



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 58.638/3
van 17 december 2015

over

amendementen bij het
voorontwerp van wet
‘houdende bepalingen ter
versterking van de jobcreatie
en de koopkracht’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 58.638/3
du 17 décembre 2015

sur

des amendements à
l'avant-projet de loi ‘portant
des dispositions destinées à
renforcer la création d'emplois
et le pouvoir d'achat’

Op 10 december 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over amendementen bij voorontwerp van wet 'houdende bepalingen ter versterking van de jobcreatie en de koopkracht'.

De amendementen zijn door de derde kamer onderzocht op 15 december 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur.

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 17 december 2015.

*

Le 10 décembre 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur des amendements à l'avant-projet de loi 'portant des dispositions destinées à renforcer la création d'emplois et le pouvoir d'achat'.

Les amendements ont été examinés par la troisième chambre le 15 décembre 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Kristine BAMS, premier auditeur.

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 17 décembre 2015.

*

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

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd door:

“- het feit dat het belastbaar tijdperk waarin de inkomsten die vanaf 1 januari 2015 werden verkregen, toegekend of betaalbaar gesteld, weldra ten einde loopt. Het is de wil van de Federale Regering dat de bepalingen van dit amendement worden toegepast op deze inkomsten en op de aangifte van deze inkomsten die in 2016 zal plaatsvinden;

- de noodzaak om het in de programmawet van 10 augustus 2015 vastgelegde aanslagstelsel te hervormen alvorens dit aanslagstelsel definitief in werking treedt, meer bepaald met betrekking de fiscale behandeling van uitkeringen van een in artikel 2, § 1, 13°, b), WIB 92, bedoelde juridische constructie.”

*

2. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING

3. De om advies voorgelegde (ongenummerde) amendementen strekken ertoe wijzigingen aan te brengen in het aanslagstelsel dat van toepassing is op de juridische constructies (de zgn. Kaaimantaks²), zoals het werd ingevoerd bij de programmawet van 10 augustus 2015.

Het gaat om aanpassingen aan de omschrijving van het begrip ‘juridische constructie’ vermeld in artikel 2, § 1, 13° en 13°/1, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (tweede amendement) en aan de regeling inzake de belastbaarheid van door een juridische constructie verkregen inkomsten in hoofde van de derde begunstigde die rijksinwoner is en aan wie ze zijn betaald of toegekend of in hoofde van de oprichter ervan die rijksinwoner is (derde amendement – vervanging van artikel 5/1, § 3, van het WIB 92). Voorts worden wijzigingen aangebracht aan artikel 18, *eerste lid* (vierde amendement), artikel 21, 12° (vijfde amendement), artikel 220/1, § 3 (zesde amendement), artikel 269, § 2, eerste lid (zevende amendement), en artikel 307, § 1 (achtste amendement), van het WIB 92.

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

² Voor een uitgebreide bespreking van de Kaaimantaks, zie: G.D. GOYVAERTS, “De kaaimantaks, een kritische beschouwing”, *TFR* 2015, 865-924; M. GOSSIAUX, “Taxe Caïman: la taxation par transparence des constructions juridiques étrangères”, *Revue Générale du Contentieux Fiscal* 2015, 303-320.

De nieuwe regels zullen gelden vanaf het aanslagjaar 2016 (negende amendement).

Zoals uit de toelichting bij de amendementen blijkt, bestaat het doel van de ontworpen wijzigingen erin om bijkomende fiscale ontvangsten te bekomen uit de Kaaimantaks en om een ongelijke behandeling tussen bepaalde oprichters en derde begunstigden weg te werken. De verruiming van de aangifteplicht is dan weer bedoeld om onnodig tijdverlies te beperken en de administratie in de gelegenheid te stellen om reeds in een vroeg stadium een gegevensuitwisseling op te starten.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Tweede amendement

4. Het tweede amendement strekt er in de eerste plaats toe om artikel 2, § 1, 13°/1, e), van het WIB 92 op te heffen (ontworpen artikel 53/1, a), van het wetsontwerp). Bij die opheffing (en de toevoeging die het voorwerp is van het derde amendement) gaf de gemachtigde nog de volgende toelichting:

“Deze opheffing heeft tot doel om de uitzondering van werkelijke economische activiteit niet meer als uitzondering op de definitie van juridische constructie te formuleren, maar als uitzondering op de belastingplicht in hoofde van oprichters of derde begunstigden. Op die manier wordt de constructie nog steeds onderworpen [aan de] aangifteplicht, maar wordt zij echter vrijgesteld van de doorkijkbelasting bij bewijs van een daadwerkelijke economische activiteit.”

5. In de tweede plaats wordt met dit amendement beoogd artikel 2, § 1, 13°/1, van het WIB 92 aan te vullen met twee leden (ontworpen artikel 53/1, b), van het wetsontwerp).

5.1. Uit het eerste nieuw toegevoegde lid volgt dat wel als juridische constructie te beschouwen zijn de “instellingen, entiteiten en vennootschappen, waarvan de rechten door één persoon, of meerdere met elkaar verbonden personen, worden aangehouden, *in voorkomend geval per afzonderlijk compartiment beschouwd*”. Het is niet duidelijk wat met die laatste (cursief weergegeven) woorden wordt bedoeld. De gemachtigde lichtte de draagwijdte ervan als volgt toe:

“Hiermee wordt verwezen naar de compartimenten van beleggingsvennootschappen, zoals onder meer bedoeld in de wet van 3 augustus 2012 betreffende de instellingen voor collectieve belegging die voldoen aan de voorwaarden van Richtlijn 2009/65/EG en de instellingen voor belegging in schuldvorderingen en de wet van 19 april 2014 betreffende de alternatieve instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders.

