d'établissement, de sorte qu'il doit pouvoir être justifié par des raisons impérieuses d'intérêt général. L'exposé des motifs devrait en tout cas indiquer clairement pourquoi les auteurs du projet estiment que cette entrave est néanmoins justifiée.

À cet égard, on pourrait tenir compte de l'appréciation par la Cour de justice de la justification invoquée dans l'affaire *Argenta*⁶, à laquelle le projet à l'examen ne répond pas.

L'avantage fiscal vise une réduction générale du taux auquel la société principale est soumise et n'est compensé par aucun prélèvement fiscal déterminé (voir point 44 de l'arrêt)⁷. Il n'existe pas de lien direct entre l'avantage calculé en tenant compte des actifs et l'imposition du rendement généré par ces derniers (voir point 46 de l'arrêt)⁸. Le régime n'impose pas comme condition la réalisation ou l'imposition effective de revenus (voir point 47 de l'arrêt)⁹.

⁶ C.J.U.E., 4 juillet 2013, C-350/11, *Argenta Spaarbank NV c. Belgische Staat*, points 36 à 58.

⁷ Le point 44 de l'arrêt s'énonce comme suit : « Or, cet avantage, qui a pour effet de réduire le taux effectif de l'impôt sur les sociétés auquel est soumise la société principale, n'est compensé, dans l'affaire au principal, par aucun prélèvement fiscal déterminé ».

⁸ Le point 46 de l'arrêt s'énonce comme suit : « Toutefois, il n'existe pas de lien direct, au sens de la jurisprudence rappelée au point 42 du présent arrêt, entre l'avantage calculé en tenant compte des actifs et l'imposition du rendement généré par ces derniers ».

⁹ Le point 47 de l'arrêt s'énonce comme suit : « En effet, la réglementation en cause au principal requiert uniquement que les revenus éventuellement réalisés par ledit établissement stable soient imposables en Belgique, mais ne conditionne pas l'octroi de l'avantage en question à leur réalisation effective, ni à leur imposition effective. Dès lors, le régime concerné admet une situation dans laquelle, lorsque les revenus d'un établissement stable sont imposables en Belgique, mais que cet établissement n'a pas généré de revenus, les actifs de celui-ci soient pris en compte pour le calcul de la déduction appliquée à la société à laquelle il appartient ».

Concernant la justification sur la base du principe de territorialité et de la répartition des pouvoirs d'imposition, telle qu'elle découle de la convention belgo-néerlandaise, la Cour a jugé ce qui suit (voir points 51 et 52 de l'arrêt) :

« 51. Toutefois, la circonstance qu'un État membre a, dans une convention visant à éviter les doubles impositions, conclu avec un autre État membre, convenu que les bénéfices imputables à un établissement stable situé dans cet autre État membre sont imposables dans ce seul dernier État membre et que, par conséquent, le premier État membre ne peut exercer sa compétence d'imposition sur les bénéfices imputables audit établissement stable ne saurait justifier systématiquement tout refus d'octroi d'un avantage à la société établie sur le territoire de ce premier État membre à laquelle appartient ledit établissement stable.

52. Un tel refus reviendrait à justifier un traitement différencié au seul motif qu'une société située dans un État membre a développé une activité économique transnationale qui n'a pas de vocation à générer des recettes fiscales au profit de cet État membre ».

La déduction fiscale pour capital à risque est calculée forfaitairement et non proportionnellement au bénéfice généré par les actifs, si bien que l'imputation de la déduction fiscale aux actifs d'un établissement stable ne peut se justifier par la détermination des bénéfices, fondée sur la convention préventive de la double imposition, de l'établissement stable (points 56 et 57 de l'arrêt)¹⁰.

L'argument du délégué selon lequel « het Hof van Justitie in het arrest van 4 juli 2013 in de zaak Argenta Spaarbank (C-350/11) nergens [bepaalt] dat het deel van aftrek voor risicokapitaal dat toerekenbaar is aan onroerende goederen of vaste inrichtingen gelegen in een land met dubbelbelastingverdrag a priori moet worden afgetrokken van de in België behaalde winst » ne convainc en tout cas pas. La Cour considère en effet (voir point 30 de l'arrêt) :

« Toutefois, force est de relever que le gouvernement belge a admis à l'audience que, même si la déduction pour capital à risque était calculée séparément, par rapport aux actifs de l'établissement stable, et devait être appliquée en priorité aux bénéfices de cet établissement, un éventuel excédent serait déduit des bénéfices réalisés par la société principale. Ainsi, il ne résulte pas de l'argumentation invoquée par ledit gouvernement que la société principale résidente serait dans l'impossibilité de bénéficier, pour la réduction de sa base d'imposition, de la déduction pour capital à risque calculée en tenant compte des actifs de l'établissement stable situé dans un État membre autre que le Royaume de Belgique ».

¹⁰ Les points 56 et 57 de l'arrêt s'énoncent comme suit :

« 56 Enfin, s'agissant de l'argument du gouvernement belge tiré du traitement parallèle qu'il conviendrait d'accorder à la déduction fiscale des intérêts d'emprunts utilisés pour constituer les actifs imputables à un établissement stable, d'une part, et au traitement des capitaux propres attribués à un établissement stable, d'autre part, il convient de relever que ce gouvernement admet lui-même le caractère forfaitaire de la déduction pour capital à risque qui est calculée par rapport aux capitaux propres de la société concernée et non pas au prorata des bénéfices imposables générés par les actifs de celle-ci.

57 Dès lors, ledit gouvernement ne saurait soutenir que la convention belgo-néerlandaise et, en particulier, les stipulations de celle-ci relatives à la détermination des bénéfices d'un établissement stable et à la prise en compte, à cet effet, des dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement s'opposent à la prise en compte, pour le calcul de la déduction pour capital à risque, des actifs attribués à un établissement stable dont les revenus ne sont pas imposables, en vertu de cette convention, en Belgique ».

Force est dès lors de conclure que le régime à l'examen porte atteinte à la liberté d'établissement, même si le dernier mot à ce sujet revient évidemment à la Cour de justice.

14. Bien que l'arrêt *Argenta* n'ait pas abordé la compatibilité du régime avec la libre circulation des capitaux, il n'est pas exclu que le régime en projet pose également problème au regard de cette liberté (article 63 du TFUE). Si tel est le cas, la limitation du régime en projet aux États membres de l'EEE fait problème dès lors que l'article 63, paragraphe 1, du TFUE interdit toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres « et les pays tiers »¹¹. L'interdiction ne se limite donc pas aux États membres de l'EEE.

Le délégué déclare toutefois que la libre circulation des capitaux ne s'applique pas :

« Om zich te kunnen beroepen op het vrij verkeer van kapitaal zoals bedoeld in artikelen 63 en 65 VWEU is het noodzakelijk dat er een effectieve betaling of overdracht van kapitaal plaats vindt. Dit betekent dat de aftrek voor risicokapitaal zich buiten het toepassingsgebied van het vrij verkeer van kapitaal bevindt, aangezien deze belastingvermindering niet gepaard gaat of niet afhankelijk is van een effectieve verplaatsing van kapitaal. De aftrek voor risicokapitaal verschilt in dat opzicht wezenlijk van een dividenduitkering, een andere belasting aan de bron, of een 'echte' betaling van interesten ».

Il s'avère cependant qu'il faut interpréter plus largement l'interdiction de principe concernant les restrictions à la circulation des capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers :

« The prohibition of restrictions on movements of capital aims at more than eliminating discrimination based on nationality on the financial markets and precludes all rules which make free movement of capital illusory by preventing market participants from investing in other Member States or by rendering it difficult for undertakings to raise capital in another Member State¹² Accordingly, national measures dissuading nationals of the Member State in question from taking out loans or making investments in other Member States¹³ (...) are incompatible with the free movement of capital »¹⁴.

À première vue, la libre circulation des capitaux paraît également s'appliquer dans le cas d'un établissement stable situé dans un pays tiers avec lequel une convention préventive de

¹¹ C.J.U.E., 18 décembre 2007, C-101/05, *Skatteverket c. A*, point 20.

¹² Note 502 dans l'ouvrage cité : ECJ, Case C-35/98 *Verkooijen* [2000] E.C.R. I-4071, paras 34-35.

¹³ Note 503 dans l'ouvrage cité : ECJ, Case C-484/93 *Svensson and Gustavsson* [1995] E.C.R. I-3955, paras 9-10; ECJ, Case C-222/97 *Trummer and Mayer* [1999] E.C.R. I-1661, para. 26; ECJ, Case C-439/97 *Sandoz* [1999] E.C.R. I-7041, para. 19. See also ECJ, Case C-478/98 *Commission v Belgium* [2000] E.C.R. I-7587, para. 20 (prohibition of acquisition of securities for loans issued abroad); ECJ, Case C-367/98 *Commission v Portugal* [2001] E.C.R. I-4731, paras 45-46; ECJ, Case C-483/99 *Commission v France* [2002] E.C.R. I-4781, paras 40-42 (« golden shares »; requirement for approval of the acquisition of holdings in privatised companies); ECJ, Case C-98/01 *Commission v United Kingdom* [2003] E.C.R. I-4641, paras 38-50; ECJ, Joined Cases C-282/04 and C-283/04 *Commission v Netherlands* [2006] E.C.R. I-9141, paras 18-31 (restriction on the possibility of buying voting shares in a privatised company); ECJ, Case C-319/02 *Manninen* [2004] E.C.R. I-7477, paras 20-23; ECJ, Case C-292/04 *Meilicke and Others* [2007] E.C.R. I-1835, paras 20-24 (tax credit not applicable to dividends from companies established in other Member States); ECJ, Case C-112/05 *Commission v Germany* [2007] E.C.R. I-8995, paras 38-56 (« Volkswagen »; capping of shareholders' voting rights).

¹⁴ K. LENAERTS et P. VAN NUFFEL, *European Union Law*, 2011, Sweet & Maxwell, 286.

la double imposition a été conclue ¹⁵ : dans la mesure où un investissement dans un établissement stable situé dans un pays tiers ne peut pas être pris en considération pour la déduction pour capital à risque, il s'agit en effet d'une mesure nationale qui décourage les investissements dans les pays tiers.

Eu égard au bref délai qui lui a été imparti pour donner son avis, le Conseil d'État n'a toutefois pas pu examiner ce point plus avant. Les auteurs du projet devront examiner cet aspect de manière plus approfondie et, le cas échéant, pouvoir justifier la restriction aux États membres de l'EEE.

15. L'article 205^{quinquies}, en projet, du C.I.R. 92 (article 6 du projet) présente une différence terminologique, qui reflète peut-être aussi une différence sur le fond. L'article 205^{quinquies}, alinéa 1^{er}, 2^o, en projet, fait mention du « résultat positif généré par ces actifs étrangers », alors que l'alinéa 1^{er} ne porte pas sur les actifs étrangers, mais sur les établissements stables, les immeubles et certains droits. On n'aperçoit pas si le résultat positif vise autre chose que le résultat des établissements stables, des immeubles et des droits. L'exposé des motifs devrait donner une justification pour une éventuelle différence.

Chapitre 2 – Établissement de l'impôt

Article 22

16. Selon l'article 315^{ter}, alinéa 3, en projet, du C.I.R. 92, le procès-verbal de rétention fait foi jusqu'à preuve du contraire.

La Cour constitutionnelle a souligné qu'une telle règle constitue une exception à la règle générale selon laquelle un procès-verbal vaut en tant que simple renseignement, et dès lors également au régime de la libre administration de la preuve en matière répressive, selon lequel le juge apprécie, en fonction de sa propre conviction, la valeur probante d'un élément déterminé, de sorte que la différence de traitement qui résulte de l'exception prévue par la disposition en projet doit être raisonnablement justifiée et ne peut restreindre de manière disproportionnée les droits du prévenu ¹⁶.

Les auteurs du projet doivent vérifier si l'attribution d'une valeur probante particulière au procès-verbal de rétention visé à l'article 315^{ter}, alinéa 3, en projet, du C.I.R.92, est adéquatément justifiée. Si tel est effectivement le cas, il est recommandé de reproduire cette justification dans l'exposé des motifs.

¹⁵ Voir également C.J.U.E. (grande chambre), 13 novembre 2012, C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation c. Commissioners of Inland Revenue et The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, points 90 à 103.

¹⁶ Voir par exemple : C.C., 6 avril 2000, n° 40/2000, B.14.1; C.C., 14 février 2001, n° 16/2001, B.12.1; C.C., 14 octobre 2010, n° 111/2010, B.12.3.

Article 26

17.1. L'article 26, 2°, du projet a pour objet de compléter l'article 334 du C.I.R. 92 par des alinéas 2 à 7. Cet ajout vise l'élaboration d'une procédure en vue d'apprécier si une demande de renseignements ou de production ou de rétention de livres et documents, sollicitée par l'administration, se concilie avec le respect du secret professionnel dans les cas où la personne requise en vertu des articles 315, alinéas 1^{er} et 2, 315bis, alinéas 1^{er} à 3, 315ter, 316 et 322 à 324 du même Code, se prévaut du secret professionnel.

À cet égard, une distinction est opérée entre les cas où l'examen concerne ou non la situation fiscale du contribuable même. Dans le cas où l'examen concerne la situation fiscale du contribuable même, le secret professionnel ne peut être invoqué que lorsque les droits de tiers protégés par celui-ci sont ou pourraient être compromis.

17.2.1. En ce qui concerne l'article 26, 2°, du projet (article 334, alinéas 2 à 7, en projet, du C.I.R. 92), plusieurs observations doivent être formulées.

17.2.2. Tout d'abord, le pouvoir de décision concernant l'appréciation de savoir si la demande de l'administration se concilie ou non avec le secret professionnel est attribué en premier lieu à « l'autorité disciplinaire territorialement compétente ». Toutefois, la question se pose de savoir ce qui se passe lorsque, dans les cas où la personne requise à l'égard de laquelle s'applique un secret professionnel, invoque celui-ci en l'absence d'ordre professionnel, d'institut ou d'organisme indépendants investis d'un pouvoir disciplinaire. Cette situation concerne par exemple certains professionnels de la santé, assistants sociaux, etc., qui, conformément à la jurisprudence, relèvent de la définition « toutes autres personnes dépositaires, par état ou par profession, des secrets qu'on leur confie » au sens de l'article 458 du Code pénal. La question se pose dès lors de savoir si, dans ces situations, l'article 458 du Code pénal s'applique sans restrictions dans la mesure où cet article dispose que ces personnes ne peuvent pas faire l'objet de sanctions pénales lorsque la loi les oblige à divulguer des secrets, de sorte que dans ces cas (voir par exemple les articles 315, 316 et 322 du C.I.R. 92), leur devoir de discrétion est levé par la loi sans qu'elles puissent encore se prévaloir du secret professionnel devant l'administration fiscale en l'absence d'un quelconque organe disciplinaire compétent à leur égard.

Aux questions qui lui ont été posées à ce propos, le délégué a répondu ce qui suit :

« Ontwerpartikelen 26 en 36 doen op geen enkele manier afbreuk aan het strafrechtelijk gesanctioneerd beroepsgeheim. De ontwerpbepalingen hebben enkel tot doel (zoals art. 334 WIB 92 vandaag al) te voorzien in een gelijklopende procedure volgens dewelke betwistingen omtrent de inroeping van het beroepsgeheim bij onder meer een vraag om inlichtingen kunnen worden geregeld. Deze procedure vereist het bestaan van een tuchtorgaan. Indien er geen dergelijk tuchtorgaan is, kan de procedure niet worden toegepast. Dit betekent evenwel niet dat de belastingplichtige zich niet kan beroepen op zijn beroepsgeheim. Het zal dan aan de belastingadministratie zijn om de inroeping ervan te beoordelen. Een en ander wordt bevestigd in de huidige commentaar op het WIB92:

Nummer 334/9

Bepaalde personen zijn tot het beroepsgeheim gehouden hoewel hun beroep niet georganiseerd is of zonder dat het statuut van hun beroep voorziet in een tuchtoverheid

die gemachtigd is advies te verstrekken nopens de grenzen van hun plicht tot geheimhouding.

In dat geval moet de administratie zelf een standpunt innemen ten aanzien van het bezwaar opgeworpen door de belastingplichtige die het beroepsgeheim aanvoert. Maar, om zich dienaangaande uit te spreken, moet ze zich laten leiden door de rechtsleer en de rechtspraak, en inzonderheid door de interpretatie welke door de Hoven en rechtbanken aan art. 458 van het Strafwetboek wordt gegeven (zie *Parl.st.* Senaat, zitting 1961-1962, doc. nr. 366, blz. 294).

Desnoods, dient het geval aan het Hoofdbestuur te worden voorgelegd ».

Reste à savoir si, dans les cas où il n'y a pas d'organe professionnel disciplinaire, il est justifié, eu égard à la nature du secret professionnel qui, s'il n'est pas absolu, n'en est pas moins lié, dans le chef du bénéficiaire de la protection¹⁷, à l'exercice et à la protection de certains droits fondamentaux, que l'administration fiscale statue¹⁸ elle-même sur la question de savoir si l'invocation de ce secret professionnel se concilie avec les demandes de renseignements, de production ou de rétention qu'elle a formulées. Cette question se pose d'autant plus dès lors que dans les cas où il existe bel et bien un tel organe disciplinaire, mais pas de chambre de recours au sein de l'autorité disciplinaire, la demande peut encore être soumise à un juge, à savoir le président du tribunal de première instance. En effet, force est de constater qu'un nouveau régime est actuellement mis en place qui permet uniquement à certaines personnes soumises à l'obligation de secret de s'en prévaloir, alors que pour d'autres personnes soumises à l'obligation de secret, l'administration même continuera de statuer, ce qui est sérieusement contestable au regard du principe d'égalité. Le fait qu'il n'existe pas, pour cette dernière catégorie, d'organe disciplinaire pour statuer à ce sujet ne semble pas suffire pour justifier cette différence de traitement. L'élaboration d'un régime approprié doit être envisagée pour cette dernière catégorie, qui leur permettra également de soumettre à un juge leur demande de respecter leur devoir de discrétion préalablement à la divulgation de l'information.

17.2.3. En outre, la question se pose de savoir s'il est admissible, en l'absence d'une décision notifiée à l'autorité disciplinaire compétente dans un délai d'un mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'expédition de la demande de l'administration, que cette demande soit réputée conciliable avec le respect du secret professionnel. Invité à fournir des éclaircissements à propos d'une disposition similaire insérée dans l'article 36 du projet, le délégué a donné la réponse suivante :

« Ontworpen artikel 62ter WBTW (artikel 36 voorontwerp) hangt samen met nieuw artikel 334 WIB 92 (artikel 26 voorontwerp).

Op dit ogenblik wordt geen termijn bepaald in artikel 334 van het WIB 92 voor het nemen van een beslissing door de territoriaal bevoegde tuchtoverheid. De wettekst blijft ook stil over de gevolgen van het uitblijven van een beslissing. In de praktijk vormt deze situatie een belemmering, in het bijzonder wanneer een beslissing laattijdig wordt genomen of helemaal uitblijft, waardoor het onderzoek (vaak onnodig) aansleept, en de rechten van de Schatkist in gevaar kunnen komen. De wetgever wenst beide punten nu

¹⁷ Par « bénéficiaire de la protection », on entend la personne qui a confié ses secrets à celle qui est tenue au secret professionnel.

¹⁸ Pour un examen du pouvoir de décision de l'administration fiscale sur la base de l'article 334 du C.I.R. 92, actuellement en vigueur, voir M. MAUS, *De fiscale controle*, Bruges, die Keure, 2005, n° 342.

explicitet te verduidelijken. De territoriaal bevoegde tuchtoverheid krijgt één maand de tijd om een beslissing te nemen. Indien geen beslissing wordt genomen binnen deze termijn, wordt de vraag om inlichting of de overlegging van boeken en bescheiden geacht positief te moeten worden beantwoord, in het voordeel van de administratie. Indien de belastingplichtige zich niet kan verzoenen met dit resultaat, kan hij beroep aantekenen, naargelang het geval, bij de tuchtraad in beroep of de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg ».

Même si l'on peut comprendre la nécessité pour l'administration de préserver les intérêts financiers des autorités, une telle décision positive tacite en faveur de l'administration ne semble que difficilement admissible et ce pour plusieurs raisons.

En premier lieu, le délai d'un mois dans lequel l'autorité disciplinaire compétente est tenue de statuer est relativement court et ne pourra sans doute pas être respecté en toutes circonstances (par exemple en période de vacances). Il y aurait lieu, à tout le moins, de prévoir, sous la forme d'un ajout dans le projet, la possibilité que l'autorité disciplinaire communique dans ce même délai d'un mois, par décision motivée, qu'elle a prolongé le délai dans lequel elle est tenue de statuer (par exemple par un délai supplémentaire d'un mois) ou que l'autorité disciplinaire puisse demander à l'administration une prolongation du délai initial si celle-ci est adéquatement justifiée.

En outre, le recours à la technique de la décision positive tacite en faveur de l'administration paraît difficilement compatible avec la constatation que le secret professionnel de certains groupes professionnels, même s'il n'est pas intangible, est lié à l'exercice et à la protection de droits fondamentaux. Ainsi, la Cour constitutionnelle a jugé, en tout cas en ce qui concerne les avocats, que la règle du secret professionnel qui incombe à l'avocat et dont la violation est sanctionnée notamment par l'article 458 du Code pénal, est un élément fondamental des droits de la défense. Le secret professionnel de l'avocat est ainsi lié aux exigences du droit à un procès équitable¹⁹. Il constitue l'un des principes fondamentaux sur lesquels repose l'organisation de la justice dans une société démocratique²⁰. Pour ce motif et en application du principe de prévisibilité des incriminations, les règles qui portent atteinte à ce secret doivent être strictement interprétées.

À cet égard, une décision positive tacite en faveur de la levée du secret professionnel ne garantit pas une interprétation et une appréciation strictes de la proportionnalité de la mesure²¹. Dans cette perspective, il doit être envisagé d'élaborer une procédure qui prévoit une décision de rejet tacite (de la demande de l'administration fiscale) en l'absence d'une décision de l'autorité disciplinaire dans le délai imparti à cet effet, étant entendu qu'un droit de recours est ensuite attribué à l'administration en vertu duquel finalement, le cas échéant après épuisement du recours organisé au sein de l'autorité disciplinaire, un juge statue sur le fond dans

¹⁹ C.C., 23 janvier 2008, n° 10/2008.

²⁰ C.C., 26 septembre 2013, n° 127/2013, B.29.2.

²¹ Ainsi, la Cour européenne des droits de l'homme considère l'intervention de l'ordre professionnel comme « un filtre protecteur du secret professionnel », comme un élément crucial dans l'appréciation de la proportionnalité de règles relatives à la méconnaissance du secret professionnel de l'avocat. Voir Cour eur. D. H. 6 décembre 2012, n° 12323/11, *Michaud c. France*. Est également pertinent l'arrêt C.J.U.E., 26 juin 2007, C-305/05 *Ordre des barreaux francophones et germanophone et autres c. Conseil des ministres*.

le cadre d'un recours juridictionnel selon une procédure (accélérée) comme en référé. À cet égard, il n'est pas évident de ne prévoir l'intervention d'un juge, en l'occurrence le président du tribunal de première instance siégeant seul, que dans les cas où il n'y a pas de chambre de recours au sein de l'autorité disciplinaire. La présence d'un magistrat dans la chambre de recours compétente en matière disciplinaire ne peut pas y être purement et simplement assimilée, dès lors que ce magistrat fait partie d'un organe statuant collégialement et où sa voix n'est pas ou n'est pas toujours prépondérante.

Par ailleurs, telle que la disposition en projet s'énonce actuellement, on n'aperçoit pas quels peuvent être les effets d'une décision positive tacite en faveur de l'administration lorsque cette décision tacite est jugée irrégulière par la suite, ni qui assume la responsabilité (pénale et civile) pour les dommages éventuels qui en résultent. La même observation s'applique également à une décision expresse lorsque celle-ci est ultérieurement réformée. Enfin, en cas de poursuites pénales, ce sera le juge pénal qui, en définitive, devra (également) apprécier, par exemple dans le cadre d'une plainte émanant d'un tiers, s'il y a une violation du secret professionnel au sens de l'article 458 du Code pénal et si cette violation doit être sanctionnée pénalement, décision qui liera également le juge civil ou l'autorité disciplinaire. Par ailleurs, il est douteux qu'il suffise d'énoncer – afin d'éviter un préjudice – que « [l]es pièces contestées sont soumises au conseil de discipline d'appel [ou au président du tribunal de première instance] mais ne sont pas communiquées à l'administration ». Il convient d'envisager s'il ne faut pas, en outre, attribuer un effet suspensif au recours. Si l'exposé des motifs précise que « le recours est introduit selon la procédure d'appel contre les décisions de l'autorité disciplinaire », la section de législation n'a toutefois pas pu vérifier, dans le délai qui lui est imparti pour l'examen du projet, si cette procédure de recours prévoit dans tous les cas un effet suspensif du recours. En outre, rien n'est prévu en la matière en ce qui concerne la procédure devant le président du tribunal de première instance. Le projet ne prévoit rien concernant l'inexécution de la décision, qu'elle soit tacite ou expresse, aussi longtemps que le délai de recours n'est pas expiré, ce qui devrait pourtant être le cas dès lors qu'il peut-être porté atteinte à des droits fondamentaux.

17.2.4. En tout état de cause, la procédure mise en place s'avère encore trop sommaire dans d'autres domaines. Ainsi, on ne peut pas déterminer par exemple si la chambre disciplinaire ou le président du tribunal de première instance peuvent également assortir de conditions la demande de communication, de production ou de rétention. On n'aperçoit pas non plus si la possibilité de recours est limitée, d'une part, au contribuable auquel la demande a été adressée et, d'autre part, à l'administration, ou si tout tiers intéressé – en particulier les bénéficiaires du secret professionnel qui ont intérêt à ce que les secrets qu'ils ont confiés soient respectés par le dépositaire du secret – peut introduire un recours ou intervenir dans la procédure. On pourrait en effet le supposer, nonobstant les imprécisions du texte du projet, dès lors que c'est précisément l'intention des auteurs du projet de ne permettre au contribuable d'invoquer le secret professionnel que « lorsque les droits de tiers protégés par ce secret professionnel sont ou pourraient être compromis ». Le cas échéant, on n'aperçoit pas non plus comment la procédure éventuelle est notifiée au tiers intéressé.

17.2.5. Invité à préciser les raisons pour lesquelles le recours visé à l'article 334, alinéas 2 à 7, en projet, du C.I.R. 92 (article 26, 2°, du projet) et à l'article 62^{ter}, en projet, du C.T.V.A.

(article 36 du projet) est attribué au « président » du tribunal de première instance dans les cas où il n'y a pas de conseil de discipline d'appel, le délégué a répondu ce qui suit:

« De voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg zetelt zoals in kort geding. Op deze manier moet worden vermeden dat het onderzoek aansleept en de rechten van de Schatkist in gevaar kunnen komen ».

Mieux vaudrait dès lors préciser dans le texte du projet qu'il s'agit d'un recours « comme en référé ».

17.2.6. Enfin, à la question de savoir s'il ne faut pas prévoir un régime analogue à celui prévu à l'article 334, alinéa 5, en projet, du C.I.R. 92 (article 26, 2°, du projet) et à l'article 62^{ter}, alinéa 5, en projet, du C.T.V.A. (article 36 du projet) ²² tant pour l'intervention de l'autorité disciplinaire territorialement compétente que pour le recours en cassation, le délégué a répondu ce qui suit :

« Wat de territoriaal bevoegde tuchtoverheid betreft, is het evident dat, in dit stadium van de procedure, de stukken niet worden meegedeeld aan de administratie. Het is net om de discussie daaromtrent te beslechten dat de tuchtoverheid wordt gevraagd om te interveniëren.

Het Hof van Cassatie gaat niet over de grond van de zaak, doch enkel over de wettelijkheid van de genomen beslissing. Bijgevolg is de mededeling van de stukken in het kader van deze procedure zonder voorwerp ».

Il y a lieu de rappeler l'observation formulée à cet égard au point 17.2.3 en ce qui concerne l'absence d'un dispositif en matière d'inexécution de la décision aussi longtemps que celle-ci, en cas de recours en cassation, n'est pas coulée en force de chose jugée.

Chapitre 3 – Confirmation des arrêtés royaux en matière de précompte professionnel

Article 29

18. L'article 29 du projet vise à confirmer cinq arrêtés royaux modifiant l'A.R./C.I.R. 92 en matière de précompte professionnel. Le plus ancien arrêté royal à confirmer date du 5 décembre 2011; le plus récent du 23 mai 2013.

L'article 275 du C.I.R. 92 est rédigé comme suit :

« § 1^{er}. Le précompte professionnel est déterminé suivant les indications des barèmes établis par le Roi.

§ 2. Le Roi peut distinguer diverses catégories de contribuables. Pour chaque catégorie, les barèmes sont forfaitaires.

²² L'article 344, alinéa 5, en projet, du C.I.R. 92 ainsi que l'article 62^{ter}, alinéa 5, en projet du C.T.V.A. disposent qu'en cas de recours contre la décision de l'autorité disciplinaire soit devant le conseil de discipline d'appel, soit devant le président du tribunal de première instance, les pièces contestées sont transmises à l'instance d'appel, mais ne sont pas communiquées à l'administration.

§ 3. Le Roi saisira les Chambres législatives, immédiatement si elles sont réunies, sinon dès l'ouverture de leur plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution du présent article ».

Dans aucun des cas concernés, le projet de loi de confirmation a été introduit sans délais. Il semble que le projet de loi confirmant l'arrêté royal du 5 décembre 2011 sera même introduit très tardivement, étant donné que presque deux années se sont entre-temps écoulées. La question se pose de savoir quels peuvent être les effets de la non-introduction immédiate d'un projet de loi de confirmation.

En ne saisissant pas immédiatement – où dès que possible – les Chambres législatives d'un projet de loi de confirmation, le pouvoir exécutif risque que les arrêtés concernés soient vidés de toute force juridique dans la mesure où ils seraient annulés par le Conseil d'État, section du contentieux administratif, dans le cadre d'un recours en annulation, ou parce que la Cour constitutionnelle annulerait ultérieurement la loi de confirmation pour le motif que la confirmation n'est pas intervenue dans un délai relativement court ²³.

Dès lors, il est recommandé à l'avenir de saisir sans délai les Chambres législatives d'un projet de loi de confirmation.

TITRE 3 – TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Chapitre 3 – Harmonisation des pouvoirs d'investigation

Article 34

19. Il est renvoyé à l'observation formulée à propos de l'article 22 du projet, qui s'applique également à l'article 34.

Article 36

20. L'article 36 vise à insérer un article 62^{ter} dans le C.T.V.A. Il correspond en tous points aux dispositions que l'article 26, 2°, du projet vise à ajouter à l'article 334 du C.I.R. 92, de sorte qu'il est renvoyé à cet égard aux observations formulées à propos de l'article 26, 2°, du projet.

²³ Voir, à cet égard, les arrêts n°s 60/2002 du 28 mars 2002 et 100/2003 du 17 juillet 2003 de la Cour constitutionnelle. Dans l'arrêt n° 60/2002, la Cour a jugé que compte tenu en particulier du fait que le Roi s'est borné à transposer dans le droit interne un certain nombre de prescriptions techniques de directives C.E., en étant dans une large mesure lié par le contenu des dispositions des directives en cause qui devaient être transposées, une telle confirmation tardive ne constitue pas en l'espèce une violation du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination. Dans l'arrêt n°100/2003, elle a jugé que du fait que le législateur n'a pas confirmé un arrêté royal dans le délai fixé par la loi de confirmation et en ce que ce délai a, au contraire, été modifié rétroactivement afin de couvrir une confirmation tardive, la loi porte atteinte aux articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 170 de celle-ci et avec le principe général de la non-rétroactivité des lois. Bien que les deux arrêts aient été pris dans un contexte très spécifique, il en ressort que la Cour constitutionnelle examine chaque fois la légalité de la confirmation tardive.

Chapitre 4 – Entrée en vigueur

Article 38

21. La date d'entrée en vigueur mentionnée à l'article 38 du projet, à savoir le 1^{er} janvier 2014, suppose que la loi dont l'adoption est envisagée, est adoptée et publiée avant le 1^{er} janvier 2014. Dans l'hypothèse où cela ne s'avère plus réalisable, la date d'entrée en vigueur devra être adaptée en conséquence.

TITRE 4 – MODERNISATION DE LA DOCUMENTATION PATRIMONIALE

Chapitre 1^{er} – Sécurité juridique - Meilleure identification des parties dans les actes soumis à la publicité hypothécaire et à la formalité de l'enregistrement

Article 40

22. À la fin de l'article 139, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, deuxième phrase, en projet, de la loi hypothécaire du 16 décembre 1851 (article 40, 1^o, du projet), la partie du texte « ou peut en demander un » est en contradiction avec le début de cette phrase, puisqu'elle part du principe que les personnes « disposent » déjà d'un numéro de registre national ou qu'un numéro d'identification dans le registre bis leur « a été attribué ». Invité à fournir des précisions supplémentaires à cet égard, le délégué a répondu ce qui suit :

« Met het tekstdeel 'of er een kan aanvragen' wordt verwezen naar personen die in aanmerking komen om een bedoeld nummer toegekend te krijgen maar er nog geen hebben, en waarvoor de instrumenterende ambtenaar of de aanvrager (van de hypothecaire formaliteit) de aanmaak van dit nummer kan doen bewerkstelligen vóór het verlijden van de akte ».

Dans l'intérêt de la sécurité juridique, il serait préférable que cette hypothèse soit formulée dans une phrase distincte.

Article 42

23. Afin de se conformer à l'intention des auteurs du projet, il convient d'écrire, à l'article 1714, alinéa 2, 1^o, en projet, du Code civil « à défaut de s'être vu *attribué* un des numéros d'identification précités, *celui-ci est remplacé par la mention de leur domicile et de leur date et lieu de naissance* » au lieu de « à défaut de s'être vu attribuer un des numéros d'identification précités, aussi leur domicile et date et lieu de naissance ».

Afin de se conformer à l'intention des auteurs du projet, il convient d'écrire, à l'article 1714, alinéa 2, 2^o, en projet, du même code « à défaut de s'être vu *attribué* le numéro d'identification précité, *celui-ci est remplacé par leur siège social* » au lieu de « à défaut de s'être vu attribuer le numéro d'identification précité, aussi leur siège social ».

Mieux vaudrait compléter le texte de l'article 42 du projet par une disposition transitoire qui précise que le régime prévu « ne s'applique[ra] pas au renouvellement d'un bail écrit préexistant », comme l'indique l'exposé des motifs, selon lequel l'obligation d'identification plus précise des parties ne s'applique donc, après un délai d'information suffisant, que pour les nouveaux baux écrits et qu'elle ne s'applique pas au renouvellement d'un bail écrit préexistant²⁴.

Articles 44 et 45

24. Invité à apporter des précisions à propos des dérogations à l'obligation de mention visées aux articles 2bis, alinéa 2, et 2ter, alinéa 2, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (ci-après : C. Enr.) (articles 44 et 45 du projet), le délégué a répondu ce qui suit :

« Artikel 2ter, tweede lid, is een permanente afwijking van de vermeldingsplicht opgenomen in het eerste lid. Het betreft hier onderhandse huurcontracten; op het ogenblik van het sluiten van het contract is het voor de partijen in de regel niet mogelijk om alsnog een nummer te laten aanmaken.

Artikel 2bis heeft betrekking op notariële akten in het kader van dewelke het voor de notaris veelal moet mogelijk zijn om de aanmaak van een bedoeld nummer (identificatienummer – ondernemingsnummer) te doen bewerkstellingen. (cf. art. 12 ventôse-wet) ».

Il peut être déduit de la réponse du délégué (« het ... veelal moet mogelijk zijn om de aanmaak van een bedoeld nummer ... te doen bewerkstellingen ») que le demandeur d'avis ferait bien de réexaminer la mise en œuvre pratique de l'article 44 du projet et de vérifier à cet égard s'il ne faut pas encore prévoir une exception ou un régime transitoire pour certaines situations.

Chapitre 2 – Autres modifications du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe – Modification du Code des droits de succession

Article 46

25. Interrogé à propos de la question de savoir quelles situations sont visées par l'expression « sauf lorsque les délais pour les deux formalités diffèrent », figurant à l'article 5bis, alinéa 1^{er}, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 46 du projet), le délégué a répondu ce qui suit :

« de termijnen van de registratieformaliteit en de hypothecaire formaliteiten werden maximaal op elkaar afgestemd. Uitzondering hierop vormt de termijn voor de aanbidding ter registratie van een aanwijzing van lastgever (art. 159, 1° Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten– de commandverklaring): Brusselse Gewest + Waalse Gewest: 1^{ste} werkdag – Vlaamse Gewest: 5 werkdagen ».

Mieux vaut le préciser dans l'exposé des motifs.

²⁴ Voir l'exposé des motifs du projet, p. 55.

Article 50

26. Invité à apporter des précisions au sujet de la référence à « l' » arrêté royal pris en exécution de l'article 2, alinéa 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, figurant à l'article 39, 1° et 4°, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 50, 2° et 4°, du projet), le délégué a répondu ce qui suit:

« Met 'het' koninklijk besluit ...' wordt gerefereerd aan het koninklijk besluit dat bij toepassing van art. 2, derde lid W. Reg. de aanbieding ter formaliteiten (registratie en hypotheek) op een gedematerialiseerde wijze door bepaalde instrumenterende ambtenaren verplicht zal maken. Dit besluit hangt nauw samen met een aantal bepalingen in het ontwerp van wet (die het 'DER'-project betreffen), en die, net als het K.B., in werking zullen treden op 1 april 2014 ».

Il serait également préférable que cette intention, qui vise le droit futur, soit exprimée dans l'exposé des motifs.

Invité à préciser le sens du passage « la même règle s'applique pour un acte visé à l'article 5bis, alinéa 2 », figurant à l'article 39, 4°, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 50, 4°, du projet), le délégué a répondu ce qui suit :

« beoogd worden andere administratieve akten dan deze van de federale aankoopcomités (vb. akte verleden door burgemeesters) en die nog op papier zullen worden aangeboden ».

De tels exemples peuvent utilement être mentionnés dans l'exposé des motifs à titre de précision.

Article 53 et 57

27. Les articles 53 et 57 du projet visent l'article 18 de la loi du 25 ventôse an XI 'contenant organisation du notariat', qui n'est toutefois pas encore entré en vigueur. Invité à apporter des précisions à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Art. 18 van de wet van 25 ventôse jaar XI zal normaliter in werking treden op dezelfde datum als de bepalingen in verband met het DER-project in dit ontwerp ».

Le Roi devra veiller à ce que l'article 18 de la loi du 25 ventôse an XI entre en vigueur avant l'entrée en vigueur du nouvel article 180bis, alinéa 3, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 57 du projet) (voir l'article 88, § 4, alinéa 1^{er}, du projet).

Article 54

28. Invité à apporter des précisions au sujet de la délégation prévue à l'article 54, 2°, du projet (qui vise à compléter l'article 177, alinéa 2, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe), qui habilite le Roi à autoriser des dérogations aux mentions (obligatoires) dans chaque article du répertoire des actes (« Welk soort afwijkingen worden beoogd en wat is de link tussen het repertorium en de noodzaak om af te wijken voor het elektronisch aanbieden van akten en geschriften ter registratie? »), le délégué a répondu ce qui suit :

« Thans kan de Koning enkel aanvullende vermeldingen voorschrijven (vb. door het toevoegen van een ten 7°). Artikel 29 van wet van 25 ventôse jaar XI laat het houden van het repertorium ook onder gedematerialiseerde vorm toe. Onder die vorm zullen wellicht niet alle voorgeschreven vermeldingen van art. 177 W.Reg vereist zijn om de administratie toe te laten haar controlerende rol op de ministeriële ambtenaren mogelijk te maken ».

Dans ces circonstances, la délégation peut être admise.

Article 58

29.1. L'article 58, 1°, du projet vise à modifier l'article 181/1, alinéa 1^{er}, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe pour étendre le champ d'application personnel de l'obligation de communiquer les répertoires et les actes et de fournir les renseignements, les copies et les extraits, comme le prévoit cet article 181/1. Pour l'heure, l'obligation ne vise que « les notaires et les huissiers de justice », mais le projet étend l'obligation de communication et de fourniture des renseignements aux « autorités administratives et [...] agents de l'État, des provinces, des communes et des établissements publics ».

À la question de savoir si cette disposition concerne également les régions et les communautés, le délégué a répondu ce qui suit :

« De verplichting tot inzage slaat ook op de Gemeenschappen en de Gewesten. In een dergelijke context wordt in het W. Reg. en W. Succ. aangenomen dat het woord 'Staat' (/Staatsinstellingen) ook de Gemeenschappen (/Gemeenschapsinstellingen) en de Gewesten (/Gewestinstellingen) omvat (vgl. art. 161, 1° Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten– beslissing RJ) »²⁵.

²⁵ L'article 161, 1°, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe concerne l'enregistrement gratuit des « actes amiables passés au nom ou en faveur de l'État ». Dans la banque de données RJ à laquelle le délégué fait référence, il est mentionné ce qui suit : « Numéro R161-1°/13-01

13. - Communautés, Commissions communautaires et Régions.

01. - Dans le cadre des nouvelles structures de l'État, sont assimilées à l'État pour l'application de l'article 161, 1° :

- les Communautés (la Communauté flamande, la Communauté française, la Communauté germanophone) et les Régions (la Région flamande et la Région wallonne), créées par les articles 59bis et 107quater de la Constitution et par la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980 telle que modifiée par la loi spéciale du 8 août 1988 ;
- la Région de Bruxelles-Capitale, créée en exécution de l'article 107quater de la Constitution, par la loi spéciale relative aux Institutions bruxelloises du 12 janvier 1989 ;
- les Commissions communautaires (la Commission communautaire flamande, la Commission communautaire française et la Commission communautaire commune), créées en exécution des

29.2. Le simple fait de rendre facultative la coopération des autorités administratives et des agents des communautés et régions à la collecte de données et par conséquent, la communication et la fourniture de renseignements ne soulève pas d'objection. Toutefois, il est en principe contraire au principe de l'autonomie réciproque de l'autorité fédérale et des communautés et des régions que pour appliquer sa propre réglementation, une de ces autorités impose unilatéralement des obligations spécifiques aux autorités administratives et aux agents de ces autres autorités.

Il n'empêche toutefois qu'il ne peut être exclu qu'en l'espèce une obligation, au sens propre, puisse être imposée aux (autorités administratives et aux agents des) communautés et régions, mais alors en vertu des compétences implicites dont le principe est consacré à l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980, ce qui implique que le fait d'imposer cette obligation soit nécessaire à l'exercice de la compétence fédérale, que la matière se prête à un traitement différencié et que l'incidence sur la compétence des communautés et des régions ne soit que marginale.

29.3. Si, en ce qui concerne l'article 58, 1°, du projet, le demandeur d'avis estime pouvoir invoquer l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980, il va alors de soi qu'il devrait le justifier dans l'exposé des motifs à la lumière des critères évoqués ci-dessus. Par ailleurs, si l'intention est d'imposer cette obligation aux (autorités administratives et aux agents des) communautés et régions, il faut les mentionner explicitement dans l'énumération de la loi même, à défaut de quoi la règle ne leur paraît pas être applicable.

Afin d'éviter toute insécurité juridique, il est toutefois recommandé que l'autorité fédérale, les communautés et les régions concluent un accord de coopération prévoyant un système général d'échange d'informations entre l'autorité fédérale et les communautés et régions²⁶.

Chapitre 6 – Modifications de la loi du 25 octobre 1919 sur la mise en gage du fonds de commerce, l'escompte et le gage de la facture, ainsi que l'agrération et l'expertise des fournitures faites directement à la consommation

Article 87

30. À la question de savoir pourquoi l'article 12bis, 1°, b), en projet, de la loi du 25 octobre 1919 'sur la mise en gage du fonds de commerce, l'escompte et le gage de la facture, ainsi que l'agrération et l'expertise des fournitures faites directement à la consommation' (article 87 du projet) prévoit la possibilité pour le Roi de déroger aux dispositions, notamment, de l'article 5 de cette loi, le délégué a répondu ce qui suit :

« In feite is het de bedoeling de mogelijkheid te creëren om enkel af te wijken van artikel 5, eerste lid ».

articles 59bis, § 4bis, alinéa 2 et 108ter, § 3, de la Constitution, par la loi spéciale relative aux Institutions bruxelloises du 12 janvier 1989.
(Déc. du 11 octobre 1982, n° E.E./87.837 et déc. du 25 septembre 1991, n° E.L./1.027.) »

²⁶ Avis C.E., n° 52.711/3 l.c.

En conséquence, à l'article 12bis, 1°, b), en projet, de la loi du 25 octobre 1919, on remplacera « et 5 » par « et 5, *alinéa 1^{er}* ».

Dans ces circonstances, la délégation qu'il est prévu d'accorder au Roi ne donne lieu à aucune observation.

Chapitre 7 – Entrée en vigueur

Article 88

31.1. En ce qui concerne la date d'entrée en vigueur fixée à l'article 88, § 1^{er}, du projet, on se reportera à l'observation formulée ci-dessus à propos de l'article 38 du projet.

31.2. À la question de savoir s'il n'y a pas lieu de prévoir pour l'article 42 du projet, (selon l'article 88, § 1^{er}, du projet, l'entrée en vigueur est fixée au 1^{er} janvier 2014) une entrée en vigueur analogue à celle prévue à l'article 88, § 2, le délégué a répondu ce qui suit :

« De bepalingen van het Burgerlijk Wetboek dienen normaal in werking te treden. Aldus zullen deze huurcontracten die later ter registratie worden aangeboden, beantwoorden aan de voor de registratie opgelegde wettelijke voorwaarden ».

L'article 42 apporte cependant au droit locatif une modification importante qui concerne tous les nouveaux baux écrits, sa méconnaissance entraînant plusieurs conséquences juridiques. Afin de permettre une application effective du nouveau régime et prévenir autant que possible les litiges et les contestations, il serait judicieux de prévoir un délai d'entrée en vigueur suffisamment long (le 1^{er} janvier 2014 est à cet égard très court), de manière à permettre aux justiciables d'être suffisamment familiarisés avec le nouveau régime et de pouvoir s'y adapter.

TITRE 7 – AUTRES MODIFICATIONS DU CODE DES DROITS DE SUCCESSION

Articles 93 et 94

32. L'article 96, alinéa 1^{er}, du Code des droits de succession impose, après le décès d'un titulaire d'une inscription ou d'un titre nominatif, de n'en opérer le transfert, la mutation, la conversion ou le paiement qu'après avoir informé le fonctionnaire de l'administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines désigné à cette fin, de l'existence de l'inscription ou du titre nominatif appartenant au défunt. L'article 93, 2°, du projet vise à compléter cet alinéa en ce sens que l'information doit être donnée dans le mois suivant la prise de connaissance du décès. En insérant ainsi une condition de temps dans la disposition qui définit l'obligation, on donne l'impression qu'après l'écoulement de ce délai, il ne sera plus possible d'opérer le transfert, la mutation, la conversion ou le paiement. Des tiers seraient alors sanctionnés en raison d'une négligence imputable aux organismes mentionnés à l'article 96, alinéa 1^{er}, du Code des droits de succession, ce qui ne pourrait se justifier.

Sans doute s'agit-il plutôt de prévoir, d'une part, que le transfert, la mutation, la conversion ou le paiement ne peuvent être opérés qu'après que l'information a été donnée et, d'autre part, que l'information doit être donnée dans le mois suivant la prise de connaissance du

décès. L'écoulement de ce délai aurait alors pour effet que l'organisme qui manque à ses obligations s'expose à des sanctions (voir l'article 130, alinéa 1^{er}, du Code des droits de succession), mais pas d'empêcher le transfert, la mutation, la conversion ou le paiement après que l'information a été donnée, fût-ce tardivement. Si telle est effectivement l'intention, il faudra adapter la rédaction de la disposition concernée, par exemple en ajoutant, sous la forme d'une phrase distincte, la condition de temps à l'alinéa concerné.

Cette observation vaut également pour l'article 94, 2°, du projet.

Article 96

33. L'alinéa 1^{er} de l'article 96 du projet dispose que le livre III du Code des droits de succession est abrogé (à compter du dixième jour suivant la publication de la loi à adopter au Moniteur belge), tandis que l'alinéa 2 de cet article énonce que les dispositions du livre III restent « en vigueur pour les taxes antérieures à la fin de la vigueur [lire : fin de vigueur] du livre III ». Ce dernier point est plutôt un régime transitoire qu'un dispositif d'entrée en vigueur.

Le régime des centres de coordination s'étant éteint le 31 décembre 2010, il est suggéré de rédiger l'article 96 du projet comme suit :

« Le livre III du même Code est abrogé avec effet au 1^{er} janvier 2011.

Les dispositions du livre III restent toutefois applicables pour les taxes perçues pour la période prenant fin le 31 décembre 2010 ».

Chapitre 2 – Modifications à la loi-programme du 27 décembre 2004

Articles 99 et 104

34. Les articles 99 (article 420, § 4, alinéa 4, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2004) et 104 (article 428, § 2, alinéa 4, en projet, de la même loi-programme) du projet visent à habiliter le Roi à déterminer ce qu'il y a lieu d'entendre par les termes et définitions utilisés dans la loi-programme.

S'agissant de règles fiscales, les éléments essentiels de l'impôt doivent être fixés par la loi, de sorte que toute délégation qui porte sur la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle²⁷. Les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur²⁸. Pour être conforme à ces principes, le pouvoir du Roi devrait

²⁷ Voir par exemple C.C., 16 juin 2011, n° 103/2011, B.5.1.

²⁸ *Ibid.*, B.5.2.

se limiter à « préciser » ces termes ou définitions légales, sans qu'il lui soit permis à cet égard de déroger à leur signification légale ou usuelle

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT