



CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

avis 60.427/2
du 12 décembre 2016

advies 60.427/2
van 12 december 2016

sur

over

un avant-projet d'ordonnance du
Gouvernement de la Région de
Bruxelles-Capitale 'relative à la
taxe régionale sur les
établissements d'hébergement
touristique'

een voorontwerp van ordonnantie
van de Brusselse Hoofdstedelijke
Regering 'betreffende de
gewestbelasting op de inrichtingen
van toeristisch logies'

Le 10 novembre 2016, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre de la Région de Bruxelles-Capitale, chargé des Finances, du Budget, des Relations extérieures et de la Coopération au développement à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet d'ordonnance 'relative à la taxe régionale sur les établissements d'hébergement touristique'.

L'avant-projet a été examiné par la deuxième chambre le 12 décembre 2016. La chambre était composée de Pierre VANDERNOOT, président de chambre, Luc DETROUX et Wanda VOGEL, conseillers d'État, Christian BEHRENDT, assesseurs, et Hélène LEROUXEL, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Patrick RONVAUX, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Pierre VANDERNOOT.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 12 décembre 2016.

*

Op 10 november 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, bevoegd voor Financiën, Begroting, Externe Betrekkingen en Ontwikkelingssamenwerking verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van ordonnantie 'betreffende de gewestbelasting op de inrichtingen van toeristisch logies'.

Het voorontwerp is door de tweede kamer onderzocht op 12 december 2016. De kamer was samengesteld uit Pierre VANDERNOOT, kamervoorzitter, Luc DETROUX en Wanda VOGEL, staatsraden, Christian BEHRENDT, assessoren, en Hélène LEROUXEL, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Patrick RONVAUX, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Pierre VANDERNOOT.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 12 december 2016

*

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet¹, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

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

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

1. L'exposé des motifs présente la raison d'être de l'avant-projet de la manière suivante :

« Le projet d'ordonnance a pour objet l'instauration d'une taxe régionale sur l'hébergement touristique, pour les motifs suivants.

Le tourisme est certes incontestablement bénéfique à la Région. Il engendre néanmoins des coûts; notamment par exemple en matière de sécurité et d'aide médicale, de propreté (la collecte des déchets, l'entretien des égouts et le traitement des eaux usées...) et de transport. Le but de la présente ordonnance est donc de faire participer le secteur touristique à ces charges financières.

De plus, les communes de la Région prélèvent actuellement des taxes similaires. L'existence de ces règlements, multiples et divers, entrave la transparence du statut fiscal des établissements d'hébergement touristique.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale estime donc opportun d'harmoniser le paysage de la taxation des établissements d'hébergement touristique. Pour ce faire, la présente ordonnance offre aux communes qui le souhaitent la possibilité de remplacer leur propre taxe existante par des centimes additionnels sur la nouvelle taxe régionale : les communes qui opteront pour l'établissement de centimes additionnels à la taxe régionale ne pourront en effet en principe plus, en raison du principe «*non bis in idem*», elles-mêmes imposer d'autres taxes ayant pour base l'hébergement touristique, visé par l'ordonnance commentée, ou une base similaire.

Afin d'inciter les communes à faire usage de la possibilité offerte, l'option suivante est choisie : l'administration fiscale de la Région assurera gratuitement le service de ces centimes additionnels, pour autant que les centimes additionnels imposés répondent à certaines conditions cumulatives. Ces conditions sont nécessaires pour que l'administration fiscale puisse assurer le service desdits centimes additionnels d'une manière correcte et efficace ».

2. Dans différents arrêts, la Cour Constitutionnelle a été amenée à se prononcer sur la question de savoir si une région était ou non en mesure d'harmoniser à son niveau territorial la taxation d'un secteur déterminé ou d'une activité déterminée en substituant une taxe régionale à des taxes locales existantes.

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

Selon le dernier de ces arrêts, les principes qui s'appliquent sont les suivants :

« B.7. En vertu de l'article 170, § 2, de la Constitution, les régions disposent d'une compétence fiscale propre, sauf les exceptions que la loi a prévues ou qu'elle prévoit ultérieurement lorsque la nécessité est démontrée.

B.8. En vertu de l'article 170, § 4, alinéa 2, de la Constitution, la loi peut '[déterminer] les exceptions dont la nécessité est démontrée' à l'égard des impositions qui sont établies pour les besoins d'une commune.

Conformément à cette disposition, l'agglomération, la fédération de communes et la commune disposent d'une compétence fiscale autonome, sauf lorsque la loi a déterminé ou détermine ultérieurement les exceptions dont la nécessité est démontrée.

B.9.1. L'on peut déduire des travaux préparatoires de l'article 170 de la Constitution que le Constituant entendait, en adoptant la règle contenue à l'alinéa 2 de l'article 170, § 4, prévoir une 'sorte de mécanisme de défense' de l'État 'à l'égard des autres niveaux de pouvoir, de manière à se réserver une matière fiscale propre' (*Doc. parl.*, Chambre, S.E. 1979, n°10-8/4°, p. 4).

Cette règle a également été décrite par le Premier ministre comme un 'mécanisme régulateur' :

'La loi doit être ce mécanisme régulateur et doit pouvoir déterminer quelle matière imposable est réservée à l'État. Si on ne le faisait pas, ce serait le chaos et cet imbroglio n'aurait plus aucun rapport avec un État fédéral bien organisé ou avec un État bien organisé tout court' (*Ann.*, Chambre, 22 juillet 1980, p. 2707. Voy. également *ibid.*, p. 2708 ; *Ann.*, Sénat, 28 juillet 1980, pp. 2650-2651).

'Je tiens à souligner [...] que, dans ce nouveau système de répartition des compétences fiscales entre l'État, les communautés et les régions et institutions du même niveau, les provinces et les communes, c'est l'État qui a le dernier mot. C'est ce que j'appelle le mécanisme régulateur' (*Ann.*, Sénat, 28 juillet 1980, p. 2661).

B.9.2. Il découle de l'article 170, § 4, alinéa 2, de la Constitution que celui-ci réserve au législateur fédéral, en ce qui concerne les impôts communaux, les exceptions dont la nécessité est démontrée, de sorte que les régions ne peuvent adopter une réglementation qui aurait pour effet de restreindre le pouvoir des communes d'instaurer une taxe que si les conditions d'application de l'article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles sont réunies.

Il est requis, à cette fin, que la réglementation adoptée soit nécessaire à l'exercice des compétences de la région, que la matière se prête à un régime différencié et que l'incidence des dispositions en cause sur cette matière ne soit que marginale »².

3. Sur la base de ces principes, la Cour constitutionnelle a déjà annulé, pour le motif que les conditions d'application du recours aux pouvoirs implicites n'étaient pas établies, des dispositions régionales s'étant donné pour objet d'interdire des taxes au niveau communal³. Dans un autre cas, elle a par contre admis qu'une région puisse interdire par la voie législative une taxe

² C.C., n° 78/2016, 25 juillet 2016.

³ Il s'agissait d'un décret de la Région wallonne ayant établi une taxe régionale sur les mâts, pylônes ou antennes dont le produit était ristourné aux communes, lesquelles se voyaient interdire de prélever ou maintenir pareille taxe (C.C., n° 78/2016, 25 mai 2016, B.5 à B.12).

communale car, en l'espèce, les conditions d'application du recours aux pouvoirs implicites étaient réunies ⁴.

4. En l'espèce, selon la note au Gouvernement ayant précédé l'avant-projet, ce dernier « vise à remplacer la taxe communale sur les établissements hôteliers ou exerçant des activités hôtelières par une taxe régionale et ce sans porter préjudice à l'autonomie communale ».

Cette option se concrétise dans l'avant-projet par le fait, d'une part, qu'aucune disposition de ce dernier n'interdit aux communes de maintenir ou de lever une taxe communale sur le même objet que celui qui sert de base à l'impôt régional et, d'autre part, par le fait que toutes les « communes de la Région de Bruxelles-Capitale sont libres d'établir des centimes additionnels à la taxe dont il est question dans la présente ordonnance » ⁵.

L'avant-projet opère toutefois une distinction entre, d'une part, les communes ayant établi une « autre imposition propre sur la matière imposable sur laquelle porte la taxe décrite dans la présente ordonnance » ou « une imposition semblable » et, d'autre part, celles qui ont renoncé à taxer le même objet au niveau communal : conformément à l'article 13, § 2, de l'avant-projet, et si les conditions qu'il prévoit sont remplies, l'administration fiscale régionale assurera gratuitement le service des centimes additionnels (établissement, enrôlement, perception et recouvrement) pour les communes qui en la matière ont renoncé à une taxe communale propre.

Au vu des principes rappelés dans la jurisprudence constitutionnelle précitée, cette distinction doit être examinée au regard de ce qui suit.

À cet égard :

– ou bien la Région décide d'uniformiser la taxation de l'objet concerné au niveau régional en interdisant aux communes d'encore taxer cet objet après avoir démontré que les conditions liées à la mise en œuvre des pouvoirs implicites sont réunies et, en ce cas, la distinction envisagée entre communes ayant maintenu une taxe et celles l'ayant abandonné perdrait sa raison d'être ; conformément à la théorie des pouvoirs implicites, la concrétisation de cette option requiert toutefois notamment que la suppression des taxes communales concernées soit jugée nécessaire à l'exercice d'une compétence matérielle de la région et non soit jugée simplement « opportun[e] » en vue d'« harmoniser le paysage de la taxation d'hébergement touristique », ainsi qu'il est écrit dans l'exposé des motifs ⁶ ;

⁴ Il s'agissait d'une ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale ayant interdit aux communes d'encore prélever des taxes ou redevances en matière de stationnement pour le motif que la politique et les prélèvements liés à la voirie et au stationnement devaient être centralisés à l'échelon régional (C.C., n° 89/2010, 29 juillet 2010, B.7 à B.13.2).

⁵ Voir l'article 13 de l'avant-projet.

⁶ Ce cas de figure de l'absence de raison d'être de la distinction critiquée s'appliquerait aussi à l'hypothèse où la Région de Bruxelles-Capitale déciderait d'interdire la taxation communale non par la voie législative mais par la voie de la tutelle administrative exercée sur les règlements fiscaux des communes au motif de la contrariété à la loi ou à l'intérêt général des taxes concernées, ce qu'il lui appartiendrait de démontrer au cas par cas. À l'instar de la jurisprudence constitutionnelle précitée, on rencontre au travers de la jurisprudence de la section du contentieux administratif du Conseil d'État aussi bien des arrêts qui, dans l'espèce qu'ils tranchent, ont estimé que l'autorité de tutelle était restée en défaut de motiver correctement la contrariété à l'intérêt général d'une taxe communale frappant

– ou bien la Région décide de laisser la liberté aux communes de maintenir une taxe comparable au niveau communal mais alors une différence de traitement est établie entre les communes, différence qui doit pouvoir être justifiée au regard du principe d'égalité et de non-discrimination, et ce d'autant plus qu'elle a une incidence sur l'autonomie communale consacrée par l'article 162 de la Constitution ; à cet égard la considération figurant dans l'exposé des motifs selon laquelle « [l']existence de ces règlements, multiples et divers, entrave la transparence du statut fiscal des établissements d'hébergement touristique » gagnerait à être complétée.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

INTITULÉ

L'intitulé sera complété afin de refléter le fait que les articles 14 et 15 de l'avant-projet tendent à modifier également l'ordonnance du 21 décembre 2012 'établissant la procédure fiscale en Région de Bruxelles-Capitale', laquelle a un objet plus large que les autres dispositions de l'avant-projet.

Il est suggéré de compléter l'intitulé par les mots suivants « et à la lutte contre la fraude fiscale ».

DISPOSITIF

Article 2

Au 4°, la définition de l'« hébergement à domicile » semble ne pas suffisamment tenir compte de ce que des hôtels peuvent abriter le domicile de leur exploitant.

Articles 5 et 7

Alors qu'aux termes de l'article 5 l'exonération pour les centres d'hébergement de tourisme social paraît valoir de plein droit, l'article 7, § 1^{er}, alinéa 3, requiert que cette exonération soit « accordée ».

Le dispositif sera harmonisé sur ce point.

Article 7

1. Au paragraphe 1^{er}, l'alinéa 3 gagnerait à être formulé dans des termes qui renvoient plus clairement aux hypothèses qu'ils visent.

le même objet qu'une taxe régionale (C.E., n° 106.994, 24 mai 2002) que d'autres qui ont estimé que la tutelle régionale avait correctement démontré, au regard de l'intérêt général, qu'une taxe communale ne pouvait coexister avec une taxe régionale sur le même objet (C.E., n° 182.279, 23 avril 2008).

2. Au paragraphe 1^{er}, alinéa 4, les mots « de la déclaration mensuelle » seront insérés entre le mot « renvoi » et les mots « sont arrêtées ».
3. Au paragraphe 2, le mot « un » crée une difficulté de lecture du texte, lequel sera revu afin de traduire l'intention de son auteur.

Article 9

1. Au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, il faut insérer le mot « mensuelle » après le mot « déclaration ».
2. Au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, il faut écrire « imposées par les chapitres III à VII du Titre I^{er} », l'observation valant *mutatis mutandis* pour l'article 11, § 2, de l'avant-projet.
3. Au paragraphe 1^{er}, alinéa 2, de la version française, les mots « non irréfragable » seront remplacés par le mot « réfragable » et les mots « l'établissement hébergement » par les mots « l'établissement d'hébergement ».
4. Lorsqu'il est procédé à une taxation d'office, le paragraphe 3, alinéa 2, prévoit que le redevable, en cas de contestation, doit apporter la preuve « du caractère exagéré de la taxation d'office ».

Cela ne peut être admis : le fait pour le redevable de se trouver dans les conditions d'application de la procédure de taxation d'office n'autorise pas le fisc à établir une taxe dont il serait démontré qu'elle ne serait pas exacte sans être nécessairement « exagérée » ou qui serait exacte sur le montant dû mais entachée d'irrégularité d'ordre procédural.

Dans le cadre d'une procédure de taxation d'office, le redevable doit pouvoir contester en tous points la taxe établie et pas seulement la contester en ce qu'elle serait « exagérée », à charge pour lui d'apporter les éléments probants de ce qu'il avance.

Le paragraphe 3, alinéa 2, sera dès lors omis ou revu dans le respect des droits du contribuable.

Article 10

Afin de ne pas multiplier les déclarations et la charge administrative, la question se pose de savoir s'il ne serait pas plus simple de fusionner cet article avec l'article 7 en prévoyant un système dans lequel le redevable transmet sa déclaration mensuelle et un paiement anticipé simultané correspondant aux éléments repris dans sa déclaration.

Article 11

Dans le délai imparti, la section de législation n'a pu vérifier si les dispositions qui sont rendues applicables sont toutes compatibles avec l'ensemble du dispositif de l'ordonnance en projet.

Article 12

L'alinéa 2 gagnerait à s'arrêter après les mots « au paragraphe précédent » (lire « à l'alinéa précédent ») puisque ce qui suit se borne à répéter ce que l'alinéa 1^{er} prévoit déjà.

Article 13

Au paragraphe 2, alinéa 1^{er}, le troisième tiret peut être omis car il exprime une règle qui va de soi.

La même observation vaut pour l'article 16, § 2, deuxième alinéa, troisième tiret.

Article 14

1. À l'article 28/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, en projet, il convient d'éviter tout doute raisonnable sur la question de savoir quel comportement est passible d'être sanctionné par l'amende administrative concernée.

Il est dès lors requis de ne pas se référer à la liste des « autres ordonnances fiscales » dont il est question dans la disposition en projet mais de citer les ordonnances concernées par leur date et leur intitulé, ce qui n'est pas nécessaire pour les « arrêtés pris pour leur exécution » puisque, s'agissant de ces derniers, il suffira de vérifier au cas par cas s'il s'agit d'arrêtés qui puisent leur fondement juridique dans les ordonnances qui auront été énumérées dans le texte en projet.

2. À l'article 28/1, § 4, en projet, il faudrait fusionner les alinéas 2 et 3 en commençant l'alinéa 2 par les mots « À partir de la troisième infraction commise » et en supprimant l'alinéa 3.

Article 16

Au paragraphe 2, dernier alinéa, les mots à partir des mots « sans toutefois » doivent être omis car ils expriment la règle générale qui s'applique normalement si rien de particulier n'est prévu.

Article 17

L'alinéa 1^{er} sera revu dans le respect de l'article 190 de la Constitution et des dispositions qui lui procurent exécution.

Article 19

L'on écrira « commises » plutôt que « faites » dans la version française.

*

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

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

ALGEMENE OPMERKINGEN

1. In de memorie van toelichting wordt de bestaansgrond van het voorontwerp als volgt beschreven:

“Het ontwerp van ordonnantie heeft als doel om een gewestbelasting op de inrichtingen van toeristisch logies in te voeren om de volgende redenen.

Het staat buiten kijf dat het gewest de vruchten van het toerisme plukt. Er vloeien echter ook kosten uit voort: bijvoorbeeld voor de veiligheid en de medische bijstand, de netheid (huisvuilophaling, het onderhoud van de riolen en de afvalwaterzuivering, ...) en het vervoer. Deze ordonnantie heeft tot doel de toeristische sector te laten bijdragen tot deze financiële lasten.

Bovendien heffen de gemeenten van het gewest nu al gelijksoortige gemeentelijke belastingen. Het naast elkaar bestaan van die veelvoudige en uiteenlopende reglementen is niet bevorderlijk voor de transparantie van het fiscale statuut van de inrichtingen van toeristisch logies.

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering vindt het daarom aangewezen om de belastingen op de inrichtingen van toeristisch logies te harmoniseren. Om dit de bereiken biedt deze ordonnantie de gemeenten die dit wensen de mogelijkheid om hun eigen belasting te vervangen door opcentiemen op de nieuwe gewestbelasting : zelf ook nog andere belastingen heffen op het toeristisch logies als bedoeld in de becommentarieerde ordonnantie of een soortgelijke rechtsgrond, zal voor de plaatselijke besturen die kiezen voor dat stelsel van opcentiemen immers niet langer mogelijk zijn, wegens het beginsel van ‘non bis in idem’

Om de gemeenten aan te moedigen om deze kans te benutten werd gekozen voor de volgende optie: de fiscale administratie van het gewest zal de dienstverlening in verband met deze opcentiemen kosteloos verrichten, voor zover de gemeenten de bepaalde voorwaarden allemaal vervullen. Deze voorwaarden zijn nodig opdat de fiscale administratie de aangeboden dienst op een correcte en efficiënte wijze zou kunnen verrichten”.

2. Het Grondwettelijk Hof heeft in verschillende arresten uitspraak moeten doen over de vraag of een gewest de wijze waarop een bepaalde sector of een bepaalde activiteit wordt belast al dan niet kan harmoniseren op het niveau van het gewest door een gewestelijke belasting in de plaats te stellen van de bestaande plaatselijke belastingen.

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

Het laatste van die arresten stelt dat de volgende principes van toepassing zijn:

“B.7. Krachtens artikel 170, § 2, van de Grondwet beschikken de gewesten over een eigen fiscale bevoegdheid, behoudens wanneer de wet uitzonderingen heeft bepaald of nadien bepaalt waarvan de noodzakelijkheid wordt aangetoond.

B.8. Krachtens artikel 170, § 4, tweede lid, van de Grondwet kan de wet, ten aanzien van de belastingen die ten behoeve van een gemeente worden ingevoerd ‘de uitzonderingen [bepalen] waarvan de noodzakelijkheid blijkt’.

Overeenkomstig die bepaling beschikken de agglomeratie, de federatie van gemeenten en de gemeente over een autonome fiscale bevoegdheid, behoudens wanneer de wet uitzonderingen heeft bepaald of nadien bepaalt waarvan de noodzakelijkheid wordt aangetoond.

B.9.1. Uit de parlementaire voorbereiding van artikel 170 van de Grondwet kan worden afgeleid dat de Grondwetgever met de in het tweede lid van artikel 170, § 4, vervatte regel wou voorzien in een ‘soort verdedigingsmechanisme’ voor de Staat ‘t.o.v. de verschillende andere bestuurslagen, om een eigen fiscale materie te behouden’ (*Parl. St.*, Kamer, B.Z. 1979, nr. 1-8/4°, p. 4).

Die regel werd door de Eerste Minister eveneens omschreven als een ‘regulerend mechanisme’:

‘De wet moet dat regulerend mechanisme zijn en moet kunnen zeggen welke belastbare materie wordt voorbehouden aan de Staat. Indien men dat niet zou doen komt men in een chaos en in alle mogelijke verwickelingen terecht, die niets meer te maken hebben met een goed georganiseerde federale Staat of goed georganiseerde Staat’ (*Hand.*, Kamer, 22 juli 1980, p. 2707. Zie ook : *ibid.*, p. 2708; *Hand.*, Senaat, 28 juli 1980, pp. 2650-2651).

‘[Ik zou] willen stellen [...] dat in dit nieuw systeem van bevoegdheidsverdeling op fiscaal vlak tussen de Staat, de gemeenschappen en de gewesten en de nevengeschikte instellingen, de provincies en de gemeenten, het laatste woord bij de Staat ligt. Het is wat ik heb genoemd het reguleringsmechanisme’ (*Hand.*, Senaat, 28 juli 1980, p. 2661).

B.9.2. Uit artikel 170, § 4, tweede lid, van de Grondwet volgt dat dat artikel aan de federale wetgever, wat de gemeentebelastingen betreft, de uitzonderingen voorbehoudt waarvan de noodzakelijkheid blijkt, zodat de gewesten slechts een regeling mogen aannemen die de bevoegdheid van de gemeenten tot het invoeren van een belasting zou beperken indien de voorwaarden voor de toepassing van artikel 10 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen zijn vervuld.

Daartoe is vereist dat die regeling noodzakelijk is voor de uitoefening van de bevoegdheden van het gewest, dat de aangelegenheid zich tot een gedifferentieerde regeling leent en dat de weerslag van de in het geding zijnde bepalingen op die aangelegenheid slechts marginaal is”.²

3. Op basis van die principes heeft het Grondwettelijk Hof reeds gewestelijke bepalingen vernietigd die een verbod op gemeentelijke belastingen inhielden, op de grond dat niet was aangetoond dat de voorwaarden voor de gebruikmaking van de impliciete bevoegdheden waren vervuld.³ In een ander geval heeft het Hof daarentegen aanvaard dat een gewest met een

² GwH 25 juli 2016, nr. 78/2016.

³ Het ging om een decreet van het Waals Gewest waarbij een gewestelijke belasting was ingevoerd op masten, pylonen en antennen, waarvan de opbrengst werd doorgestort aan de gemeenten, die het verboden werd een dergelijke belasting te vestigen of te handhaven (GwH 25 mei 2016, nr. 78/2016, B.5 tot B.12).

wetgevend initiatief een gemeentebelasting kon verbieden aangezien in dat geval voldaan was aan de voorwaarden waaronder van de impliciete bevoegdheden kon worden gebruikgemaakt.⁴

4. *In casu* beoogt het voorontwerp, volgens de nota aan de regering die eraan voorafgaat, “de bestaande gemeentetaksen op hotelactiviteiten te vervangen (op vrijwillige basis) door een heffing op gewestniveau (...), en dit zonder de fiscale autonomie van de gemeenten te belemmeren”.

Die keuze wordt in het voorontwerp geconcretiseerd enerzijds doordat geen enkele bepaling de gemeenten verbiedt een eigen belasting te handhaven of te heffen op iets wat op gewestelijk niveau wordt belast, en anderzijds door het feit dat “[h]et (...) de gemeenten van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest vrij[staat] om opcentiemen te heffen op de in deze ordonnantie vervatte belasting”.⁵

In het voorontwerp wordt evenwel een onderscheid gemaakt tussen enerzijds de gemeenten die “eigen belastingen op de belastbare materie van de in deze ordonnantie omschreven belasting” of “andere gelijkaardige belastingen” hebben geheven, en anderzijds de gemeenten die ervan hebben afgezien gemeentebelastingen op dezelfde aangelegenheid te heffen: overeenkomstig artikel 13, § 2, van het voorontwerp moet de gewestelijke fiscale administratie, indien is voldaan aan de voorwaarden die in die paragraaf worden bepaald, de dienstverlening in verband met de opcentiemen (de vestiging, inkohiering, inning en invordering) kosteloos verrichten voor de gemeenten die ter zake van een eigen gemeentebelasting hebben afgezien.

Gelet op de principes die in de bovenvermelde rechtspraak van het Grondwettelijk Hof in herinnering zijn gebracht, moet dat onderscheid worden onderzocht in het licht van wat volgt.

Wat dat betreft zijn er twee mogelijkheden:

- Ofwel besluit het gewest de heffing van een belasting op de betreffende aangelegenheid op gewestelijk niveau te uniformeren en verbiedt het de gemeenten om daarop nog een belasting te heffen, na te hebben aangetoond dat de voorwaarden voor de uitoefening van de impliciete bevoegdheden zijn vervuld. In dat geval zal het beoogde onderscheid tussen de gemeenten die een belasting hebben gehandhaafd en de gemeenten die daarvan hebben afgezien, geen bestaansgrond meer hebben. Die optie is overeenkomstig de theorie van de impliciete bevoegdheden maar mogelijk wanneer onder meer de opheffing van de betreffende gemeentebelastingen noodzakelijk wordt geacht opdat het gewest een bepaalde materiële bevoegdheid kan uitoefenen, en niet wanneer ze louter “aangewezen” wordt geacht om “de belastingen op de inrichtingen van toeristisch logies te harmoniseren”, zoals in de memorie van toelichting staat.⁶

⁴ Het ging om een ordonnantie van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest waarbij het de gemeenten werd verboden nog parkeerbelastingen of -retributies te heffen, op de grond dat het beleid en de heffingen in verband met wegen en parkeren op gewestelijk niveau moesten worden gecentraliseerd (GwH 29 juli 2010, nr. 89/2010, B.7 tot B.13.2).

⁵ Zie artikel 13 van het voorontwerp.

⁶ Dat geval, waarin het bekritiseerde onderscheid geen bestaansgrond heeft, zou ook gelden wanneer het Brussels Hoofdstedelijk Gewest zou besluiten om de gemeentebelastingen niet met een wetgevend initiatief maar via het

- Ofwel besluit het gewest de gemeenten vrij te laten een soortgelijke belasting op gemeentelijk niveau te handhaven, maar dan worden de gemeenten verschillend behandeld. Dat verschil moet in het licht van het beginsel van gelijkheid en non-discriminatie gerechtvaardigd kunnen worden, temeer daar het een weerslag heeft op de gemeentelijke autonomie, vastgelegd in artikel 162 van de Grondwet. In dat verband zou de overweging in de memorie van toelichting luidens welke “[h]et naast elkaar bestaan van die veelvoudige en uiteenlopende reglementen (...) niet bevorderlijk [is] voor de transparantie van het fiscale statuut van de inrichtingen van toeristisch logies”, moeten worden aangevuld.

BIJZONDERE OPMERKINGEN

OPSCHRIFT

Het opschrift moet worden aangevuld zodat daarin duidelijk naar voren komt dat de artikelen 14 en 15 van het voorontwerp ook strekken tot wijziging van de ordonnantie van 21 december 2012 ‘tot vaststelling van de fiscale procedure in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest’, die een ruimere strekking heeft dan de andere bepalingen van het voorontwerp.

Er wordt voorgesteld het opschrift aan te vullen met de woorden “en de strijd tegen de fiscale fraude”.

DISPOSITIEF

Artikel 2

In de bepaling onder 4° lijkt in de definitie van “logies op het domicilie” onvoldoende rekening te worden gehouden met het feit dat de exploitant zijn woonplaats kan hebben in het hotel.

Artikelen 5 en 7

Terwijl de vrijstelling voor de verblijfscentra voor sociaal toerisme naar luid van artikel 5 van rechtswege lijkt te gelden, vereist artikel 7, § 1, derde lid, dat die vrijstelling “toegekend” wordt.

De tekst moet op dat punt worden geharmoniseerd.

administratief toezicht op belastingreglementen van de gemeenten te verbieden, op de grond dat die belastingen strijdig zijn met de wet of met het algemeen belang. Het gewest zou dat dan voor elk geval apart moeten aantonen. Evenals de voornoemde rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, bevat ook de rechtspraak van de afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State zowel arresten waarin aangaande het geval waarover uitspraak wordt gedaan, wordt geoordeeld dat de toezichthoudende overheid heeft verzuimd correct te motiveren dat een gemeentebelasting geheven op dezelfde aangelegenheid als een gewestbelasting, strijdig zou zijn met het algemeen belang (RvS 24 mei 2002, nr. 106.994), als arresten waarin wordt geoordeeld dat de gewestelijke toezichthouder correct heeft aangetoond dat een gemeentebelasting in het licht van het algemeen belang niet kon samengaan met een gewestbelasting geheven op dezelfde aangelegenheid (RvS 23 april 2008, nr. 182.279).

Artikel 7

1. De gevallen bedoeld in het derde lid van paragraaf 1 moeten duidelijker worden omschreven.
2. In het vierde lid van paragraaf 1 moeten de woorden “van de maandelijkse aangifte” worden ingevoegd tussen het woord “terugbezorging” en de woorden “worden bepaald”.
3. De tekst van paragraaf 2 is moeilijk te begrijpen vanwege het woord “een” na “formulierzelf” (lees: “formulier zelf”). Hij moet worden herzien zodat hij de bedoeling van de steller weergeeft.

Artikel 9

1. In paragraaf 1, eerste lid, 1°, moet het woord “maandelijkse” worden ingevoegd na het woord “zijn”.
2. In paragraaf 1, eerste lid, 3°, schrijve men “hem opgelegd bij de hoofdstukken III tot VII van Titel I”. Deze opmerking geldt *mutatis mutandis* ook voor artikel 11, § 2, van het voorontwerp.
3. In paragraaf 1, tweede lid, van de Franse tekst moeten de woorden “non irréfragable” worden vervangen door het woord “réfragable” en de woorden “l'établissement hébergement” door de woorden “l'établissement d'hébergement”.
4. Wanneer de belastingplichtige een hem ambtshalve opgelegde belasting betwist, moet hij luidens paragraaf 3, tweede lid, bewijzen “dat de ambtshalve heffing overdreven is”.

Dat is niet aanvaardbaar: het feit dat de procedure inzake ambtshalve belasting op de belastingplichtige kan worden toegepast, machtigt de fiscus niet een belasting te heffen waarvan zou zijn aangetoond dat ze niet correct is, zonder dat ze per se “overdreven” moet zijn, of waarvan het verschuldigde bedrag correct is, maar die procedureel onregelmatig is.

In het kader van een procedure van ambtshalve heffing moet de belastingplichtige de gevestigde belasting in alle opzichten kunnen aanvechten, en niet enkel in zoverre ze “overdreven” zou zijn, maar dan moet hij hiervoor wel het bewijsmateriaal aanvoeren.

Paragraaf 3, tweede lid, moet derhalve worden weggelaten of worden herzien met inachtneming van de rechten van de belastingplichtige.

Artikel 10

De vraag rijst of het, om het aantal aangiftes en de administratieve last in de hand te houden, niet eenvoudiger te zijn dit artikel samen te voegen met artikel 7, door te voorzien in een regeling waarin de belastingplichtige gelijktijdig met zijn maandelijkse aangifte een voorafbetaling doet die overeenstemt met de gegevens vermeld in zijn aangifte.

Artikel 11

De afdeling Wetgeving heeft binnen de haar toegemeten termijn niet kunnen nagaan of de toepasselijk verklaarde bepalingen allemaal verenigbaar zijn met de gehele tekst van de ontworpen ordonnantie.

Artikel 12

Het tweede lid zou beter eindigen na “vermeld in de vorige paragraaf” (lees: “vermeld in het vorige lid”), aangezien wat volgt niet meer is dan een herhaling van wat al in het eerste lid wordt bepaald.

Artikel 13

In paragraaf 2, eerste lid, kan het derde streepje worden weggelaten, aangezien daarin een regel wordt vastgesteld die vanzelf spreekt.

Dezelfde opmerking geldt voor artikel 16, § 2, tweede lid, derde streepje.

Artikel 14

1. In het ontworpen artikel 28/1, § 1, eerste lid, 2°, moet ervoor worden gezorgd dat er volstrekt geen twijfels kunnen zijn over de vraag welke gedragingen met de betreffende administratieve geldboete kunnen worden bestraft.

In plaats van te verwijzen naar de lijst van de “andere fiscale ordonnanties” waarvan in de ontworpen bepaling sprake is, moeten bijgevolg de datum en het opschrift van de betreffende ordonnanties worden geciteerd. Dat is niet vereist voor de “besluiten genomen in uitvoering ervan”. Voor die besluiten is het voldoende geval per geval na te gaan of ze hun rechtsgrond ontleen aan de ordonnanties die in de ontworpen tekst worden opgesomd.

2. In het ontworpen artikel 28/1, § 4, zouden het tweede en het derde lid moeten worden samengevoegd; daartoe moet het tweede lid beginnen met de woorden “Vanaf de derde inbreuk gepleegd” en moet het derde lid worden weggelaten.

Artikel 16

In paragraaf 2, laatste lid, moeten de woorden vanaf “zonder dat” worden weggelaten, aangezien ze de algemene regel verwoorden die normaal van toepassing is indien niets bijzonders is bepaald.

Artikel 17

Het eerste lid moet worden herzien met inachtneming van artikel 190 van de Grondwet en de bepalingen die daaraan uitvoering verlenen.

Artikel 19

In de Franse tekst schrijve men “commises” in plaats van “faites”.

LE GREFFIER – DE GRIFFIER

LE PRÉSIDENT – DE VOORZITTER

Hélène LEROUXEL

Pierre VANDERNOOT