Het begrip ‘compartiment’ wordt overigens reeds elders in het WIB 92 gebruikt, zie bijvoorbeeld artikel 185*bis*, WIB 92.”

Gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen moet uit de wet zelf duidelijk blijken wat hiermee wordt bedoeld.³⁻⁴ In artikel 185*bis* van het WIB 92 waarnaar de gemachtigde

³ Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de

verwijst, wordt melding gemaakt van de wet van 3 augustus 2012 ‘betreffende de instellingen voor collectieve belegging die voldoen aan de voorwaarden van Richtlijn 2009/65/EG en de instellingen voor belegging in schuldvorderingen’, wat niet het geval is in de ontworpen bepaling.

5.2. Uit de ontworpen bepaling kan worden afgeleid dat het mogelijk is dat binnen eenzelfde instelling een compartiment wel als een juridische constructie moet worden beschouwd en een ander compartiment niet. Daarbij rijst de vraag tot welk type van juridische constructie het eerstvermelde compartiment moet worden gerekend: een juridische constructie in de zin van artikel 2, § 1, 13°, eerste lid, a), van het WIB 92 (type 1: zonder rechtspersoonlijkheid) of een juridische constructie in de zin van b) van hetzelfde lid (type 2: met rechtspersoonlijkheid). Een compartiment heeft immers zelf geen afzonderlijke rechtspersoonlijkheid. De kwalificatie als type 1 of type 2 is van belang om het juiste fiscale regime te achterhalen (zie bijvoorbeeld het ontworpen artikel 5/1, § 3, a), van het WIB 92). Ook dit aspect moet worden verduidelijkt.

6. De gemachtigde heeft te kennen gegeven dat het vermoeden opgenomen in het ontworpen artikel 2, § 1, 13°/1, tweede en derde lid, van het WIB 92 een *onweerlegbaar* vermoeden is. Dat betekent dat de in de ontworpen leden opgenomen indicaties van verbondenheid (het gegeven bijvoorbeeld dat het gaat om twee personen die elkaar bestaan in de vierde graad) in de vier⁵ gevallen bedoeld in artikel 2, § 1, 13°/1, eerste lid, van het WIB 92 steeds tot de kwalificatie ‘juridische constructie’ leiden. Het is de belastingplichtigen derhalve niet toegestaan om in dat geval het bewijs te leveren dat het niet de bedoeling is om het aanslagstelsel te ontwijken.

6.1. Uit de toelichting bij het amendement blijkt overigens dat ook andere situaties waarbij meerdere personen zich tot elkaar verbinden, aanleiding kunnen zijn voor de toepassing van de algemene bepaling inzake fiscaal misbruik (artikel 344, § 1, van het WIB 92). Er wordt in de toelichting bovendien op gewezen dat in dat geval de belastingplichtige wel het tegenbewijs kan leveren (zie het derde lid van artikel 344, § 1, van het WIB 92).

Voor dat onderscheid in behandeling wordt geen verantwoording gegeven.

Al kan worden aanvaard dat bij aanwezigheid van een van de vooropgestelde indicaties van verbondenheid, gelet op de mogelijke collusie, de constructie in principe als fiscaal verdacht wordt beschouwd, toch is dat nog geen reden om elke mogelijkheid van tegenbewijs uit te sluiten.

belastingsschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de categorieën belastingplichtigen, de grondslag van de belasting, de aanslagvoet of het tarief, en de eventuele vrijstellingen en verminderings.

⁴ De omschrijving van wat als ‘juridische constructie’ te beschouwen is, is niet enkel van belang voor de aangifteplicht (zie artikel 307, § 1, negende lid, van het WIB 92), maar ook voor de belastbaarheid van de inkomsten van dergelijke juridische constructies (zie artikel 5/1 van het WIB 92). Daardoor moeten die bepalingen voldoen aan het legaliteitsbeginsel.

⁵ Het vijfde geval wordt opgeheven bij het ontworpen artikel 53/1, a).

6.2. De vraag rijst bovendien of dergelijk onweerlegbaar vermoeden van misbruik in overeenstemming is met het internationaal recht en het recht van de Europese Unie. In advies 57.064/3⁶ is daaromtrent het volgende opgemerkt:

“De uit een CFC-regeling voortkomende verschillende behandeling van binnen- en buitenlandse juridische constructies doet in veel gevallen een probleem rijzen in het licht van de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van kapitaal. In dit verband kan bij wijze van voorbeeld verwezen worden naar een arrest van het EVA-Hof van 9 juli 2014 waarin het verschillend behandelen van inkomsten (nl. dividenden en meerwaarden) uit een (inlandse) Noorse trust^(...) en die uit een (buitenlandse) Liechtensteinse trust werd onderzocht.⁷

In het licht hiervan zal er moeten worden over gewaakt dat eventuele beperkingen aan de vrijheid van vestiging of het vrij verkeer van kapitaal die uit de voorgestelde regeling voortvloeien, kunnen worden verantwoord. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft reeds geoordeeld dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen (zie met name HvJ 18 december 2007, C-101/05, *Skatteverket v. A*, punt 55) alsmede de bestrijding van belastingfraude (zie met name HvJ 11 oktober 2007, C-451/05, *Elisa v. Directeur général des impôts en Ministère public*, punt 81) dwingende redenen van algemeen belang vormen, die een beperking van de uitoefening van de door het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) gegarandeerde vrijheden van verkeer kunnen rechtvaardigen. Wat het kapitaalverkeer betreft, bepaalt artikel 65, lid 1, b), van het VWEU dat artikel 63 van het VWEU niets afdoet aan het recht van de lidstaten om alle nodige maatregelen te nemen om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied. Een beperkende maatregel kan evenwel slechts verantwoord zijn indien hij het evenredigheidsbeginsel eerbiedigt in die zin dat hij geschikt is om het ermee nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken (HvJ 4 maart 2004, C-334/02, *Commissie v. Frankrijk*, punt 28).⁸”

Het instellen van een onweerlegbaar vermoeden staat op gespannen voet met dit evenredigheidsbeginsel.

In dit verband kan worden gewezen op de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat bij belastingmaatregelen ter voorkoming en bestrijding van fraude het

⁶ Adv.RvS 57.064/3 van 7 april 2015 over een wetsvoorstel ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat het belastingstelsel van juridische constructies betreft’, nr. 10.2 (*Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0679/003).

⁷ Voetnoot 16 van het geciteerde advies: EVA-Hof 9 juli 2014, E-3/13 en E-20/13, *Olsen e.a. v. Noorwegen* (te raadplegen via <http://www.eftacourt.int/>).

⁸ Voetnoot 17 van het geciteerde advies: Het EVA-Hof oordeelde in het in de vorige voetnoot vermelde arrest dat beperkingen op de vrijheid van vestiging of op het vrij verkeer van kapitaal, verantwoord kunnen worden op grond van dwingende redenen van algemeen belang, “in particular on considerations of preventing tax avoidance or maintaining the balanced allocation of taxing powers” tussen de lidstaten. “The restriction is proportionate if it relates only to wholly artificial arrangements which seek to escape the national tax payable in comparable situations. Accordingly, such a tax measure must not be applied where it is proven, on the basis of objective factors which are ascertainable by third parties, that despite the existence of tax motives a CFC is actually established in the host EEA State and carries on genuine economic activities, which take effect in het EEA.”

evenredigheidsbeginsel vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld het tegenbewijs te leveren.⁹

Ook in de rechtsleer is daarop gewezen.

CL. SANO stelt het als volgt:

“In short, irrebuttable presumptions of law are generally looked upon with disfavour because of the absence of contrary proof, which implies that they *automatically* limit or restrict the EU right or freedom concerned.”¹⁰

En ook K. LENAERTS wijst daarop:

“Last but not least, regarding the principle of proportionality, the national measure at issue must be sufficiently finely calibrated so that it aims only at prohibiting abusive practices. This means that general and irrefutable presumptions establishing that certain transactions constitute abusive practices fail to comply with the principle of proportionality.”¹¹

In een arrest van 13 november 2014 heeft het Hof van Justitie de problematiek als volgt samengevat (cursivering toegevoegd):

“18 En vertu d’une jurisprudence constante de la Cour, les mesures interdites par l’article 63, paragraphe 1, TFUE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d’en faire dans d’autres États (voir, notamment, arrêt Commission/Finlande, C-342/10, EU:C:2012:688, point 28 et jurisprudence citée).

(...)

22 Il convient (...) d’examiner si cette restriction peut être objectivement justifiée par des intérêts légitimes reconnus par le droit de l’Union.

23 Conformément à une jurisprudence constante de la Cour, la libre circulation des capitaux ne peut être limitée par une réglementation nationale que si elle est justifiée par une des raisons mentionnées à l’article 65 TFUE ou par des raisons impérieuses d’intérêt général au sens de la jurisprudence de la Cour, pour autant qu’il n’existe pas de mesure d’harmonisation au niveau de l’Union assurant la protection de ces intérêts (voir, notamment, arrêts Commission/Allemagne, C-112/05, EU:C:2007:623, point 72 et jurisprudence citée, ainsi que Commission/Portugal, C-20/09, EU:C:2011:214, point 59 et jurisprudence citée).

⁹ Zie bv.: HvJ 19 september 2000, C-177/99 en C-181/99, *Ampafrance SA v. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire* en *Sanofi Synthelabo v. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, punt 62; HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes v. Commissioners of Inland Revenue*, punt 70.

¹⁰ C. SANO, “National Tax Law Presumptions and EU Law”, *EC Tax Review* 2014, (194), 206.

¹¹ K. LENAERTS, “The concept of ‘abuse of law’ in the case law of the European Court of Justice on Direct Taxation”, *MJ* 2015/3, 351.

24 Ainsi, la Cour a itérativement jugé que les objectifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales peuvent justifier une restriction à la libre circulation des capitaux. Encore faut-il, cependant, que cette restriction soit propre à garantir la réalisation de ces objectifs et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ceux-ci (voir, notamment, arrêt Commission/Portugal, EU:C:2011:214, points 60 et 61 ainsi que jurisprudence citée).

25 Une mesure nationale restreignant la libre circulation des capitaux peut donc être justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont la seule fin est d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par les activités réalisées sur le territoire national (arrêt Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, point 34 et jurisprudence citée).

26 En l'espèce, la Commission ne conteste pas que l'article 13 de la TCGA peut contribuer à la réalisation de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale. Elle soutient toutefois que cette disposition va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

27 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, peut être considérée comme n'allant pas au-delà de ce qui est nécessaire pour prévenir la fraude et l'évasion fiscales une réglementation qui se fonde sur un examen d'éléments objectifs et vérifiables permettant d'identifier l'existence d'un montage purement artificiel à des seules fins fiscales *et qui, dans chaque cas où l'existence d'un tel montage ne peut être exclue, met le contribuable en mesure, sans le soumettre à des contraintes administratives excessives, de produire des éléments concernant les éventuelles raisons commerciales pour lesquelles cette opération a été conclue* (voir, en ce sens, arrêt Itelcar, EU:C:2013:629, point 37 et jurisprudence citée).¹²

Gelet op wat voorafgaat zullen de stellers van het amendement het onweerlegbaar karakter van het vermoeden moeten heroverwegen.

Derde amendement

7. Het derde amendement strekt tot de vervanging van artikel 5/1, § 3, van het WIB 92.

Het huidige artikel 5/1, § 3, van het WIB 92 laat de oprichter of de derde begunstigde toe te ontkomen aan de belasting (niet aan de aangifteplicht) door aan te tonen dat de juridische constructie onderworpen is aan een inkomstenbelasting die ten minste 15% bedraagt van het belastbaar inkomen van deze juridische constructie dat wordt vastgesteld overeenkomstig de regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting op daarmee overeenstemmende inkomsten. Deze bepaling blijft behouden als onderdeel a) van paragraaf 3.

Artikel 5/1, § 3, wordt echter aangevuld met een onderdeel b) dat erop gericht is toe te laten dat de oprichter of de derde begunstigde in de jaarlijkse aangifte van de inkomstenbelasting verklaart (en op eenvoudig verzoek aantoonst) dat de juridische constructie die gevestigd is in een lidstaat van Europese Economische Ruimte (EER) of in een staat waarmee België een dubbelbelastingverdrag of een akkoord tot uitwisseling van inlichtingen inzake

¹² HvJ 13 november 2014, C-112/14, *Commissie v. Verenigd Koninkrijk*.

belastingen heeft gesloten, “voldoende substantie” heeft. Uit de tekst van het amendement blijkt dat moet worden verklaard dat:

“- deze entiteit in het kader van de uitoefening van een beroepswerkzaamheid een daadwerkelijke economische activiteit uitoefent en op de plaats waar deze entiteit gevestigd is en in voorkomend geval op de plaats waar zij een vaste inrichting heeft, en dat;

- het geheel van de lokalen, personeel en uitrusting die de entiteit tot haar beschikking heeft op de plaats waar deze entiteit gevestigd is en in voorkomend geval op de plaats waar zij een vaste inrichting heeft in verhouding staat tot de voormelde economische activiteit die deze entiteit aldaar uitoefent.”

Het aldus beperken van de belastbaarheid van inkomsten van juridische constructies op voorwaarde dat de economische activiteit plaatsvindt in het land van vestiging (en in voorkomend geval op de plaats waar zij een vaste inrichting heeft) en kadert in een beroepswerkzaamheid, is niet in overeenstemming met de rechtspraak van het EVA-Hof. Uit het Olsen-arrest¹³ volgt immers dat de vraag of het om een daadwerkelijke economische activiteit (lees in dit geval: een juridische constructie met voldoende substantie) gaat, *in concreto* moet worden beoordeeld.¹⁴ Abstracte beoordelingscriteria, zoals het vereisen dat de economische activiteit moet plaatsvinden in de EER-staat van vestiging en dat het om beroepsinkomsten dient te gaan, lijken dan ook te verregaand. Ook juridische constructies die daar niet aan voldoen, kunnen immers “voldoende substantie” hebben.

Vijfde amendement

8. Door het schrappen van de woorden “andere dan in artikel 18, 2^oter, b), bedoelde” in 12^o van artikel 21 van het WIB 92 – uit welk artikel blijkt welke inkomsten niet als inkomsten van roerende goederen en kapitalen belastbaar zijn – wordt – naar luid van de verantwoording – voor de vennootschap of de rechtspersoon die onderworpen wordt aan de liquidatieheffing, de dubbele belasting op de uitgekeerde reserves vermeden. In de verantwoording wordt daaromtrent ook nog vermeld:

“Er wordt voortaan afgezien van de belasting op de ingebrachte kapitalen die niet in België hun belastingregime hebben ondergaan. Vanuit de visie die in de schoot van de Federale Regering werd ontwikkeld met betrekking tot de bestrijding van de fiscale fraude en de aanmoediging van de fiscale regularisatie wordt het niet opportuun geacht om deze kapitalen op dergelijke manier bij een liquidatie te belasten.”

Wanneer bij de liquidatie van de juridische constructie kapitalen worden uitgekeerd die in België hun belastingregime niet hebben ondergaan, dan wordt geen belasting geheven. Zij moeten hun beslag krijgen in het licht van de fiscale regularisatieregeling. Het is niet duidelijk hoe dit in de praktijk zal moeten verlopen, bijvoorbeeld hoe de liquidatiebonus zal worden berekend als de herkomst van de kapitalen in de juridische constructie niet duidelijk is. Het is raadzaam de toelichting bij het amendement aan te vullen met een aantal duidelijke

¹³ EVA-Hof 9 juli 2014, E-3/13 en E-20/13, *Olsen e.a. v. Noorwegen*.

¹⁴ *Ibid.*, punt 99.

voorbeelden voor de hypothese van een liquidatie van een juridische constructie van type 2 onder de vorm van een vennootschap en onder een andere rechtsvorm, waarin kapitalen zijn ondergebracht die in België hun belastingregime niet hebben ondergaan

De ontworpen wijziging van artikel 21, 12°, van het WIB 92, bedoeld om dubbele belasting te vermijden voor vennootschappen of rechtspersonen die aan een oprichter of derde begunstigde bedragen uitkeren die al eerder zijn belast, reikt verder dan enkel het in de verantwoording vermelde geval van de liquidatieheffing over de uitgekeerde reserves. Als het de bedoeling is van de stellers van het amendement dat ook andere situaties van dubbele belasting worden vermeden, zal dit moeten worden verduidelijkt.

Negende amendement

9. Het negende amendement (ontworpen artikel 53/8) strekt ertoe de ontworpen bepalingen in werking te laten treden “vanaf aanslagjaar 2016”.

Het ontworpen artikel 53/6 (zevende amendement) houdt een wijziging in van artikel 269, § 2, eerste lid, van het WIB 92, waardoor ook voor de in artikel 18, eerste lid, 2^oter, van hetzelfde wetboek bedoelde dividenden, het tarief van de roerende voorheffing wordt verlaagd. Vraag is of het ontworpen artikel 53/6 dan ook niet op een aangepaste wijze in werking moet treden, bijvoorbeeld op een vaste datum of op een tijdstip na de bekendmaking van de betrokken bepaling in het Belgisch Staatsblad.

*

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

En l'occurrence, l'urgence est motivée par :

« - het feit dat het belastbaar tijdperk waarin de inkomsten die vanaf 1 januari 2015 werden verkregen, toegekend of betaalbaar gesteld, weldra ten einde loopt. Het is de wil van de Federale Regering dat de bepalingen van dit amendement worden toegepast op deze inkomsten en op de aangifte van deze inkomsten die in 2016 zal plaatsvinden;

- de noodzaak om het in de programmawet van 10 augustus 2015 vastgelegde aanslagstelsel te hervormen alvorens dit aanslagstelsel definitief in werking treedt, meer bepaald met betrekking de fiscale behandeling van uitkeringen van een in artikel 2, § 1, 13^o, b), WIB 92, bedoelde juridische constructie ».

*

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

*

PORTÉE

3. Les amendements (non numérotés) soumis pour avis ont pour objet d'apporter des modifications au régime de taxation applicable aux constructions juridiques (la « taxe Caïman » ²) tel qu'il a été instauré par la loi-programme du 10 août 2015.

Il s'agit d'adaptations à la définition de la notion de 'construction juridique' inscrite à l'article 2, § 1^{er}, 13^o et 13^o/1, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (deuxième amendement) et au régime d'imposabilité des revenus recueillis par une construction juridique dans le chef du tiers bénéficiaire qui est habitant du Royaume et auquel ils ont été payés ou attribués ou dans le chef de son fondateur qui est habitant du Royaume (troisième amendement – remplacement de l'article 5/1, § 3, du CIR 92). Par ailleurs, des modifications sont apportées à l'article 18, *alinéa 1^{er}* (quatrième amendement), l'article 21, 12^o (cinquième amendement), à l'article 220/1, § 3 (sixième amendement), à l'article 269, § 2, alinéa 1^{er}, (septième amendement) et à l'article 307, § 1^{er} (huitième amendement), du CIR 92.

Les nouvelles règles entreront en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2016 (neuvième amendement).

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

² Pour un commentaire exhaustif de la taxe Caïman, voir G.D. GOYVAERTS, « De kaaimantaks, een kritische beschouwing », *TFR* 2015, pp. 865-924. M. GOSSIAUX, « Taxe Caïman: la taxation par transparence des constructions juridiques étrangères », *Revue Générale du Contentieux Fiscal* 2015, 303-320.

Comme l'indique la justification des amendements, l'objectif des modifications en projet consiste à obtenir des recettes fiscales supplémentaires sur la base de la taxe Caïman et à éliminer une inégalité de traitement entre certains fondateurs et les tiers bénéficiaires. L'élargissement de l'obligation de déclaration, quant à elle, a pour but de limiter les pertes de temps inutiles et de permettre à l'administration de faire débiter l'échange d'informations à un stade précoce.

EXAMEN DU TEXTE

Deuxième amendement

4. Le deuxième amendement vise en premier lieu à abroger l'article 2, § 1^{er}, 13^o/1, e), du CIR 92 (article 53/1, a), en projet, du projet de loi). En ce qui concerne cette abrogation (et l'ajout qui fait l'objet du troisième amendement), le délégué a fourni l'explication suivante :

« Deze opheffing heeft tot doel om de uitzondering van werkelijke economische activiteit niet meer als uitzondering op de definitie van juridische constructie te formuleren, maar als uitzondering op de belastingplicht in hoofde van oprichters of derde begunstigden. Op die manier wordt de constructie nog steeds onderworpen [aan de] aangifteplicht, maar wordt zij echter vrijgesteld van de doorkijkbelasting bij bewijs van een daadwerkelijke economische activiteit ».

5. En deuxième lieu, cet amendement vise à compléter l'article 2, § 1^{er}, 13^o/1, du CIR 92 par deux alinéas (articles 53/1, b), en projet, du projet de loi).

5.1. Il résulte du premier alinéa ajouté, nouveau, que doivent bel et bien être considérées comme une construction juridique les « institutions, entités et sociétés [...] dont les droits sont détenus par une personne, ou plusieurs personnes liées entre elles, *le cas échéant considéré distinctement par compartiment* ». On n'aperçoit pas clairement ce qu'il y a lieu d'entendre par ces derniers mots (indiqués en italique). Le délégué a précisé leur portée comme suit :

« Hiermee wordt verwezen naar de compartimenten van beleggingsvennootschappen, zoals onder meer bedoeld in de wet van 3 augustus 2012 betreffende de instellingen voor collectieve belegging die voldoen aan de voorwaarden van Richtlijn 2009/65/EG en de instellingen voor belegging in schuldvorderingen en de wet van 19 april 2014 betreffende de alternatieve instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders.

Het begrip 'compartiment' wordt overigens reeds elders in het WIB 92 gebruikt, zie bijvoorbeeld artikel 185bis, WIB 92 ».

Eu égard au principe de légalité en matière fiscale, la loi doit indiquer clairement elle-même ce qu'il faut entendre par ce terme³⁻⁴. L'article 185bis du CIR 92, auquel le délégué

³ Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables ou le tarif, tels que les catégories de contribuables, l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition et les exemptions ou réductions éventuelles.

fait référence, mentionne la loi du 3 août 2012 ‘relative aux organismes de placement collectif qui répondent aux conditions de la Directive 2009/65/CE et aux organismes de placement en créances’, ce qui n’est pas le cas dans la disposition en projet.

5.2. Il peut se déduire de la disposition en projet qu’il est possible qu’au sein d’une même institution, un compartiment doive bel et bien être considéré comme une construction juridique et un autre compartiment pas. La question se pose à cet égard de savoir à quel type de construction juridique le compartiment cité en premier doit être rattaché : une construction juridique au sens de l’article 2, § 1^{er}, 13^o, alinéa 1^{er}, a), du CIR 92 (type 1: sans personnalité juridique) ou une construction juridique au sens du b) du même alinéa (type 2 : avec personnalité juridique). En effet, un compartiment n’a pas en soi de personnalité juridique distincte. La qualification de type 1 ou de type 2 est importante pour déterminer le régime fiscal adéquat (voir par exemple l’article 5/1, § 3, a), en projet du CIR 92). Cet aspect doit également être précisé.

6. Le délégué a fait savoir que la présomption figurant à l’article 2, § 1^{er}, 13^o/1, alinéas 2 et 3, en projet, du CIR 92, est une présomption irréfragable. Cela signifie que les indications de lien figurant dans les alinéas en projet (le fait par exemple qu’il s’agit de deux personnes liées au quatrième degré) conduisent toujours, dans les quatre⁵ cas visés à l’article 2, § 1^{er}, 13^o/1, alinéa 1^{er}, du CIR 92, à la qualification de ‘construction juridique’. Les contribuables ne sont dès lors pas autorisés à apporter dans ce cas la preuve que leur intention n’est pas d’éluder le régime de taxation.

6.1. Il ressort d’ailleurs de la justification de l’amendement que d’autres situations où des personnes sont liées entre elles peuvent également donner lieu à l’application de la disposition générale en matière d’abus fiscal (article 344, § 1^{er}, du CIR 92). En outre, la justification signale que dans ce cas, le contribuable peut bel et bien apporter la preuve du contraire (voir l’alinéa 3 de l’article 344, § 1^{er}, du CIR 92).

Aucune justification n’existe pour cette différence de traitement.

Même s’il peut être admis qu’en présence d’une des indications de lien évoquées, eu égard à la collusion éventuelle, la construction est en principe tenue pour fiscalement suspecte, cela ne constitue pas un motif pour exclure toute possibilité de preuve contraire.

⁴ La définition de ce qui doit être considéré comme une ‘construction juridique’ revêt non seulement un caractère essentiel pour l’obligation de déclaration (voir l’article 307, § 1^{er}, alinéa 9, du CIR 92), mais également pour l’impossibilité des revenus recueillis par de telles constructions juridiques (voir l’article 5/1 du CIR 92). Il s’ensuit que ces dispositions doivent satisfaire au principe de légalité.

⁵ Le cinquième cas est abrogé par l’article 53/1, a), en projet.

6.2. En outre, la question se pose de savoir si pareille présomption irréfragable d'abus est conforme au droit international et au droit de l'Union européenne. À ce sujet, les observations suivantes ont été formulées dans l'avis 57.064/3 ⁶ :

« Dans de nombreux cas, la différence de traitement entre les constructions juridiques nationales et étrangères résultant de la réglementation CFC pose un problème au regard de la liberté d'établissement et de la libre circulation des capitaux. À ce propos, on peut citer à titre d'exemple un arrêt de la Cour AELE du 9 juillet 2014 portant sur une différence de traitement de revenus (à savoir des dividendes et des plus-values) produits par un trust (national) norvégien^(...) et un trust du Liechtenstein (étranger) ⁷.

On veillera à ce que des restrictions éventuelles à la liberté d'établissement ou à la libre circulation des capitaux résultant du régime proposé puissent se justifier sous cet angle. La Cour de justice de l'Union européenne a déjà jugé que la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux (voir notamment CJUE 18 décembre 2007, C-101/05, *Skatteverket c. A*, point 55) ainsi que la lutte contre la fraude fiscale (voir notamment CJUE 11 octobre 2007, C-451/05, *Elisa c. Directeur général des impôts en Ministère public*, point 81) constituent des raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à l'exercice des libertés de circulation garanties par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). En ce qui concerne la circulation des capitaux, l'article 65, paragraphe 1, b), du TFUE dispose que l'article 63 du TFUE ne porte pas atteinte au droit qu'ont les États membres de prendre toutes les mesures indispensables pour faire échec aux infractions à leurs lois et règlements, notamment en matière fiscale. Une mesure restrictive ne peut toutefois être justifiée que si elle respecte le principe de proportionnalité, en ce sens qu'elle doit être propre à garantir la réalisation de l'objectif qu'elle poursuit et qu'elle n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (CJUE 4 mars 2004, C-334/02, *Commission c. France*, point 28) ⁸ ».

L'instauration d'une présomption irréfragable se heurte à ce principe de proportionnalité.

À cet égard, on peut se reporter à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne selon laquelle, en cas de mesures fiscales de prévention et de lutte contre la fraude, le

⁶ Avis C.E. 57.064/3 du 7 avril 2015 sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne le régime d'imposition des constructions juridiques', n° 10.2. (Doc. parl., Chambre, 2014-15, n° 54-0679/003).

⁷ Note de bas de page 16 de l'avis cité : Cour AELE 9 juillet 2014, E-3/13 et E-20/13, *Olsen e.a. contre l'État norvégien* (à consulter à l'adresse : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:E2013J0003&qid=1429276792514&from=NL>).

⁸ Note de bas de page 17 de l'avis cité : Dans l'arrêt cité dans la note de bas de page précédente, la Cour AELE a jugé que les restrictions à la liberté d'établissement ou à la libre circulation des capitaux peuvent être justifiées par des raisons impérieuses d'intérêt général, « en particulier des considérations liées à la prévention de l'évasion fiscale ou à la préservation de la répartition équilibrée des pouvoirs en matière d'imposition » entre les États membres. « La restriction est proportionnée si elle ne porte que sur des montages purement artificiels dont le but est d'éluder l'impôt national dû dans des situations comparables. L'application d'une telle mesure d'imposition doit par conséquent être écartée lorsqu'il s'avère, sur la base d'éléments objectifs et vérifiables par des tiers, que, nonobstant l'existence de motivations de nature fiscale, une société étrangère contrôlée est réellement établie dans l'État de l'EEE d'accueil et exerce des activités économiques effectives qui se déroulent dans l'EEE ».

principe de proportionnalité requiert que le contribuable soit mis en mesure de produire la preuve contraire⁹.

La doctrine a également attiré l'attention sur ce point.

Cl. SANO l'exprime comme suit :

« In short, irrebuttable presumptions of law are generally looked upon with disfavour because of the absence of contrary proof, which implies that they *automatically* limit or restrict the EU right or freedom concerned »¹⁰.

Et K. LENAERTS le souligne également :

« Last but not least, regarding the principle of proportionality, the national measure at issue must be sufficiently finely calibrated so that it aims only at prohibiting abusive practices. This means that general and irrefutable presumptions establishing that certain transactions constitute abusive practices fail to comply with the principle of proportionality »¹¹.

Dans un arrêt du 13 novembre 2014, la Cour de Justice a résumé la problématique de la manière suivante (italiques ajoutées).

« 18 En vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, les mesures interdites par l'article 63, paragraphe 1, TFUE, en tant que restrictions aux mouvements de capitaux, comprennent celles qui sont de nature à dissuader les non-résidents de faire des investissements dans un État membre ou à dissuader les résidents dudit État membre d'en faire dans d'autres États (voir, notamment, arrêt *Commission/Finlande*, C-342/10, EU:C:2012:688, point 28 et jurisprudence citée).

(...)

22 Il convient (...) d'examiner si cette restriction peut être objectivement justifiée par des intérêts légitimes reconnus par le droit de l'Union.

23 Conformément à une jurisprudence constante de la Cour, la libre circulation des capitaux ne peut être limitée par une réglementation nationale que si elle est justifiée par une des raisons mentionnées à l'article 65 TFUE ou par des raisons impérieuses d'intérêt général au sens de la jurisprudence de la Cour, pour autant qu'il n'existe pas de mesure d'harmonisation au niveau de l'Union assurant la protection de ces intérêts (voir, notamment, arrêts *Commission/Allemagne*, C-112/05, EU:C:2007:623, point 72 et jurisprudence citée, ainsi que *Commission/Portugal*, C-20/09, EU:C:2011:214, point 59 et jurisprudence citée).

⁹ Voir par ex. : CJUE, 19 septembre 2000, C-177/99 et C-181/99, *Ampafrance SA c. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire* et *Sanofi Synthelabo c. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, point 62; CJUE, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes c. Commissioners of Inland Revenue*, point 70.

¹⁰ C. SANO, « National Tax Law Presumptions and EU Law », *EC Tax Review* 2014, (194), 206.

¹¹ K. LENAERTS, « The concept of 'abuse of law' in the case law of the European Court of Justice on Direct Taxation », *MJ* 2015/3, p. 351.

24 Ainsi, la Cour a itérativement jugé que les objectifs de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales peuvent justifier une restriction à la libre circulation des capitaux. Encore faut-il, cependant, que cette restriction soit propre à garantir la réalisation de ces objectifs et n'aille pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre ceux-ci (voir, notamment, arrêt Commission/Portugal, EU:C:2011:214, points 60 et 61 ainsi que jurisprudence citée).

25 Une mesure nationale restreignant la libre circulation des capitaux peut donc être justifiée lorsqu'elle vise spécifiquement les montages purement artificiels, dépourvus de réalité économique, dont la seule fin est d'éluder l'impôt normalement dû sur les bénéfices générés par les activités réalisées sur le territoire national (arrêt Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, point 34 et jurisprudence citée).

26 En l'espèce, la Commission ne conteste pas que l'article 13 de la TCGA peut contribuer à la réalisation de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale. Elle soutient toutefois que cette disposition va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre cet objectif.

27 À cet égard, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante de la Cour, peut être considérée comme n'allant pas au-delà de ce qui est nécessaire pour prévenir la fraude et l'évasion fiscales une réglementation qui se fonde sur un examen d'éléments objectifs et vérifiables permettant d'identifier l'existence d'un montage purement artificiel à des seules fins fiscales *et qui, dans chaque cas où l'existence d'un tel montage ne peut être exclue, met le contribuable en mesure, sans le soumettre à des contraintes administratives excessives, de produire des éléments concernant les éventuelles raisons commerciales pour lesquelles cette opération a été conclue* (voir, en ce sens, arrêt Itelcar, EU:C:2013:629, point 37 et jurisprudence citée) »¹².

Eu égard à ce qui précède, les auteurs de l'amendement devront reconsidérer le caractère irréfragable de la présomption.

Troisième amendement

7. Le troisième amendement vise à remplacer l'article 5/1, § 3, du CIR 92.

L'article 5/1, § 3, actuel, du CIR 92 permet au fondateur ou au tiers bénéficiaire d'échapper à l'impôt (pas à l'obligation de déclaration) s'il établit que la construction juridique est soumise à un impôt sur les revenus qui s'élève à au moins 15 % du revenu imposable de cette construction juridique déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants. Cette disposition subsiste au a) du paragraphe 3.

L'article 5/1, § 3, est cependant complété par un b), qui tend à permettre au fondateur ou au tiers bénéficiaire de déclarer dans la déclaration annuelle de l'impôt sur les revenus (et sur demande simple, de démontrer) que la construction juridique qui est établie dans un État membre de l'Espace économique européen (EEE) ou dans un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition ou un accord en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale, a « une substance suffisante ». Il ressort du texte de l'amendement qu'il y a lieu de déclarer que :

¹² CJUE 13 novembre 2014, C-112/14, *Commission c. Royaume Uni*.

« - cette entité exerce une activité économique effective dans le cadre de l'exercice d'une activité professionnelle dans le lieu où cette entité est établie et, le cas échéant, dans le lieu où elle dispose d'un établissement stable, et que ;

- l'ensemble des locaux, du personnel et de l'équipement dont cette entité dispose dans le lieu où elle est établie et, le cas échéant, dans le lieu où elle dispose d'un établissement stable, est en proportion avec l'activité économique précitée que cette entité y exerce ».

Limiter ainsi l'imposabilité de revenus de constructions juridiques, à la condition que l'activité économique ait lieu dans le pays d'établissement (et, le cas échéant, dans le lieu où elle dispose d'un établissement stable) et s'inscrive dans le cadre d'une activité professionnelle, n'est pas conforme à la jurisprudence de la Cour AELE. Il résulte en effet de l'arrêt Olsen¹³ que la question de savoir s'il s'agit d'une activité économique réelle et effective (lire en l'occurrence : une construction juridique qui a une substance suffisante) doit être appréciée *in concreto*¹⁴. Des critères d'appréciation abstraits, comme l'exigence selon laquelle l'activité économique doit avoir lieu dans l'État EEE d'établissement et celle selon laquelle il doit s'agir de revenus professionnels, paraissent dès lors excessifs. Des constructions juridiques qui ne satisfont pas à ces critères peuvent en effet également avoir « une substance suffisante ».

Cinquième amendement

8. En omettant les mots « autres que ceux visés à l'article 18, 2^oter, b), » du 12^o de l'article 21 du CIR 92 – article qui indique quels revenus ne sont pas imposables à titre de revenus des capitaux et biens mobiliers – on évite – selon la justification – que pour la société ou la personne morale qui est soumise à l'impôt de liquidation, les réserves distribuées fassent l'objet d'une double imposition. À ce sujet, la justification mentionne encore :

« Il est renoncé, à l'avenir, à l'impôt sur les capitaux apportés qui n'ont pas été soumis en Belgique à leur régime d'imposition. Depuis la vision élaborée au sein du Gouvernement fédéral, au sujet de la lutte contre la fraude fiscale et de l'encouragement de la régularisation fiscale, il n'est pas jugé opportun d'imposer ces capitaux d'une manière semblable à une liquidation ».

Lorsque, lors de la liquidation d'une construction juridique, des capitaux qui n'ont pas été soumis en Belgique à leur régime d'imposition sont distribués, aucun impôt n'est perçu. Ils doivent être traités définitivement dans le cadre du dispositif de régularisation fiscale. On n'aperçoit pas très bien comment ce processus se déroulera dans la pratique, par exemple comment sera calculé le boni de liquidation s'il n'est pas aisé de déterminer l'origine des capitaux dans la construction juridique. Il est indiqué de compléter le commentaire de l'amendement par un certain nombre d'exemples précis illustrant l'hypothèse de la liquidation d'une construction juridique de type 2 ayant la forme d'une société et ayant une autre forme juridique, dans laquelle ont été apportés des capitaux qui n'ont pas été soumis en Belgique à leur régime d'imposition.

¹³ Cour AELE 9 juillet 2014, E-3/13 et E-20/13, *Olsen e.a. contre l'État norvégien*.

¹⁴ *Ibid.*, point 99.

La modification en projet de l'article 21, 2°, du CIR 92 visant à éviter une double imposition pour des sociétés ou personnes morales qui distribuent des montants qui ont déjà été imposés, excède le seul cas de l'impôt de liquidation sur les réserves distribuées, mentionné dans la justification. Si l'intention des auteurs de l'amendement est d'éviter également d'autres situations de double imposition, ils devront le préciser.

Neuvième amendement

9. Le neuvième amendement (article 53/8, en projet) vise à faire entrer en vigueur les dispositions en projet « à partir de l'exercice d'imposition 2016 ».

L'article 53/6, en projet (septième amendement) porte une modification de l'article 269, § 2, alinéa 1^{er}, du CIR 92, ayant pour effet d'également réduire le taux du précompte mobilier pour les dividendes visés à l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^oter, du même code. La question se pose de savoir si l'article 53/6 en projet ne doit dès lors pas entrer en vigueur d'une manière adaptée, par exemple à une date fixe ou à une époque postérieure à la publication de la disposition concernée dans le Moniteur belge.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT