



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 66.608/3-4
van 13 november 2019

over

een voorontwerp van wet
‘houdende diverse fiscale
bepalingen, houdende oprichting
van een commissie voor de
erkenning van gespecialiseerde
opleidingen met betrekking tot de
reglementering inzake douane en
accijnzen in België en betreffende
de Koninklijke Muntchouwborg
en het Nationaal Orkest van
België’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 66.608/3-4
du 13 novembre 2019

sur

un avant-projet de loi ‘portant des
dispositions fiscales diverses,
portant création d’une commission
pour la reconnaissance des
formations spécialisées relatives à
la réglementation douanière et
d’accises en Belgique et relative au
Théâtre royal de la Monnaie et à
l’Orchestre national de Belgique’

Op 30 september 2019 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, houdende oprichting van een commissie voor de erkenning van gespecialiseerde opleidingen met betrekking tot de reglementering inzake douane en accijnzen in België en betreffende de Koninklijke Muntchouwburg en het Nationaal Orkest van België'.

De titels 1 tot 6 van het voorontwerp zijn door de derde kamer onderzocht op 22 oktober 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd, Rein THIELEMANS, Githa SCHEPPERS en Frédéric VANNESTE, eerste auditeurs.

De titels 1 en 7 tot 9 van het voorontwerp zijn door de vierde kamer onderzocht op 23 oktober 2019. De kamer was samengesteld uit Martine BAGUET, 2oninklijke2ter, Bernard BLERO en Wanda VOGEL, staatsraden, Sébastien VAN DROOGHENBROECK en Jacques ENGLEBERT, assessoren, en Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Anne VAGMAN, eerste auditeur, en Véronique SCHMITZ, auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 13 november 2019.

*

Le 30 septembre 2019, 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, portant création d'une commission pour la reconnaissance des formations spécialisées relatives à la réglementation douanière et d'accises en Belgique et relative au Théâtre royal de la Monnaie et à l'Orchestre national de Belgique'.

Les titres 1^{er} à 6 de l'avant-projet ont été examinés par la troisième chambre le 22 octobre 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Les rapports ont été présentés par Kristine BAMS, premier auditeur chef de section, et Rein THIELEMANS, Githa SCHEPPERS et Frédéric VANNESTE, premiers auditeurs.

Les titres 1^{er} et 7 à 9 de l'avant-projet ont été examinés par la quatrième chambre le 23 octobre 2019. La chambre était composée de Martine BAGUET, président de chambre, Bernard BLERO et Wanda VOGEL, conseillers d'État, Sébastien VAN DROOGHENBROECK et Jacques ENGLEBERT, assesseurs, et Anne-Catherine VAN GEERSDAELE, greffier.

Les rapports ont été présentés par Anne VAGMAN, premier auditeur, et Véronique SCHMITZ, 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, et Koen MUYLLE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 13 novembre 2019.

*

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.

*

VORMVEREISTEN

Het voorontwerp bevat bepalingen waarvan de stellers dienen na te gaan of een aanmelding bij de Europese Commissie op grond van artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) vereist is,² dan wel of een vrijstellingsregeling van toepassing is en, zo dit het geval is, of aan de voorwaarden voor de toepassing daarvan is voldaan.

Bij de artikelsgewijze bespreking wordt zo nodig nader ingegaan op dit aspect.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL 1 – ALGEMENE BEPALING

Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 2 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE INKOMSTENBELASTINGEN

Hoofdstuk 1 – Wijzigingen aan de programmawet van 2 augustus 2002

1. De ontworpen aanvullingen van de artikelen 116 en 124, § 1, van de programmawet van 2 augustus 2002 strekken ertoe om, met ingang van het aanslagjaar 2021,³ het voordeel van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling voor vennootschappen in de zin van de artikelen 289*quater* tot 289*novies*, 292*bis* en 530 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) niet meer toe te kennen aan belastingplichtigen die het forfaitaire belastingstelsel op basis van tonnage bedoeld in de voormelde bepalingen van de programmawet van 2 augustus 2002 genieten (artikelen 2 en 3 van het voorontwerp). Het eventuele overblijvende belastingkrediet kan bij de uittreding uit dit forfaitaire belastingstelsel opnieuw worden verrekend.

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

² Krachtens artikel 108, lid 3, van het VWEU moeten ook wijzigingen van bestaande staatssteunregelingen worden aangemeld bij de Europese Commissie.

³ Voor het aanslagjaar 2021 zelf houdt het voordeel op indien het aanslagjaar verbonden is aan een belastbaar tijdperk dat niet voor 1 januari 2020 aanvangt (artikel 4 van het voorontwerp).

De gemachtigde lichtte de bedoeling van de maatregel als volgt toe:

“De forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage voor zeescheepvaartondernemingen of het beheer van zeeschepen voor derden is gebaseerd op volgend principe: de reële winst uit zeescheepvaart of het beheer van zeeschepen voor rekening van derden wordt verwijderd uit de belastbare basis van de vennootschapsbelasting, waarbij na alle aftrekken een forfaitair bepaalde winst wordt toegevoegd aan de belastbare basis. Het is bij het opstellen van de artikelen 115 tot 120 of 124 van de programmawet van 2 augustus 2002 de bedoeling van de wetgever geweest om deze forfaitaire winst ook effectief aan de belasting te onderwerpen en er geen aftrekken op toe te staan.

Voor overgedragen verliezen voorziet artikel 120, § 2, en 124, § 5, van de programmawet van 2 augustus 2002 in volgende regel:

‘Het eventuele niet verrekenende gedeelte van de verliezen uit het beheer van zeeschepen voor rekening van derden zoals het bestaat op het ogenblik dat de winst voor de eerste keer wordt vastgesteld aan de hand van de tonnage, kan na het verstrijken van de periode waarvoor de winst aldus wordt vastgesteld, opnieuw in mindering worden gebracht.’

Er werd echter vastgesteld dat er vennootschappen waren met aanzienlijke belastingkredieten voor onderzoek en ontwikkeling die (geheel of gedeeltelijk) kiezen voor het stelsel van forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage en die dus aanzienlijke teruggaven kunnen krijgen. De regering is van mening dat het niet strookt met de filosofie van de programmawet van 2 augustus 2002 om zowel het voordeel van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage als de verrekening van het belastingkrediet toe te kennen. Gelijkaardig aan de bestaande regeling voor overgedragen verliezen is ervoor gekozen om het belastingkrediet te ‘bevriezen’ tijdens de duur van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage en de rechten erop bij het verlaten van het stelsel van forfaitaire belastingheffing terug toe te kennen.”

De gemachtigde voegde daar nog het volgende aan toe:

“De vennootschappen verliezen geen enkel recht. De vennootschap kan vrij kiezen tussen enerzijds opteren om de werkelijke winst behaald uit zeescheepvaart te belasten en in dat geval de verrekening van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling te krijgen. Anderzijds kan de vennootschap opteren voor de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage met als gevolg dat zij geen aftrekken op deze forfaitair vastgestelde winst kan verrichten, noch een belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling kan verrekenen. Het belastingkrediet is dan niet verloren, doch wordt bevroren tot de vennootschap terug onderworpen is aan een normale regeling in de vennootschapsbelasting. Ook de periode waarbinnen dat belastingkrediet moet uitgeoefend worden (5 jaar) telt niet voort, maar wordt eveneens opgeschort. De regering beschouwt de huidige mogelijkheid van combinatie van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage en verrekening van belastingkrediet als een vorm van misbruik en niet in overeenstemming met de bedoeling van de programmawet van 2 augustus 2002.”

2.1. De geldende regeling van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling (zie het huidige artikel 292*bis*, § 1, van het WIB 92) voorziet reeds in de overdracht van het – wegens geen of onvoldoende belasting – niet-benutte bedrag van het krediet naar de vier volgende aanslagjaren, met dien verstande dat het overgedragen krediet per aanslagjaar beperkt blijft tot 105.400 euro (te indexeren), of wanneer het totale bedrag van het overgedragen belastingkrediet op het einde van het vorige aanslagjaar 421.600 euro (te indexeren) overtreft,

tot 25% van dat totale bedrag. Na vijf achtereenvolgende aanslagjaren met onvoldoende verrekeningen, wordt het saldo van het overgedragen belastingkrediet terugbetaald.

2.2. In het licht van deze overdrachts- en teruggaveregeling bepaalt het voorontwerp dat het niet-verrekenende belastingkrediet dat overblijft op het einde van het belastbaar tijdperk dat uiterlijk op 31 december 2019 eindigt of dat voorafgaat aan het belastbaar tijdperk waarop de winst uit de zeescheepvaart voor het eerst wordt vastgesteld op basis van de tonnage, opnieuw kan worden verrekend na het verstrijken van de periode waarin de winst zo wordt bepaald (ontworpen artikel 116, tweede lid, tweede zin, van de programmawet van 2 augustus 2002). Dit betekent dat het niet-verrekenende belastingkrediet pas opnieuw kan worden verrekend na het verstrijken van de periode waarin de tonnagebelasting is toegepast. Gedurende die periode geldt met andere woorden een schorsing van de verrekening van het niet-verrekenende belastingkrediet.

Verder wordt in de ontworpen regeling bepaald dat de overdracht van het niet-verrekenende belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling wordt geschorst met ingang van het aanslagjaar dat betrekking heeft op het belastbaar tijdperk dat niet eerder begint dan op 1 januari 2020 (ontworpen artikel 116, derde lid, van de programmawet van 2 augustus 2002).

Eenzelfde regeling geldt voor vennootschappen die uitsluitend het beheer van zeeschepen als activiteit hebben (ontworpen artikel 124, § 1, tweede en derde lid, van de programmawet van 2 augustus 2002).

2.3. De juiste samenhang tussen de ontworpen “schorsingsbepalingen” (wat de tonnagebelasting inzake de winst uit de zeescheepvaart betreft: enerzijds het ontworpen artikel 116, tweede lid, tweede zin, en anderzijds het ontworpen artikel 116, derde lid; wat de tonnagebelasting inzake de winst uit het beheer van zeeschepen betreft: enerzijds het ontworpen artikel 124 § 1, tweede lid, tweede zin, en anderzijds het ontworpen artikel 124, § 1, derde lid) is niet geheel duidelijk.

Gelet op de complexe overdrachts- en teruggaveregeling van het belastingkrediet is het aangewezen dat de stellers van het voorontwerp de concrete toepassing van de schorsingsbepalingen in de memorie van toelichting verduidelijken aan de hand van enkele voorbeelden.

2.4. Ook de juiste draagwijdte van de schorsing is onduidelijk. Zo bepaalt artikel 292*bis*, § 2, van het WIB 92 dat bij een onverantwoorde controlewissel binnen de vennootschap het niet-verrekenende belastingkrediet verloren gaat. De vraag rijst of dit ook geldt wanneer de onverantwoorde controlewissel zich voordoet tijdens de schorsingsperiode, dan wel of moet worden aangenomen dat tijdens de schorsingsperiode ook de toepassing van artikel 292*bis*, § 2, van het WIB 92 geschorst is.

Ook dat is te verduidelijken in de memorie van toelichting.

3. De aanpassing van het forfaitaire belastingstelsel op basis van tonnage komt neer op een beperking van het fiscaal voordeel en zal dan ook vanuit het oogpunt van staatssteun niet meteen een probleem vormen.

Toch dient erop gewezen te worden dat de Europese Commissie krachtens artikel 108, lid 3, van het VWEU “van elk voornemen tot invoering *of wijziging* van steunmaatregelen” tijdig op de hoogte moet worden gebracht om zich een oordeel te kunnen vormen over de verenigbaarheid ervan met de interne markt. Overigens heeft de Commissie in haar beslissing van 6 november 2017 over de verlenging van de regeling inzake de tonnagebelasting opgemerkt dat ze van elk wetgevingsontwerp tot wijziging van de maatregel in kennis dient te worden gesteld.⁴

Uit artikel 108, lid 3, van het VWEU volgt bovendien dat de lidstaten hun voorgenomen maatregelen niet tot uitvoering mogen brengen zonder de goedkeuring van de Commissie af te wachten.⁵

Artikel 3

Vermits het te wijzigen artikel 124 van de programmawet van 2 augustus 2002, anders dan artikel 116 van die wet, geen betrekking heeft op de belastbare winst uit zeescheepvaart, maar op de belastbare winst uit het beheer van zeeschepen voor rekening van derden, dient de formulering van de betrokken bepalingen aangepast te worden.

In de ontworpen leden van artikel 124, § 1, dienen de zinsdelen “winst uit de zeescheepvaart” en “winst uit scheepvaart” daarom respectievelijk vervangen te worden door “winst uit het beheer van zeeschepen voor rekening van derden” en “winst uit beheer”.

Hoofdstuk 2 – Wijzigingen aan de programmawet van 25 december 2017

Artikel 5

De ontworpen bepaling, die wordt toegevoegd aan artikel 105, eerste lid, van de programmawet van 25 december 2017, luidt:

“Voor de toepassing van deze bepaling worden de rechten van deelneming waarvan de verkrijger de datum van verwerving niet kan aantonen, geacht verworven te zijn vanaf 1 januari 2018.”

⁴ Europese Commissie, beslissing ‘C(2017) 7290 final’ van 6 november 2017, randnr. 84 (https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/262095/262095_1947296_87_2.pdf).

⁵ Mededeling van de Commissie ‘over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen’, randnr. 7, *Pb.L.* 10 december 1998, afl. 384, 4.

In de memorie wordt daarbij onder meer de volgende toelichting gegeven:

“Dit artikel vervolledigt de inwerkingtreding van artikel 101 van de programmawet van 25 december 2017 om te verduidelijken dat wanneer de datum van verkrijging van de rechten van deelneming niet kan worden aangetoond, zij geacht worden verkregen te zijn vanaf 1 januari 2018 en bijgevolg onder het toepassingsgebied van de wijzigingsbepalingen in dat artikel 101 vallen.”

De uitleg in de memorie spoort niet helemaal met wat in de ontworpen bepaling tot uiting wordt gebracht. In wezen blijkt het immers de bedoeling om, indien niet kan worden aangetoond dat de rechten van deelneming zijn verkregen vóór 1 januari 2018, ze geacht moeten worden verkregen te zijn na 31 december 2017. In dat geval zijn de wijzigingen die bij de programmawet van 25 december 2017 worden doorgevoerd in artikel 19*bis* van het WIB 92, van toepassing. Indien kan worden aangetoond dat die rechten wel vóór 1 januari 2018 zijn verkregen, dan zijn de wijzigingen er niet op van toepassing.

Om de juiste bedoeling weer te geven zou in de ontworpen bepaling het zinsdeel “waarvan de verkrijger de datum van verwerving niet kan aantonen” moeten worden vervangen door het volgende zinsdeel: “waarvan de verkrijger niet kan aantonen dat ze verworven zijn voor 1 januari 2018”.⁶

Eenzelfde opmerking dient te worden gemaakt bij artikel 20 van het voorontwerp (ontworpen artikel 19*bis*, § 4, van het WIB 92).

Hoofdstuk 3 – Wijzigingen aan de wet van 11 februari 2019 houdende fiscale, fraudebestrijdende, financiële alsook diverse bepalingen

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 4 – Wijzigingen aan de wet van 22 april 2019 tot het toegankelijker maken van de rechtsbijstandsverzekering

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 5 – Wijzigingen aan de wet van 2 mei 2019 houdende diverse fiscale bepalingen 2019-I

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

⁶ Vergelijk met het ontworpen artikel 544 van het WIB 92 (artikel 48 van het voorontwerp) dat een vergelijkbare bepaling bevat.

Hoofdstuk 6 – Wijzigingen aan de omzettingbepalingen van de ATAD-richtlijnen

Afdeling 1 – Interestaftrekbeëpalng

Artikel 13

1. Artikel 13 van het voorontwerp bevat aanpassingen van artikel 198/1 van het WIB 92 in verband met de vaststelling van het financieringskostensurplus.

2. In het ontworpen artikel 198/1, § 2, derde lid, van het WIB 92 (artikel 13, e), van het voorontwerp) wordt bepaald dat de interesten en de door de Koning omschreven kosten of opbrengsten die aan of door een in België gevestigd groepslid verschuldigd zijn, niet in aanmerking komen voor de vaststelling van het financieringskostensurplus. Volgens de gemachtigde worden daarmee aan de geldende bepaling wijzigingen aangebracht om de tekst af te stemmen op de definities die bij het ontworpen artikel 198/1, § 1/1, van het WIB 92 (artikel 13, a), van het voorontwerp) worden ingevoerd.

Het ontworpen derde lid kan verschillend worden geïnterpreteerd naargelang de Nederlandse of de Franse versie wordt geraadpleegd. De Nederlandse tekst vangt aan met de woorden “De interesten en door de Koning omschreven kosten of opbrengsten die worden bedoeld in het eerste lid ...”, zodat het lijkt alsof de Koning wel de kosten of opbrengsten kan omschrijven, maar niet de interesten. De Franse tekst (“Les intérêts et les charges ou produits décrits par le Roi qui sont visés à l’alinéa 1^{er} ...”) daarentegen kan ook zo worden gelezen dat de woorden “décrits par le Roi” slaan op zowel “les intérêts” als op “les charges ou produits”.

Ter wille van de rechtszekerheid moet dit worden verduidelijkt. Zoals in de geldende bepaling, zou kunnen worden geschreven “De interesten *en andere* door de Koning omschreven kosten of opbrengsten ...” (in de Franse tekst : “Les intérêts *et autres* charges ou produits décrits par le Roi ...”).

3. Artikel 13, h), van het voorontwerp strekt tot het invoegen van twee leden in artikel 198/1, § 3, van het WIB 92, met daarin een correctiemechanisme voor het geval het financieringskostensurplus van een groepslid negatief is: er wordt voorzien in een verhoudingsgewijze aanpassing van het grensbedrag.

In de memorie van toelichting wordt uiteengezet dat “het noodzakelijk [is] om bij een pseudoconsolidatie een soortgelijk effect [als bij een daadwerkelijke consolidatie] na te streven”, namelijk dat “een negatief financieringskostensurplus van een groepslid het geconsolideerde financieringskostensurplus [doet] verminderen”. Dat effect wil men bereiken “door middel van een verhoging van het grensbedrag van de groepsleden met een positief financieringskostensurplus”.

In de memorie van toelichting worden een aantal concrete voorbeelden gegeven. Daarbij aansluitend is aan de gemachtigde gevraagd hoe de ontworpen regeling zal moeten worden toegepast ingeval het financieringskostensurplus van de vennootschappen A en C telkens 5 miljoen euro bedraagt, terwijl dat van vennootschap B negatief is en 4 miljoen euro bedraagt.

Wordt in die hypothese het grensbedrag van 3 miljoen euro bij A en C verhoogd met 2 miljoen euro, namelijk een verhoging met 50% van 4 miljoen euro?

De gemachtigde antwoordde daarop het volgende:

“In de veronderstelling dat het grensbedrag hier niet gevormd wordt door 30 pct. Van de EBITDA zou in dit voorbeeld het bedrag van 3 miljoen evenredig verdeeld worden over A en C (dus 1,5 miljoen elk). Dit bedrag wordt dan inderdaad verhoogd met 2 miljoen elk ingevolge het negatieve financieringskostensurplus van B. Dit maakt dat het grensbedrag van A en C elk 3,5 miljoen bedraagt, waardoor er bij beide vennootschappen 1,5 miljoen euro aan interestkosten verworpen worden.

Indien je het geheel geconsolideerd over de groep A, B, C bekijkt, bedraagt het financieringskostensurplus 6 miljoen euro (= 5 – 4 + 5). Opnieuw in de veronderstelling dat het grensbedrag hier niet gevormd wordt door 30 pct. Van de EBITDA bedraagt het grensbedrag op groepsniveau 3 miljoen euro, waardoor dus in geval van een daadwerkelijke consolidatie 3 miljoen euro (= 6 miljoen euro – 3 miljoen euro) aan uitgaven verworpen worden.”

4. De ontworpen wijziging van artikel 198/1, § 3, tweede lid, negende streepje, van het WIB 92 (artikel 13, j), van het voorontwerp) – dat artikel 198/1, § 3/1, eerste lid, negende streepje, van het WIB 92 wordt – spoort niet met de geldende tekst van de te wijzigen bepaling. In de Nederlandse tekst van die bepaling van het WIB 92 komen de woorden “worden gesloten” immers niet voor en in de Franse tekst ontbreken de woorden “qui sont conclus”. De wijzigingsbepaling zal derhalve moeten worden afgestemd op de geldende bepalingen.

5. Er wordt ook voorzien in een correctiemechanisme voor het geval een van de groepsleden een negatieve ebitda heeft (zie artikel 13, l), van het voorontwerp – ontworpen artikel 198/1, § 3/1, zesde lid, van het WIB 92). Aan de gemachtigde is gevraagd om daarvan een concreet voorbeeld te geven. De gemachtigde antwoordde als volgt:

“Stel EBITDA (voor correctie) A = 50 mio; B = -40 mio en C = 30 mio

EBITDA van A en C moeten worden gecorrigeerd in functie van de negatieve EBITDA van B:

EBITDA na correctie : A = 50 - (5/8 * 40) = 25 mio; EBITDA B = 0 (= -40+40);
EBITDA C = 30 - (3/8*40) = 15 mio

Op groepsniveau bedraagt de geconsolideerde EBITDA in beide gevallen 40 mio = 50 - 40 + 30 = 25 + 15.”

Afdeling 2 – Bepalingen betreffende de hybride mismatches

Artikel 18

Uit de ontworpen paragraaf ½ van artikel 206 van het WIB 92 blijkt dat de vorige beroepsverliezen van een binnenlandse vennootschap niet aftrekbaar zijn “wanneer deze vennootschap eveneens beschouwd wordt als een binnenlandse vennootschap door een of meerdere andere rechtsgebieden waarbinnen deze verliezen aftrekbaar zijn van de belastbare inkomsten betreffende een zelfde belastbaar tijdperk of een vorige of volgende die niet

opgenomen zijn in haar belastbare inkomsten in België”, behalve indien “het andere rechtsgebied of de andere rechtsgebieden Lidstaat zijn van de Europese Unie waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten waarbij de vennootschap wordt beschouwd als een binnenlandse vennootschap”.

Op de vraag waarom er ook niet in aftrekbaarheid wordt voorzien als het gaat om derde landen waarmee een dubbelbelastingverdrag is gesloten, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“L’article 206, § 1^{er}/2, du Code des impôts sur les revenus 1992, introduit par l’article 18 du présent projet de loi, et l’article 198, § 1^{er}, 10^o/4, du même Code, remplacé par l’article 17 du présent projet de loi, constituent, ensemble, la transposition de l’article 9^{ter} (‘Asymétries liées à la résidence fiscale’) introduit dans la directive ATAD par la directive ATAD 2. Cet article 9^{ter} est rédigé comme suit : ‘Dans la mesure où une déduction de paiements, de dépenses ou de pertes d’un contribuable qui est résident fiscal dans deux juridictions ou plus est déductible de l’assiette imposable dans l’ensemble de ces juridictions, l’État membre du contribuable refuse la déduction dans la mesure où l’autre juridiction permet d’imputer la double déduction sur un revenu qui n’est pas un revenu soumis à double inclusion. Si les deux juridictions sont des États membres, l’État membre dans lequel le contribuable n’est pas réputé être résident en application de la convention préventive de la double imposition en vigueur entre les deux États membres concernés refuse la déduction.’ La limitation aux États membres de l’Union européenne prévue par le présent projet de loi provient donc de la directive ATAD 2.

Une extension de cette règle de coordination à des États non liés par l’article 9^{ter} de la directive ATAD 2, à savoir des États tiers avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, pourrait conduire à des situations regrettables où les dépenses, dans le cas de l’article 198, § 1^{er}, 10^o/4, ou les pertes antérieures, dans le cas de l’article 206, § 1^{er}/2, seraient admises en déduction tant en Belgique que dans l’État tiers (dans l’hypothèse où le contribuable serait réputé être résident de la Belgique au regard de la convention et où l’État tiers admettrait néanmoins en déduction ces dépenses ou pertes antérieures en considérant ce contribuable comme un résident au regard de son droit interne) ou considérées comme non-déductibles tant en Belgique que dans l’État tiers (dans l’hypothèse inverse).”

Hoofdstuk 7 – Andere wijzigingen aan het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, afgekort als “WIB 92”

Artikel 20

Er kan worden verwezen naar wat is opgemerkt bij artikel 5 van het voorontwerp.

Artikel 23

Artikel 23 van het voorontwerp strekt ertoe om de Nederlandse tekst van artikel 78, § 2, van het WIB 92 aan te vullen met een element dat wel reeds in de Franse tekst voorkomt (“[au montant de ce dommage qui] a été définitivement constaté par la région dans la période imposable”).

Om beter aan te sluiten bij de Franse tekst zou duidelijker moeten worden aangegeven dat het vaststellen van het bedrag van de schade gebeurt door het gewest. Dat kan bijvoorbeeld door, in plaats van het ontbrekende element aan het einde van de eerste zin toe te voegen, te schrijven: "... en tot het bedrag van deze schade die in het belastbare tijdperk definitief is vastgesteld door het gewest binnen de grenzen van ...".

Artikel 33

In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 205ter, § 3, 3°, van het WIB 92 (artikel 33, c), van het voorontwerp) is geen pendant te vinden voor het zinsdeel "dans le chef des sociétés de bourse" in de Franse tekst. Dat dient te worden verholpen.

TITEL 3 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE REGLEMENTERING INZAKE DOUANE EN ACCIJNZEN

Hoofdstuk 1 – Oprichting van een commissie voor de erkenning van gespecialiseerde opleidingen met betrekking tot de reglementering inzake douane en accijnzen in België

Artikel 50

1. Artikel 50 van het voorontwerp strekt tot de oprichting van een commissie voor de erkenning van gespecialiseerde opleidingen met betrekking tot de reglementering inzake douane en accijnzen in België met het oog op het afleveren van een bewijs van voldoende vak- of beroepsbekwaamheid.

Met die bepaling wordt beoogd tegemoet te komen aan advies 66.432/1/V van 6 augustus 2019, waarin de afdeling Wetgeving van de Raad van State heeft opgemerkt dat de minister van Financiën niet de bevoegdheid heeft tot het oprichten van een Comité Beroepsopleidingen. Bij die gelegenheid maakte de Raad een ernstig voorbehoud bij de inpasbaarheid van de ontworpen regeling, wat betreft de oprichting, samenstelling en de beoordelingsbevoegdheid van het Comité Beroepsopleidingen, in de bevoegdheid die artikel 127, § 4, tweede streepje, van de algemene wet 'inzake douane en accijnzen', gecoördineerd op 18 juli 1977 (hierna: de algemene wet inzake douane en accijnzen) aan de Koning verleent. Luidens het advies zou de "ontworpen regeling, indien eraan zou worden vastgehouden, wat de essentiële elementen ervan betreft, in beginsel door de wetgever (...) moeten worden vastgesteld".⁷

2.1. In artikel 50, § 1, van het voorontwerp wordt bepaald dat de gespecialiseerde opleidingen met betrekking tot de reglementering inzake douane en accijnzen in België worden erkend "met het oog op het afleveren van een bewijs van voldoende vak- of beroepsbekwaamheid".

⁷ Adv.RvS 66.432/1/V van 6 augustus 2019 over een ontwerp van ministerieel besluit 'houdende de oprichting en de samenstelling van het Comité Beroepsopleiding', opmerkingen 5 en 6.

2.2. Ofschoon de gewesten bevoegd zijn inzake vestigingsvoorwaarden,⁸ kan de federale overheid in het kader van de uitoefening van haar eigen bevoegdheden voorzien in opleidingsvereisten, erkenningsregelingen of vergunnings- of certificeringsstelsels.

Zo kan de federale overheid, op grond van haar bevoegdheid inzake douane en accijnzen, in die aangelegenheid vereisten inzake vak- of beroepsbekwaamheid bepalen, waarbij ze voorwaarden kan opleggen die onder meer kunnen bestaan uit opleidingsvereisten. De federale overheid kan dus voorzien in een erkenningsvereiste voor de opleidingen in kwestie,⁹ evenals in de oprichting van een commissie die met deze erkenningen wordt belast.

2.3. In artikel 50, § 1, van het voorontwerp wordt niet gepreciseerd welke gespecialiseerde opleidingen de op te richten commissie zal erkennen, of welke attesten van vak- of beroepsbekwaamheid worden bedoeld.

Uit de memorie van toelichting blijkt evenwel dat niet beoogd wordt de gespecialiseerde opleidingen inzake douane en accijnzen in het algemeen te regelen, waardoor aan de bevoegdheid van de gemeenschappen inzake onderwijs zou kunnen worden geraakt, en dat niet elk attest van vak- of beroepsbekwaamheid wordt bedoeld waarvoor een kennis van de reglementering inzake douane en accijnzen is vereist, waardoor zou kunnen worden geraakt aan de bevoegdheid van de gewesten inzake vestigingsvoorwaarden, of aan die van de gemeenschappen om in aangelegenheden die tot hun bevoegdheid behoren in opleidingsvereisten, erkenningsregelingen of vergunnings- of certificeringsstelsels te voorzien.

Het gaat daarentegen enkel om de opleidingen die op grond van het Europees recht of het interne recht vereist zijn om douanefuncties uit te oefenen in de logistieke sector en de handelssector waarvan de regeling tot de bevoegdheid van de federale overheid behoort. Zo wordt verwezen naar artikel 39, d), van het Douanewetboek van de Unie,¹⁰ waaruit voortvloeit dat om een vergunning van geautoriseerde marktdeelnemer voor douanevereenvoudigingen te krijgen, de aanvrager blijk moet geven van de praktische vakbekwaamheid of beroepskwalificaties die rechtstreeks samenhangen met de verrichte activiteit, en naar artikel 127 van de algemene wet inzake douane en accijnzen, waaruit voortvloeit dat om te worden ingeschreven in het stamregister van de douanevertegenwoordigers, de kandidaat het bewijs moet leveren van voldoende kennis van de douane- en accijnsreglementering.

⁸ Artikel 6, § 1, VI, eerste lid, 6°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 'tot hervorming der instellingen'.

⁹ Wat is gebeurd bij artikel 3, 3°, van het koninklijk besluit van 13 maart 2016 'tot vaststelling van de voorwaarden voor het bijhouden van het stamregister van de douanevertegenwoordigers, van het bewijs van voldoende kennis van de douane-, BTW en accijnsreglementering en van de beroepsmatigheid van de uitoefening van de douanevertegenwoordiging'. Luidens die bepaling wordt, voor de inschrijving in het stamregister van de douanevertegenwoordigers, door de administratie als voldoende bewijs van kennis van de douane- en accijnsreglementering voor de indiening van douaneaangiften in België aanvaard "een certificaat dat getuigt van het slagen voor een gespecialiseerde opleiding met betrekking tot de reglementering inzake douane, BTW en accijnzen in België, in het bijzonder betreffende het indienen van douaneaangiften, *die erkend is door de Administrateur-generaal van de douane en accijnzen* op basis van criteria die door de minister van Financiën worden bepaald".

¹⁰ Verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en de Raad van 9 oktober 2013 'tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie'.

Aldus begrepen is de ontworpen regeling bestaanbaar met de bevoegdheidverdelende regels. Het strekt evenwel tot aanbeveling om de door artikel 50 van het voorontwerp geviseerde opleidingen en attesten van vak- of beroepsbekwaamheid nader te omschrijven, zodat duidelijker wordt dat de commissie wordt opgericht voor de erkenning van opleidingen die op grond van het Europees recht of het interne recht vereist zijn om douanefuncties uit te oefenen.

3. In artikel 50, § 2, van het voorontwerp wordt de Koning gemachtigd om de samenstelling en de werking van de commissie en de voorwaarden tot erkenning van de gespecialiseerde opleidingen die de commissie erkent, te bepalen.

In de memorie van toelichting wordt hieromtrent het volgende gesteld:

“De Koning wordt gemachtigd om de samenstelling en werking van de commissie te organiseren, om de voorwaarden tot erkenning van een opleiding te bepalen *alsook de criteria waaraan een gespecialiseerde opleiding moet voldoen.*”

De stellers van het voorontwerp doen er goed aan om in lijn met de memorie van toelichting in artikel 50 van het voorontwerp uitdrukkelijk te bepalen dat de Koning ook de criteria bepaalt waaraan een gespecialiseerde opleiding moet voldoen, waarbij rekening moet worden gehouden met hetgeen hiervoor omtrent de bevoegdheid van de federale overheid is opgemerkt.

Als het de bedoeling zou zijn dat de leden van de commissie een vergoeding ontvangen, wordt de delegatie aan de Koning ook wat dat punt betreft het best uitgebreid.

Ten slotte rijst de vraag hoe deze delegatie zich verhoudt tot de delegatie in artikel 3, 3°, van het koninklijk besluit van 13 maart 2016 ‘tot vaststelling van de voorwaarden voor het bijhouden van het stamregister van de douanevertegenwoordigers, van het bewijs van voldoende kennis van de douane-, BTW en accijnsreglementering en van de beroepsmatigheid van de uitoefening van de douanevertegenwoordiging’. Die bepaling machtigt de minister van Financiën om de criteria te bepalen aan de hand waarvan de administrateur-generaal van de douane en accijnzen de certificaten erkent die getuigen van het slagen voor een gespecialiseerde opleiding met betrekking tot de reglementering inzake douane, BTW en accijnzen in België, in het bijzonder betreffende het indienen van douaneaangiften. Dit moet in de memorie van toelichting worden verduidelijkt.

Hoofdstuk 2 – Wijziging van artikel 370, 8°, van de gewone wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur

Hoofdstuk 3 – Wijziging van artikel 7, h, van de wet van 21 december 2009 betreffende het accijnsstelsel van alcoholvrije dranken en koffie

Artikelen 51 en 52

1. De artikelen 51 en 52 van het voorontwerp strekken ertoe vers geperste vruchten- en groentesappen die geen enkele bewerking hebben ondergaan, die in de detailhandel

ter plaatste worden vervaardigd en die onmiddellijk te koop worden aangeboden voor consumptie en dus niet voor wederverkoop bestemd zijn, uit te zonderen van het toepassingsgebied van, enerzijds, de wetgeving met betrekking tot de verpakkingshoefting bepaald in boek III van de gewone wet van 16 juli 1993 ‘tot vervollediging van de federale staatsstructuur’ en, anderzijds, de wetgeving inzake de accijns op alcoholvrije dranken bepaald in de wet van 21 december 2009 ‘betreffende het accijnsstelsel van alcoholvrije dranken en koffie’.

In de memorie van toelichting wordt hieromtrent uiteengezet dat “deze producten aan een aantal administratieve formaliteiten onderworpen zijn (vergunning, accijnsinrichting, voeren van een voorraadadministratie, indienen van aangiftes ten verbruik, verpakkingshoefting, ...). Gelet op het feit dat deze administratieve formaliteiten als zwaar worden aanzien door de betrokken sector heeft dit ontwerp van wet tot doel een welbepaalde categorie van vruchtensappen en groentesappen van het toepassingsgebied van de wetgeving met betrekking tot de alcoholvrije dranken uit te sluiten.”

De uitsluiting ervan uit het toepassingsgebied van de wetgeving met betrekking tot de verpakkingshoefting beoogt te vermijden dat “een groot aantal administratieve formaliteiten alsnog blijven bestaan”.

2. De ontworpen regeling doet een verschil in behandeling ontstaan tussen de detailhandelaars die de in die regeling bedoelde vers geperste vruchten- en groentesappen vervaardigen, op wie de wetgeving met betrekking tot de verpakkingshoefting en de accijnzen niet van toepassing is, en de producenten die andere ongegistte vruchten- en groentesappen produceren, op wie die wetgeving van toepassing blijft.

Zoals bekend geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel ook in belastingzaken. Artikel 172 van de Grondwet bevestigt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet geformuleerde algemene gelijkheidsbeginsel.

Bij het onderzoek van de bestaanbaarheid van de ontworpen regeling met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, moet rekening worden gehouden met de eisen die voortvloeien uit het Europese Unierecht en in het bijzonder uit artikel 110 van het VWEU,¹¹ dat bepaalt:

“De lidstaten heffen op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen van welke aard ook dan die welke, al dan niet rechtstreeks, op gelijksoortige nationale producten worden geheven.

Bovendien heffen de lidstaten op de producten van de overige lidstaten geen zodanige binnenlandse belastingen, dat daardoor andere producties zijdelings worden beschermd.”

¹¹ GwH 9 oktober 2014, nr. 144/2014, B.5.

3. Volgens de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie heeft artikel 110 van het VWEU “in zijn geheel tot doel (...) het vrije verkeer van goederen tussen de lidstaten onder normale mededingingsvoorwaarden te verzekeren door elke vorm van bescherming uit te sluiten die het gevolg kan zijn van de toepassing van binnenlandse belastingen die discriminerend zijn ten opzichte van producten uit andere lidstaten, en de volstrekte neutraliteit van de binnenlandse belastingen te garanderen wat de mededinging tussen nationale producten en ingevoerde producten betreft (...). In dat perspectief dient [artikel 110, tweede alinea, van het VWEU] elke vorm van zijdelings fiscaal protectionisme tegen te gaan in het geval van ingevoerde producten die, hoewel zij niet gelijksoortig zijn in de zin van de eerste alinea, niettemin zijdelings of potentieel, al is het maar gedeeltelijk, in een mededingingsverhouding staan met sommige binnenlandse producten.”¹²

4. Bijgevolg dient in de eerste plaats te worden nagegaan in hoeverre de twee hiervoor vermelde categorieën van vruchtensappen en groentesappen gelijksoortig zijn, in de zin van artikel 110, eerste alinea, van het VWEU, dan wel of ze als concurrerende producten kunnen worden beschouwd, in welk geval op grond van artikel 110, tweede alinea, van het VWEU moet worden beoordeeld of de ontworpen regeling een protectionistisch karakter heeft.

5. Uit de ontworpen regeling blijkt dat opdat de wetgeving inzake de verpakkingshelling en de accijnzen niet van toepassing zou zijn, er aan verschillende voorwaarden voldaan moet zijn:

- het moet gaan om vers geperste vruchtensappen en groentesappen die geen enkele bewerking hebben ondergaan;
- ze moeten in de detailhandel ter plaatse vervaardigd worden;
- ze moeten onmiddellijk, dit wil zeggen zodra ze vervaardigd zijn, te koop worden aangeboden voor consumptie;
- ze mogen niet voor wederverkoop bestemd zijn.

De gemachtigde verklaarde omtrent die voorwaarden nog het volgende:

“Het buiten het toepassingsgebied brengen van de bedoelde dranken vindt niet uitsluitend zijn oorsprong in de kleine hoeveelheden die op die manier in het verbruik worden gesteld.

De bedoeling is om vers geperste, onbehandelde fruitsappen die geproduceerd worden op de plaats waar ze ook onmiddellijk verkocht worden uit het toepassingsgebied te halen en dit omwille van diverse redenen: de vruchten en groentesappen die op dergelijke wijze geproduceerd worden zijn bedoeld om onmiddellijk geconsumeerd te worden (omwille van de beperkte houdbaarheid van deze producten), de ‘producent’ heeft het produceren van de bedoelde vruchten- en groentesappen niet als hoofdactiviteit, het betreft een beperkt volume, het is praktisch onmogelijk deze sappen door te verkopen, ...”

¹² HvJ (grote kamer) 8 april 2008, *Commissie v. Zweden*, C-167/05, ECLI:EU:C:2008:202, punten 40 en 41. Zie ook HvJ 17 juni 1999, *Société critouridienne de distribution (Socridis) en Receveur principal des douanes*, C-166/98, ECLI:EU:C:1999:316, punten 16 en 17.

6. Er kan worden aangenomen dat de in de ontworpen regeling bedoelde vers geperste vruchten- en groentesappen, en de overige vruchten- en groentesappen uiteenlopende eigenschappen hebben en uit verbruikersoogpunt aan verschillende behoeften voldoen, zodat ze niet als gelijksoortige producten kunnen worden beschouwd.¹³ Er kan immers enkel gewag worden gemaakt van vers geperste vruchtensappen en groentesappen wanneer het persen van het fruit of de groenten waaruit die sappen voortkomen nog maar pas is gebeurd. Aan dergelijke sappen worden kwaliteiten toegeschreven in termen van smaak en vitaminegehalte die niet gelden voor de overige vruchten- en groentesappen. Vers geperste vruchtensappen en groentesappen worden door de verbruiker aangekocht om onmiddellijk te worden geconsumeerd, vermits ze anders niet langer vers zijn. Dergelijke sappen zijn, in tegenstelling tot andere vruchtensappen en groentesappen, niet bestemd om lang te worden bewaard.

7. Deze specifieke eigenschappen van de in de ontworpen regeling bedoelde vers geperste vruchten- en groentesappen leiden er ook toe dat het om een product gaat dat zich er niet toe leent het op voorhand te vervaardigen, vermits dan die eigenschappen, en voornamelijk het verse karakter, verloren gaan. Bij uitbreiding kan dat product niet eerst op een andere plaats worden vervaardigd, laat staan dat het in een andere lidstaat van de Europese Unie zou worden geproduceerd om vervolgens in België te worden ingevoerd.

Daarmee moet rekening worden gehouden bij de beoordeling of er sprake is van gelijksoortige of concurrerende producten: vermits de in de ontworpen regeling bedoelde vers geperste vruchten- en groentesappen niet uit een andere lidstaat van de Europese Unie kunnen worden ingevoerd zonder dat de specifieke eigenschappen van dat product verloren zouden gaan, dienen de door de detailhandelaar zelf vervaardigde vers geperste vruchten- en groentesappen enkel te worden vergeleken met ingevoerde – dus niet: vers geperste – vruchten- en groentesappen.

8. Gelet op het voorgaande kan ook worden aangenomen dat beide soorten vruchten- en groentesappen uit verbruikersoogpunt geen alternatief vormen, zodat ze ook niet met elkaar in concurrentie staan. Ze voldoen immers niet aan dezelfde behoefte. Vers geperste vruchten- en groentesappen worden immers aangekocht met het oog op de onmiddellijke consumptie ervan. Ze worden dan ook niet aangekocht met het oog op het aanleggen van een zelfs beperkte voorraad, omdat dan de specifieke eigenschappen van die sappen verloren gaan. De overige vruchten- en groentesappen, daarentegen, worden aangekocht met het oog op een latere consumptie en kunnen wel in grote hoeveelheid worden aangekocht.

9. Zelfs indien zou worden aangenomen dat het om concurrerende producten gaat, moet nog worden nagegaan of de ontworpen regeling een protectionistisch karakter heeft.

Volgens het Hof van Justitie moet de vraag of een bepaalde fiscale last verenigbaar is met artikel 110, tweede alinea, van het VWEU worden beantwoord met inachtneming van de gevolgen van die last voor de mededingingsverhouding tussen de betrokken producten. Het gaat er dus in hoofdzaak om of die last de betrokken markt al dan niet beïnvloedt door het potentiële verbruik van de ingevoerde producten te verminderen ten gunste van concurrerende nationale

¹³ Vgl. HvJ 7 mei 1987, *Commissie v. Italië*, C-184/85, ECLI:EU:C:1987:207, punten 9 en 10.

producten.¹⁴ In dat verband moet rekening worden gehouden met het verschil tussen de verkoopprijzen van de betrokken producten en met de invloed van dat verschil op de keuze van de consument, evenals met de wijze waarop het verbruik van die producten evolueert.¹⁵

In dit geval bedraagt het tarief van de accijns op ongegist vruchten- en groentesappen nul euro per hectoliter.¹⁶ Het financieel voordeel dat de detailhandelaar die vers geperste vruchten- en groentesappen vervaardigt door de ontworpen regeling zal genieten ten opzichte van de producent van overige vruchten- en groentesappen, zal wat de wetgeving inzake de accijns op alcoholvrije dranken betreft, alvast beperkt zijn tot de kost van de administratieve formaliteiten die de naleving van die wetgeving met zich brengt.

De verschuldigde verpakkingsheffing bedraagt 1,41 euro per hectoliter product verpakt in individuele herbruikbare verpakkingen, of 9,86 euro per hectoliter product verpakt in individuele andere dan herbruikbare verpakkingen.¹⁷ Uit de aard van de zaak worden de in de ontworpen regeling bedoelde vers geperste vruchten- en groentesappen door detailhandelaars in zeer kleine hoeveelheden vervaardigd, zodat het bedrag van de door hen verschuldigde verpakkingsheffing sowieso zeer laag zou zijn. Het financieel voordeel dat zij door de ontworpen regeling zullen genieten, zal wat de wetgeving inzake de verpakkingsheffing betreft, bijgevolg eveneens beperkt zijn.¹⁸ Het zal allicht niet van die aard zijn dat de hogere kostprijs die de verbruiker betaalt voor vers geperste vruchten- of groentesappen, in vergelijking met de prijs voor de overige vruchten- en groentesappen, ongedaan zou worden gemaakt.¹⁹ De ontworpen regeling heeft ook niet de bedoeling om de kostprijs van de vers geperste vruchten- of groentesappen te verlagen, maar lijkt enkel te zijn ingegeven door de wens om detailhandelaars die dergelijke sappen vervaardigen te ontslaan van “een groot aantal administratieve formaliteiten”.

10. Gelet op wat voorafgaat kan de ontworpen regeling worden aanvaard.

TITEL 4 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE (BTW)

Hoofdstuk 1 – Onttrekkingen van handelsmonsters, handelsgeschenken van geringe waarde en van voedingsmiddelen en niet-voedingsmiddelen voor liefdadigheidsdoeleinden

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

¹⁴ HvJ 9 juli 1987, *Commissie v. België*, C-356/85, ECLI:EU:C:1987:353, punt 15.

¹⁵ HvJ 11 augustus 1995, *F.G. Rogers BV en Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen e.a.*, C-367/93 tot C-377/93, ECLI:EU:C:1995:261, punt 39; HvJ (grote kamer) 8 april 2008, *Commissie v. Zweden*, C-167/05, ECLI:EU:C:2008:202, punt 53.

¹⁶ Artikel 13, § 1, h), van de wet van 21 december 2009.

¹⁷ Artikel 371, § 1, tweede lid, van de gewone wet van 16 juli 1993.

¹⁸ De gemachtigde verklaarde onder meer dat “[w]at de beoogde producten betreft (...) de volumes en de eraan gekoppelde fiscale opbrengsten dermate beperkt [zijn], dat het ons inziens gerechtvaardigd is deze vrijstelling op te nemen”.

¹⁹ Vgl. HvJ (grote kamer) 8 april 2008, *Commissie v. Zweden*, C-167/05, ECLI:EU:C:2008:202, punt 57, waar het Hof vaststelt dat het prijsverschil tussen twee producten vóór en na belasting nagenoeg overeenkomt.

Hoofdstuk 2 – Vestiging van de btw

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 3 – Rechthebbenden op de teruggaaf van de btw

De artikelen 57 tot 59 van het voorontwerp bevatten wijzigingen van de artikelen 77, 77bis en 80 van het Wetboek over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek). Er wordt voorzien in een rechtsbasis voor het uitzonderlijke geval waarbij de teruggave van btw gebeurt aan een derde in plaats van aan degene die er in principe recht op heeft.

Aan de gemachtigde is gevraagd om ter zake een concreet voorbeeld te geven. Het antwoord luidde:

“De artikelen 57 tot 59 van het voorontwerp hebben voornamelijk tot doel om in de wet een adequate rechtsgrondslag te voorzien met het oog op de mogelijke uitwerking van een globale juridische omkadering van een aantal specifieke gevallen waarin btw zou worden teruggegeven aan andere personen dan degene die overeenkomstig de basisregels de rechthebbende zijn van de teruggaaf van btw (in het bijzonder de persoon die de betrokken btw aan de Staat heeft voldaan).

Een dergelijke afwijking wordt in het bijzonder mogelijk gemaakt voor het geval waarin de toepassing van bepaalde vrijstellingen inzake btw niet rechtstreeks of onmiddellijk worden toegekend, maar wel onrechtstreeks, i.e. bij wijze van teruggaaf.

In een dergelijk geval wordt in een eerste fase door de leverancier of dienstverrichter btw in rekening gebracht op de factuur die door de afnemer aan de leverancier of dienstverrichter wordt betaald. Die btw wordt door deze laatste vervolgens doorgestort via zijn btw-aangifte aan de Staat. In een tweede fase (bv. In het bijzonder als hij effectief in het bezit is van de nodige verantwoordingsstukken ter staving van de vrijstelling, die hem door zijn klant ter beschikking moeten worden gesteld) vraagt de leverancier of dienstverrichter aan de Staat om teruggaaf van de btw die in eerste instantie via de btw-aangifte aan de Staat werd afgedragen. Vervolgens stort hij de btw die hij aldus van de Staat heeft teruggekregen door aan degene die de btw-kost daadwerkelijk heeft gedragen, met name de klant.

Bij wijze van voorbeeld kan hier gedacht worden aan de vrijstelling bedoeld in artikel 42, § 3, eerste lid, 1° en 2° van het Btw-Wetboek (leveringen van goederen en diensten in het kader van de diplomatieke en consulaire relaties) die overeenkomstig artikel 42, § 3, derde lid, *in fine*, van het Btw-Wetboek bij wijze van teruggaaf kan worden verleend.

De voormelde vrijstelling wordt in principe verleend op basis van gedetailleerde attesten die moeten worden opgemaakt door de diplomaten of consulaire ambtenaren overeenkomstig een vast model. Die attesten moeten dan worden gevalideerd door de belastingadministratie mede met het oog op een *ex ante* controle van de correcte toepassing van de vrijstelling die aan specifieke beperkingen is onderworpen, zowel *ratione personae* als *ratione materiae*.

Voor dit geval wordt momenteel onderzocht hoe de betrokken procedure efficiënter kan verlopen. Een van de mogelijke en veelbelovende pistes is een doorgedreven digitalisering van de procedure waarbij een kortere doorlooptijd zou kunnen worden gekoppeld aan administratieve vereenvoudiging voor alle betrokkenen en een meer sluitende controle van de toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling. Dit geheel zou

kunnen kaderen in een procedure waarbij een erkende tussenpersoon een digitale procedure opzet en beheert, desgevallend met voorfinanciering van de btw naar de klant toe (diplomaat, consulaire ambtenaar). In dergelijk geval zou dan ook kunnen worden overwogen om de teruggaaf van de btw niet aan de leverancier of dienstverrichter te laten gebeuren, maar rechtstreeks aan de erkende tussenpersoon, op grond van een overeenkomst afgesloten met de klant om hem die bedragen (voorafgaandelijk of naar aanleiding van die teruggaaf) terug te storten.

Het opzetten van een dergelijke procedure vergt evenwel een correcte juridische omkadering om aan alle betrokkenen maximale rechtszekerheid te bieden, wat mede zou kunnen worden gegarandeerd door in dergelijke gevallen een teruggaafprocedure te voorzien waarbij de teruggaaf rechtstreeks zou worden verleend aan de erkende tussenpersoon. Een dergelijke procedure biedt immers meer waarborgen op een effectieve toepassing van de vrijstelling naar de eindklanten toe, in het bijzonder in die omstandigheden waarin de leveranciers of dienstverrichters zelf onvoldoende diligentie aan de dag zouden leggen bij de terugstorting aan de eindklanten dan wel moeilijkheden zouden ondervinden om de terugstorting effectief uit te voeren (bv. In geval van onjuiste of gewijzigde gegevens)."

Hoofdstuk 4 – Technische aanpassingen inzake btw-tarieven

Artikel 60

1. Artikel 60 van het voorontwerp strekt ertoe om in de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 'tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven', tabel A, rubriek XXIII ("Diversen"), punt "5.", over het verlaagde btw-tarief van 6% voor anti-decubitusmateriaal te vervangen.

Voor 1 januari 2019 luidde dat punt als volgt:

"5. Anti-decubitusmateriaal opgenomen in de bijlage bij het koninklijk besluit van 14 september 1984 tot vaststelling van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering."

In die bepaling werd de zinsnede "opgenomen in de bijlage bij het koninklijk besluit van 14 september 1984 tot vaststelling van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering" met ingang van 1 januari 2019 opgeheven bij artikel 175 van het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 18 mei 2018 'houdende de Vlaamse sociale bescherming'. Voor die aanpassing deed de Vlaamse Gemeenschap een beroep op de impliciete bevoegdheden (artikel 10 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 'tot hervorming der instellingen'); het ingrijpen in deze federale regelgeving werd noodzakelijk geacht "[o]m te verhinderen dat het btw-tarief op anti-decubitusmateriaal zou stijgen van 6 procent naar 21 procent".²⁰ Ingevolge de Zesde Staatshervorming is de Vlaamse Gemeenschap immers bevoegd geworden voor dit materieel en heeft het de nomenclatuur voor dit materiaal in het koninklijk besluit van 14 september 1984 'tot vaststelling van de

²⁰ Parl.St. Vl.Parl. 2017-18, nr. 1474/1, 112.

nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen' opgeheven en ondergebracht in een eigen regeling.

Vermits de btw een federale bevoegdheid is, is de wetgever bevoegd om die bepaling opnieuw te wijzigen. Overigens wordt met de ontworpen wijziging dezelfde doelstelling nagestreefd als die welke de Vlaamse Gemeenschap voor ogen had, namelijk het blijven verzekeren van het verlaagde btw-tarief voor anti-decubitusmateriaal.

De gemachtigde verstrekke nog de volgende aanvullende toelichting bij de ontworpen wijziging van de betrokken rubriek:

“Artikel 60 van het voorontwerp strekt ertoe om de impact van de wijziging van rubriek XXIII, 5°, van de bijlage A van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven (hierna: ‘koninklijk besluit nr. 20’) door het Vlaamse decreet juridisch te neutraliseren met het oog op het behoud van een uniforme toepassing van de federale btw-tarieven (*in casu* met betrekking tot anti-decubitusmateriaal) over het gehele grondgebied van België. Om die reden werd er in het voorontwerp voor gekozen om voorlopig te werken met een statische verwijzing naar het koninklijk besluit van 14 september 1984 tot vaststelling van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering (hierna: ‘koninklijk besluit van 14 september 1984’), in de laatste versie voor de wijziging door het Vlaamse decreet (‘referentiedatum’), zodat de verwijzing naar die federale norm (die *in fine* het specifieke materiële toepassingsgebied van het verlaagde btw-tarief met betrekking tot anti-decubitusmateriaal afbakt), op een ongedifferentieerde wijze geldt voor heel België. *A fortiori* was een onmiddellijk wetgevend ingrijpen op federaal niveau noodzakelijk omdat door het Vlaamse decreet voor Vlaanderen de beperkingen van de toepassing van het verlaagd btw-tarief ten aanzien van het anti-decubitusmateriaal die voortvloeien uit de verwijzing naar het koninklijk besluit van 14 september 1984 zijn opgeheven omdat het Vlaamse decreet zonder meer is overgegaan tot de opheffing van de verwijzing naar de federale norm (waardoor er in Vlaanderen aldus formeel geen beperkingen meer van toepassing zijn).

Dit brengt met zich mee dat een eventuele wijziging van voormeld koninklijk besluit door een federale norm na de referentiedatum niet meer mee in aanmerking genomen wordt voor de toepassing van rubriek XXIII, 5°, van de bijlage A van het koninklijk besluit nr. 20 inzake het verlaagde btw-tarief met betrekking tot anti-decubitusmateriaal.

In dat verband moet er evenwel rekening worden gehouden met de volgende elementen:

- In het kader van de vóór het voorontwerp bestaande dynamische verwijzing naar het koninklijk besluit van 14 september 1984, zijn niet alle wijzigingen van dat koninklijk besluit of van de bijlage ervan potentieel relevant voor de toepassing van rubriek XXIII, 5°, van de bijlage A van het koninklijk besluit nr. 20. Dat is immers enkel maar het geval voor dat beperkt aantal wijzigingen dat rechtstreeks betrekking heeft op artikel 28, § 8, van de bijlage van het koninklijk besluit van 14 september 1984 (mobiliteitshulpmiddelen) en dan nog enkel in de mate dat die wijzigingen een impact hebben op de afbakening van de draagwijdte van het verlaagde btw-tarief;

- Ingevolge de overdracht van de bevoegdheden inzake gezondheidszorg met betrekking tot mobiliteitshulpmiddelen naar de deelgebieden, is het bijzonder weinig waarschijnlijk dat er ten aanzien van artikel 28, § 8 van de bijlage bij het koninklijk

besluit van 14 september 1984 op federaal niveau nog wijzigingen zullen worden aangebracht. De betrokken materie moet sinds die bevoegdheidsoverdracht immers inhoudelijk worden gereguleerd door de deelgebieden en de geldigheid van artikel 28, § 8 van de bijlage van het koninklijk besluit van 14 september 1984 als referentienorm is dan ook in een gradueel juridisch uitdovingsscenario terechtgekomen. In Vlaanderen is ondertussen al een uitgebreide reglementering in werking getreden terwijl ook in de andere deelgebieden ondertussen reglementering wordt voorbereid. Het valt derhalve te verwachten dat artikel 28, § 8, van de bijlage van het koninklijk besluit van 14 september 1984 op termijn hetzelfde juridische lot zal ondergaan als in Vlaanderen (cf. artikel 536 van het besluit van de Vlaamse Regering houdende de uitvoering van het decreet van 18 mei 2018 houdende de Vlaamse sociale bescherming dat bepaalt dat artikel 28, § 8 van de bijlage bij het koninklijk besluit van 14 september 1984 wordt opgeheven (*in casu* met ingang van 1 januari 2019)).

- In het licht van de inhoudelijke reglementaire omkadering van de mobiliteitshulpmiddelen binnen de gezondheidszorg op het niveau van de deelgebieden, is het essentieel om ervoor te zorgen dat de afbakening van het toepassingsgebied van het verlaagde btw-tarief op federaal niveau, die op een uniforme wijze moet gebeuren voor heel het Belgische grondgebied, niet wordt versnipperd door die, minstens op termijn, potentieel inhoudelijk divergente reglementering van de deelgebieden. Derhalve is het behoud van het bestaande federale referentiekader, weliswaar op een statische manier ten aanzien van een referentiedatum die de eerste wijziging van die federale norm door de reglementering van de deelgebieden voorafgaat, vooralsnog de meest eenvoudige en budgettaire neutrale oplossing.

- Het voorgaande neemt niet weg dat in de tussentijd wordt onderzocht op welke manier op langere termijn op een meer dynamische manier juridisch een legistiek, budgettaire en operationeel aanvaardbare oplossing zou kunnen worden gevonden voor de voorliggende problematiek. Geen van deze oplossingen is evenwel budgettaire neutraal noch legistiek of operationeel eenvoudig, zodat deze oplossingen zullen moeten worden beoordeeld en desgevallend geïmplementeerd buiten de huidige periode van lopende zaken.”

2. De ontworpen wijziging komt erop neer dat aan de verwijzing naar de bijlage bij het koninklijk besluit van 14 september 1984 de zinsnede “, zoals laatstelijk gewijzigd door het koninklijk besluit van 19 september 2018” wordt toegevoegd. Zoals in de memorie van toelichting wordt uiteengezet, is het de bedoeling dat met een dergelijke statische verwijzing geen rekening wordt gehouden met wijzigingen die in die bijlage zijn aangebracht na de wijziging bij het koninklijk besluit van 19 september 2018. Er zijn echter vier verschillende koninklijke besluiten van dezelfde datum die elk uiteenlopende wijzigingen hebben aangebracht in de voormelde bijlage. In de memorie van toelichting wordt verwezen naar een specifiek koninklijk besluit van 19 september 2018, maar het opschrift daarvan blijkt niet te kloppen, tenzij het koninklijk besluit van 19 december 2018 ‘tot wijziging van artikel 24, § 9, van de bijlage bij het koninklijk besluit van 14 september 1984 tot vaststelling van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen’ zou worden bedoeld. In dat geval moet de tekst van de ontworpen bepaling worden aangepast.

Hoe dan ook zou de bedoeling van de stellers beter uit de verf komen indien men in de ontworpen bepaling zou verwijzen naar “de bijlage bij het koninklijk besluit van 14 september 1984 tot vaststelling van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, *in de versie na de wijziging ervan bij het koninklijk besluit van ...*” (met vermelding van datum en volledig opschrift van het betrokken besluit).

TITEL 5 – WIJZIGINGEN AAN HET WETBOEK DER REGISTRATIE-, HYPOTHEEK- EN GRIFFIERECHTEN

TITEL 6 – WIJZIGINGEN AAN HET WETBOEK DER SUCCESSIERECHTEN

Artikelen 68 tot 70

1. De artikelen 68 tot 70 van het voorontwerp strekken ertoe de Koning te machtigen om de wijze van betaling te bepalen van de registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 68), van de rechten van successie en van overgang bij overlijden (artikel 69) en van de taks tot vergoeding der successierechten (artikel 70).

In zoverre de ontworpen regeling gewestbelastingen betreft,²¹ kan de federale overheid er slechts bevoegd voor worden geacht indien de dienst van die belastingen nog niet naar de betrokken gewesten is overgeheveld.²²

2.1. In het ontworpen artikel 9, derde lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 68 van het voorontwerp) wordt Koning gemachtigd om de wijze van betaling van “de registratie-, hypotheek- en griffierechten” te bepalen. In de toelichting wordt omtrent die bepaling gesteld dat

“de regeling van de betalingswijze van de rechten ook van toepassing [is] op de wijze van betaling van de boetes, interesten en alle andere bedragen (met uitzondering van de strafrechtelijke geldboetes) die krachtens de bepalingen van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en de uitvoeringsbesluiten verschuldigd zijn (*accessorium sequitur principale*)”.

2.2. Er moet evenwel worden vastgesteld dat de machtiging aan de Koning beperkt is tot de betaling van de registratie-, hypotheek- en griffierechten zelf, en zich niet uitstrekt tot boetes, interesten en alle andere bedragen die krachtens de bepalingen van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en de uitvoeringsbesluiten ervan verschuldigd zijn. Nochtans zijn die boetes, interesten en andere bedragen duidelijk onderscheiden van de te betalen rechten zelf. Artikel 9 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, tot wijziging waarvan artikel 68 van voorontwerp strekt, vermeldt dan ook uitdrukkelijk “de betaling der rechten, boeten en interesten”. Hetzelfde geldt voor artikel 2, § 1, van het koninklijk besluit

²¹ Hetgeen het geval is voor het successierecht van rijksinwoners en het recht van overgang bij overlijden van niet-rijksinwoners (artikel 3, eerste lid, 4°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’) en voor de registratierechten bedoeld in artikel 3, eerste lid, 6° tot 8°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

²² Zie de artikelen 4, § 5, en 5, § 4, van de bijzondere wet van 16 januari 1989.

van 11 januari 1940 ‘betreffende de uitvoering van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten’, dat strekt tot uitvoering van het voormelde artikel 9.

Indien het de bedoeling is dat de Koning ook de betaling regelt van boetes, interesten en alle andere bedragen die krachtens de bepalingen van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en de uitvoeringsbesluiten ervan verschuldigd zijn, moet de machtiging in het ontworpen artikel 9, derde lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten in die zin worden uitgebreid.

2.3. Hetzelfde geldt voor de delegaties in de ontworpen artikelen 83² en 153, derde lid, van het Wetboek der successierechten (artikelen 69 en 70 van het voorontwerp), waaromtrent in de toelichting *mutatis mutandis* wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 68 van het voorontwerp.

3. Het ontworpen artikel 9, derde lid, van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (artikel 68 van het voorontwerp) maakt deel uit van hoofdstuk 1 (‘Formaliteit der registratie en vestiging van de belasting’) van titel I (‘Registratierecht’) van dat Wetboek. De machtiging waarin die bepaling voorziet, heeft evenwel niet alleen op de registratierechten betrekking, maar op “de registratie-, hypotheek- en griffierechten”.

Hierop gewezen verklaarde de gemachtigde:

“L’art. 68 du projet modifie l’art. 9 du C. enreg. Qui bien qu’il figure effectivement dans le Titres I (Droits d’enregistrement) s’est historiquement développé et a été appliqué comme concernant l’ensemble du Code.”

De bepalingen van hoofdstuk 1 van titel I van het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten betreffen echter specifiek de registratie, zodat het weinig logisch is om in dit hoofdstuk een regeling in te voegen die ook betrekking heeft op de hypotheek- en griffierechten.

Het lijkt dan ook aangewezen om het toepassingsgebied van het ontworpen artikel 9, derde lid, van het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten te beperken tot de registratierechten en om in een gelijkaardige machtiging te voorzien wat de hypotheek- en griffierechten betreft in de relevante titels van hetzelfde Wetboek.

4. Wat het rolrecht bedoeld in titel III, hoofdstuk I, afdeling 1, van het Wetboek van registratie-, hypotheek- en griffierechten betreft, wordt de wijze van betaling reeds geregeld bij artikel 15 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen (zie ook artikel 2, § 1, 7^o, a), vi, van het Wetboek, wat het toepassingsgebied ervan betreft).²³ In die bepaling wordt de Koning gemachtigd om “andere betalingswijzen” toe te staan dan die vermeld in artikel 15, § 1, eerste lid, van het dat Wetboek.²⁴

²³ Die bepalingen treden in werking op 1 januari 2020: artikel 139 van de wet van 13 april 2019 ‘tot invoering van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen’.

²⁴ Artikel 15, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen.

Gevraagd hoe het ontworpen artikel 9, derde lid, van het Wetboek van registratie-, hypotheek en griffierechten zich verhoudt met die bepaling, heeft de gemachtigde het volgende geantwoord:

“L’art. 15 du CRAF s’ouvre par ‘§ 1^{er}. Sauf si les lois fiscales ou les dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales en disposent autrement, le paiement des créances fiscales et non fiscales est effectué d’une des manières suivantes...’. Le C. enreg. Dispose autrement. Les dispositions du C. enreg. Sont à lire comme la *lex communis* y compris pour les droits de greffe tandis qu’à partir du 1^{er} janvier 2020, l’art. 15 du CRAF sera effectivement une *lex specialis* pour les droits de mise au rôle et encore, seulement pour ceux qui auront été repris dans un *registre perception et recouvrement*. Tant que ce n’est pas le cas, les droits de mise au rôle restent régis par le C. enreg.”

Uit het antwoord van de gemachtigde lijkt te moeten worden afgeleid dat de Koning op grond van de ontworpen regeling niet vermag af te wijken van de in artikel 15 van het Wetboek van de minnelijke en gedwongen invordering van fiscale en niet-fiscale schuldvorderingen vervatte regeling wat de rolrechten betreft. Dit moet in de tekst van het voorontwerp worden verduidelijkt door te schrijven “..., met uitzondering van het rolrecht bedoeld in titel III, hoofdstuk I, afdeling 1,”.

TITEL 7 – AFSCHAFFING VAN HET FONDS “SHAPE-DOMEINEN”

1. Uit het opschrift van titel 7 en de commentaar op de artikelen 71 en 72 van het voorontwerp blijkt dat het fonds “SHAPE-Domeinen”, dat opgericht is bij artikel 77 van de wet van 14 april 2011 ‘houdende diverse bepalingen (1)’, opgeheven wordt (artikel 71 van het voorontwerp) en dat de beschikbare middelen van het fonds, die opgenomen waren in de tabel gevoegd bij de organieke wet van 27 december 1990 ‘tot oprichting van de begrotingsfondsen’ in rubriek 18-4 – Fonds “SHAPE-Domeinen”, gedesaffecteerd worden en bij de algemene middelen van de Schatkist gevoegd worden (artikel 72 van het voorontwerp).

Er dient dan ook in titel 7 van het voorontwerp van wet een nieuw artikel ingevoegd te worden dat strekt tot opheffing van rubriek 18-4 van de bijlage bij de organieke wet van 27 december 1990.

2. Op een vraag in verband met artikel 72 van het voorontwerp dat voorziet in de overheveling van de middelen op 31 december 2017, heeft de gemachtigde ambtenaar het volgende geantwoord:

“Le fonds Shape a cessé d’exister au 31/12/2017. Des crédits limitatifs ont été inscrits à partir de 2018 au budget du SPF Chancellerie dans le cadre de la politique de siège. Je vous confirme que le fonds a bel et bien été supprimé. Il s’agit ici d’acter légalement l’abrogation du fonds Shape.”

Bijgevolg dient in het voorontwerp eveneens een nieuw artikel ingevoegd te worden waarbij erin voorzien wordt dat de artikelen die titel 7 vormen, uitwerking hebben op 31 december 2017 en dient de bovenstaande verantwoording opgenomen te worden in de commentaar op die nieuwe bepaling.

3. De gemachtigde ambtenaar is het ermee eens dat de foutieve verwijzing *in fine* van artikel 72 van het voorontwerp op de volgende manier verbeterd moet worden: “(...) zoals deze bestond vooraleer te zijn opgeheven door artikel [nieuw in te voegen] worden gedesaffecteerd en bij de algemene middelen van de Schatkist gevoegd”.

TITEL 8 – BEPALINGEN TOT WIJZIGING VAN DE WET VAN 19 APRIL 1963 TOT OPRICHTING VAN EEN OPENBARE INSTELLING GENAAMD “KONINKLIJKE MUNTSCHOUBURG”

Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 9 – BEPALINGEN TOT WIJZIGING VAN DE WET VAN 22 APRIL 1958 HOUDENDE STATUUT VAN HET NATIONAAL ORKEST VAN BELGIË

Artikel 79

1. Het vierde lid is gesteld als volgt:

“Het NOB en het Paleis voor Schone Kunsten sluiten een overeenkomst betreffende de voorwaarden van bezetting, dienstverlening en bevordering van het NOB, gevestigd op de site van het Paleis voor Schone Kunsten. De overeenkomst wordt ter goedkeuring voorgelegd aan de Minister.”

Daarmee wordt bij de voorliggende bepaling niet alleen een verplichting opgelegd aan het Nationaal Orkest van België (hierna “NOB”) maar eveneens aan het Paleis voor Schone Kunsten, dat krachtens de wet van 7 mei 1999 ‘houdende oprichting van het Paleis voor Schone Kunsten in de vorm van een naamloze vennootschap van publiek recht met sociale doeleinden en tot wijziging van de wet van 30 maart 1995 betreffende de netten voor distributie voor omroepuitzendingen en de uitoefening van televisie-omroepactiviteiten in het tweetalig gebied Brussel-Hoofdstad’ een naamloze vennootschap van publiek recht is.

Bij die wet van 7 mei 1999 wordt aan het Paleis voor Schone Kunsten geen enkele verplichting opgelegd die vergelijkbaar is met die vervat in het vierde lid.

Het beheerscontract dat gesloten is tussen de Belgische Staat en het Paleis voor Schone Kunsten en goedgekeurd is bij het koninklijk besluit van 26 mei 2016, legt overeenkomstig artikel 13 van de wet van 7 mei 1999 aan het Paleis voor Schone Kunsten weliswaar verschillende vormen van samenwerking met het NOB op, meer bepaald in zijn artikelen 18 en 23 tot 26, maar dat beheerscontract houdt voor het Paleis voor Schone Kunsten geen verplichting in om met het NOB een overeenkomst te sluiten in de zin van de voorliggende bepaling.

Met dat alles verdient het aanbeveling om de verplichting in kwestie op te nemen in elk van de twee voornoemde wetten, teneinde de leesbaarheid ervan alsook de rechtszekerheid te waarborgen.

Daartoe zou het ontworpen artikel 1*bis* aldus aangepast kunnen worden dat het NOB in het kader van de wet van 22 april 1958 specifiek verplicht wordt die overeenkomst te sluiten en zou de wet van 7 mei 1999 aldus aangevuld kunnen worden dat een correlatieve verplichting opgelegd wordt aan het Paleis voor Schone Kunsten.

2. Bovendien staat in de commentaar op het voorliggende artikel dat “een gemengd beheerscomité (...) door beide instellingen [kan] worden opgericht voor de uitvoering van deze overeenkomst”.

Enerzijds voorziet de wijziging die artikel 79 van het voorontwerp in artikel 1*bis* van de wet van 22 april 1958 aanbrengt, echter niet in de mogelijkheid een dergelijk comité op te richten; anderzijds beoogt artikel 81 van het voorontwerp de opheffing van artikel 4*bis* van de wet van 22 april 1958, dat uitgerekend bepaalt dat indien “de in artikel 1*bis*, 2°, bedoelde opdracht bij wege van een overeenkomst uitgeoefend wordt, (...) voor haar uitvoering een gemengd beheerscomité [kan] worden opgericht”.

Aangezien het, zoals dat blijkt uit de commentaar op artikel 79, de bedoeling is de mogelijkheid te behouden een gemengd beheerscomité op te richten, dient dat bijgevolg uitdrukkelijk bepaald te worden in artikel 79. Een vergelijkbare bepaling moet eveneens ingevoegd worden in de wet van 7 mei 1999.

3. Het voorontwerp van wet moet herzien worden in het licht van die opmerkingen.

*

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.

*

FORMALITÉS

L'avant-projet contient des dispositions pour lesquelles les auteurs devront vérifier si une notification à la Commission européenne est requise sur la base de l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) ², ou si un régime de dispense est applicable, auquel cas on vérifiera si les conditions d'application de ce dernier sont respectées.

Le cas échéant, cet aspect sera examiné plus avant dans le commentaire des articles.

EXAMEN DU TEXTE

TITRE 1^{ER} – DISPOSITION GÉNÉRALE

Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 2 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX IMPÔTS SUR LES REVENUS

Chapitre 1^{er} – Modifications à la loi-programme du 2 août 2002

1. Les dispositions en projet complétant les articles 116 et 124, § 1^{er}, de la loi-programme du 2 août 2002 ont pour objet de ne plus accorder, à partir de l'exercice d'imposition 2021 ³, le bénéfice du crédit d'impôt pour recherche et développement pour les sociétés au sens des articles 289^{quater} à 289^{novies}, 292^{bis} et 530 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) aux contribuables bénéficiant du régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage visé dans les dispositions précitées de la loi-programme du 2 août 2002 (articles 2 et 3 de l'avant-projet). L'éventuel crédit d'impôt subsistant peut de nouveau être imputé à la sortie de ce régime de taxation forfaitaire.

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

² En vertu de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, les modifications apportées à des régimes d'aide d'État existants doivent aussi être notifiées à la Commission européenne.

³ Pour l'exercice d'imposition 2021 même, l'avantage cesse si l'exercice d'imposition se rattache à une période imposable qui ne débute pas avant le 1^{er} janvier 2020 (article 4 de l'avant-projet).

Le délégué a commenté l'objectif poursuivi par la mesure comme suit :

« De forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage voor zeescheepvaartondernemingen of het beheer van zeeschepen voor derden is gebaseerd op volgend principe: de reële winst uit zeescheepvaart of het beheer van zeeschepen voor rekening van derden wordt verwijderd uit de belastbare basis van de vennootschapsbelasting, waarbij na alle aftrekken een forfaitair bepaalde winst wordt toegevoegd aan de belastbare basis. Het is bij het opstellen van de artikelen 115 tot 120 of 124 van de programmawet van 2 augustus 2002 de bedoeling van de wetgever geweest om deze forfaitaire winst ook effectief aan de belasting te onderwerpen en er geen aftrekken op toe te staan.

Voor overgedragen verliezen voorziet artikel 120, § 2, en 124, § 5, van de programmawet van 2 augustus 2002 in volgende regel:

‘Het eventuele niet verrekenende gedeelte van de verliezen uit het beheer van zeeschepen voor rekening van derden zoals het bestaat op het ogenblik dat de winst voor de eerste keer wordt vastgesteld aan de hand van de tonnage, kan na het verstrijken van de periode waarvoor de winst aldus wordt vastgesteld, opnieuw in mindering worden gebracht.’

Er werd echter vastgesteld dat er vennootschappen waren met aanzienlijke belastingkredieten voor onderzoek en ontwikkeling die (geheel of gedeeltelijk) kiezen voor het stelsel van forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage en die dus aanzienlijke teruggaven kunnen krijgen. De regering is van mening dat het niet strookt met de filosofie van de programmawet van 2 augustus 2002 om zowel het voordeel van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage als de verrekening van het belastingkrediet toe te kennen. Gelijkaardig aan de bestaande regeling voor overgedragen verliezen is ervoor gekozen om het belastingkrediet te ‘bevriezen’ tijdens de duur van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage en de rechten erop bij het verlaten van het stelsel van forfaitaire belastingheffing terug toe te kennen ».

Le délégué a encore ajouté ce qui suit :

« De vennootschappen verliezen geen enkel recht. De vennootschap kan vrij kiezen tussen enerzijds opteren om de werkelijke winst behaald uit zeescheepvaart te belasten en in dat geval de verrekening van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling te krijgen. Anderzijds kan de vennootschap opteren voor de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage met als gevolg dat zij geen aftrekken op deze forfaitair vastgestelde winst kan verrichten, noch een belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling kan verrekenen. Het belastingkrediet is dan niet verloren, doch wordt bevroren tot de vennootschap terug onderworpen is aan een normale regeling in de vennootschapsbelasting. Ook de periode waarbinnen dat belastingkrediet moet uitgeoefend worden (5 jaar) telt niet voort, maar wordt eveneens opgeschort. De regering beschouwt de huidige mogelijkheid van combinatie van de forfaitaire belastingheffing op basis van tonnage en verrekening van belastingkrediet als een vorm van misbruik en niet in overeenstemming met de bedoeling van de programmawet van 2 augustus 2002 ».

2.1. Le régime en vigueur du crédit d'impôt pour recherche et développement (voir l'actuel article 292bis, § 1^{er}, du CIR 92) prévoit déjà un report du montant non imputé du crédit – en cas d'absence ou d'insuffisance d'impôt – aux quatre exercices d'imposition suivants, étant entendu que le crédit reporté par exercice d'imposition est limité à 105.400 euros (à indexer) ou, lorsque le montant total du crédit d'impôt reporté à la fin de l'exercice d'imposition précédent

excède 421.600 euros (à indexer), à 25% de ce montant total. Après cinq exercices d'imposition consécutifs d'imputations insuffisantes, le solde du crédit d'impôt reporté est restitué.

2.2. À la lumière de ce régime de report et de restitution, l'avant-projet dispose que le crédit d'impôt non imputé qui subsiste à la fin de la période imposable qui se clôture au plus tard le 31 décembre 2019 ou qui précède la période imposable au cours de laquelle les bénéfices provenant de la navigation maritime sont déterminés pour la première fois en fonction du tonnage peut à nouveau être imputé après l'expiration de la période durant laquelle les bénéfices sont ainsi déterminés (article 116, alinéa 2, deuxième phrase, en projet, de la loi-programme du 2 août 2002). Cela signifie que le crédit d'impôt non imputé ne pourra de nouveau être imputé qu'après l'expiration de la période durant laquelle la taxe au tonnage est appliquée. En d'autres termes, l'imputation du crédit d'impôt non imputé est suspendue durant cette période.

Le régime en projet prévoit en outre que le report du crédit d'impôt pour recherche et développement non imputé est suspendu à partir de l'exercice d'imposition se rattachant à la période imposable qui débute au plus tôt le 1^{er} janvier 2020 (article 116, alinéa 3, en projet, de la loi-programme du 2 août 2002).

Un même régime vaut pour les sociétés qui sont exclusivement actives dans la gestion de navires (article 124, § 1^{er}, alinéas 2 et 3, en projet, de la loi-programme du 2 août 2002).

2.3. On n'aperçoit pas clairement la correcte articulation entre les « dispositions de suspension » en projet (en ce qui concerne la taxe au tonnage relative aux bénéfices provenant de la navigation maritime : l'article 116, alinéa 2, deuxième phrase, en projet, d'une part, et l'article 116, alinéa 3, en projet, d'autre part ; en ce qui concerne la taxe au tonnage relative aux bénéfices provenant de la gestion de navires : l'article 124, § 1^{er}, alinéa 2, deuxième phrase, en projet, d'une part, et l'article 124, § 1^{er}, alinéa 3, en projet, d'autre part).

Compte tenu de la complexité du régime de report et de restitution du crédit d'impôt, il est indiqué que les auteurs de l'avant-projet précisent, dans l'exposé des motifs, l'application concrète des dispositions de suspension à l'aide de quelques exemples.

2.4. La portée précise de la suspension n'est pas claire non plus. Ainsi, l'article 292bis, § 2, du CIR 92 dispose qu'en cas de changement de contrôle injustifié au sein de la société, le crédit d'impôt non imputé est perdu. La question se pose de savoir si cette règle s'applique également lorsque le changement de contrôle injustifié se produit pendant la période de suspension, ou s'il faut admettre que durant cette période, l'application de l'article 292bis, § 2, du CIR 92 est aussi suspendue.

Il convient également d'apporter des précisions à ce sujet dans l'exposé des motifs.

3. L'adaptation du régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage revient à limiter l'avantage fiscal et ne posera donc pas vraiment de problème du point de vue de l'aide d'État.

Il convient cependant de relever qu'en vertu de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, la Commission européenne doit être informée, en temps utile pour pouvoir évaluer la compatibilité avec le marché intérieur, « des projets tendant à instituer *ou à modifier* des aides ». Dans sa décision du 6 novembre 2017 relative à la prolongation du régime de taxe au tonnage, la Commission a du reste observé qu'elle devait être informée de tout projet visant à modifier la mesure ⁴.

Il découle par ailleurs de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE que les États membres ne peuvent mettre leurs projets d'aides à exécution sans attendre l'approbation de la Commission ⁵.

Article 3

Dès lors que l'article 124, à modifier, de la loi-programme du 2 août 2002, contrairement à l'article 116 de cette loi, ne concerne pas le bénéfice imposable provenant de la navigation maritime, mais le bénéfice imposable provenant de la gestion de navires pour le compte de tiers, on adaptera la formulation des dispositions concernées.

Dans les alinéas en projet de l'article 124, § 1^{er}, les membres de phrases « bénéfices provenant de la navigation maritime » doivent être remplacés par « bénéfices provenant de la gestion de navires pour le compte de tiers ».

Chapitre 2 – Modifications à la loi-programme du 25 décembre 2017

Article 5

La disposition en projet, qui est ajoutée à l'article 105, alinéa 1^{er}, de la loi-programme du 25 décembre 2017, s'énonce comme suit :

« Pour l'application de la présente disposition les parts dont le bénéficiaire ne peut démontrer la date d'acquisition sont censées avoir été acquises à partir du 1^{er} janvier 2018 ».

À cet égard, l'exposé des motifs donne notamment l'explication suivante :

« Le présent article complète l'entrée en vigueur de l'article 101 de la loi-programme du 25 décembre 2017 pour clarifier que, lorsque la date d'acquisition des droits de participation ne peut pas être démontrée, on considérera qu'ils ont été obtenus le 1^{er} janvier 2018 et tombent donc dans le champ d'application des dispositions modificatives de cet article 101 ».

⁴ Commission européenne, décision 'C(2017) 7290 final' du 6 novembre 2017, point 84 (https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/262095/262095_1947296_88_2.pdf).

⁵ Communication de la Commission 'sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises', point 7, *JO L*, 10 décembre 1998, liv. 384, p. 4.

L'explication donnée dans l'exposé des motifs ne s'accorde pas totalement avec ce qui figure dans la disposition en projet. En effet, en substance, l'intention est que si l'on ne peut démontrer que les parts ont été acquises avant le 1^{er} janvier 2018, elles doivent être réputées l'avoir été après le 31 décembre 2017. Dans ce cas, les modifications apportées par la loi-programme du 25 décembre 2017 à l'article 19bis du CIR 92 trouvent à s'appliquer. Si l'on peut démontrer que ces parts ont bien été acquises avant le 1^{er} janvier 2018, les modifications ne s'y appliquent pas.

Afin de refléter correctement cette intention, on remplacera, dans la disposition en projet, le membre de phrase « dont le bénéficiaire ne peut démontrer la date d'acquisition » par le membre de phrase suivant : « dont le bénéficiaire ne peut démontrer qu'elles ont été acquises avant le 1^{er} janvier 2018 »⁶.

La même observation peut être formulée à l'égard de l'article 20 de l'avant-projet (article 19bis, § 4, en projet, du CIR 92).

Chapitre 3 – Modifications à la loi du 11 février 2019 portant des dispositions fiscales, de lutte contre la fraude, financières et diverses

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 4 – Modifications à la loi du 22 avril 2019 visant à rendre plus accessible l'assurance protection juridique

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 5 – Modifications à la loi du 2 mai 2019 portant des dispositions fiscales diverses 2019-I

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 6 – Modifications des mesures prises aux fins de la transposition des directives ATAD

Section 1^{ère} – Limitation de déduction des intérêts

Article 13

1. L'article 13 de l'avant-projet adapte l'article 198/1 du CIR 92 relatif à la détermination des surcoûts d'emprunt.

⁶ Comparer avec l'article 544, en projet, du CIR 92 (article 48 de l'avant-projet) qui contient une disposition analogue.

2. L'article 198/1, § 2, alinéa 3, en projet, du CIR 92 (article 13, e), de l'avant-projet) dispose que les intérêts et les charges ou produits décrits par le Roi et qui sont dus à ou par un membre du groupe établi en Belgique n'entrent pas en compte pour la détermination des surcoûts d'emprunt. Selon le délégué, des modifications sont ainsi apportées à la disposition en vigueur afin d'aligner le texte sur les définitions introduites par l'article 198/1, § 1^{er}/1, en projet, du CIR 92 (article 13, a), de l'avant-projet).

L'alinéa 3 en projet peut être interprété différemment selon que l'on consulte la version néerlandaise ou française. Le texte néerlandais commence par les mots « De interesten en door de Koning omschreven kosten of opbrengsten die worden bedoeld in het eerste lid ... », de sorte qu'il semble que le Roi puisse effectivement décrire les charges ou les produits mais pas les intérêts. En revanche, le texte français (« Les intérêts et les charges ou produits décrits par le Roi qui sont visés à l'alinéa 1^{er} ... ») peut aussi s'interpréter en ce sens que les mots « décrits par le Roi » portent tant sur « les intérêts » que sur « les charges ou produits ».

La sécurité juridique commande de préciser ce point. À l'instar de la disposition en vigueur, on pourrait écrire « Les intérêts *et autres* charges ou produits décrits par le Roi ... » (dans le texte néerlandais : « De interesten *en andere* door de Koning omschreven kosten of opbrengsten ... »).

3. L'article 13, h), de l'avant-projet a pour objet d'insérer deux alinéas dans l'article 198/1, § 3, du CIR 92, contenant un mécanisme de correction pour le cas où les surcoûts d'emprunt d'un membre du groupe sont négatifs : une adaptation proportionnelle du montant limite est prévue.

L'exposé des motifs précise qu'« il est nécessaire de poursuivre un tel effet par la pseudo-consolidation [comme par une consolidation effective] », à savoir que « les surcoûts d'emprunt négatifs d'un membre du groupe [doivent] diminuer les surcoûts d'emprunt consolidés ». L'on vise à atteindre cet effet « au moyen de l'augmentation du montant limite des membres du groupe ayant des surcoûts d'emprunt positifs ».

L'exposé des motifs donne un certain nombre d'exemples concrets. Corrélativement, le délégué a été invité à préciser de quelle manière il conviendra d'appliquer le dispositif en projet lorsque les surcoûts d'emprunt des sociétés A et C s'élèvent chaque fois à 5 millions d'euros, alors que ceux de la société B sont négatifs et qu'ils sont de 4 millions d'euros. Dans cette hypothèse, le montant limite de 3 millions d'euros chez A et C est-il majoré de 2 millions d'euros, à savoir une augmentation de 50% de 4 millions d'euros?

Sur ce point, le délégué a répondu ce qui suit :

« In de veronderstelling dat het grensbedrag hier niet gevormd wordt door 30 pct. van de EBITDA zou in dit voorbeeld het bedrag van 3 miljoen evenredig verdeeld worden over A en C (dus 1,5 miljoen elk). Dit bedrag wordt dan inderdaad verhoogd met 2 miljoen elk ingevolge het negatieve financieringskostensurplus van B. Dit maakt dat het grensbedrag van A en C elk 3,5 miljoen bedraagt, waardoor er bij beide vennootschappen 1,5 miljoen euro aan interestkosten verworpen worden.

Indien je het geheel geconsolideerd over de groep A, B, C bekijkt, bedraagt het financieringskostensurplus 6 miljoen euro (= 5 - 4 + 5). Opnieuw in de veronderstelling dat het grensbedrag hier niet gevormd wordt door 30 pct. van de EBITDA bedraagt het grensbedrag op groepsniveau 3 miljoen euro, waardoor dus in geval van een daadwerkelijke consolidatie 3 miljoen euro (= 6 miljoen euro - 3 miljoen euro) aan uitgaven verworpen worden ».

4. La modification en projet de l'article 198/1, § 3, alinéa 2, neuvième tiret, du CIR 92 (article 13, j), de l'avant-projet) – qui devient l'article 198/1, § 3/1, alinéa 1^{er}, neuvième tiret, du CIR 92 – ne concorde pas avec le texte en vigueur de la disposition à modifier. En effet, les mots « qui sont conclus » sont manquants dans le texte français et les mots « worden gesloten » ne figurent pas dans le texte néerlandais de cette disposition du CIR 92. Aussi conviendra-t-il d'aligner la disposition modificative sur les dispositions en vigueur.

5. Un mécanisme de correction est également prévu pour le cas où l'ebitda est négatif pour un des membres du groupe (voir l'article 13, l), de l'avant-projet – article 198/1, § 3/1, alinéa 6, en projet, du CIR 92). Invité à illustrer ce mécanisme par un exemple concret, le délégué a répondu ce qui suit :

« Stel EBITDA (voor correctie) A = 50 mio; B = -40 mio en C = 30 mio

EBITDA van A en C moeten worden gecorrigeerd in functie van de negatieve EBITDA van B:

EBITDA na correctie : A = 50 - (5/8 * 40) = 25 mio; EBITDA B = 0 (= -40+40);
EBITDA C = 30 - (3/8*40) = 15 mio

Op groepsniveau bedraagt de geconsolideerde EBITDA in beide gevallen 40 mio = 50 - 40 + 30 = 25 + 15 ».

Section 2 – Dispositions concernant les dispositifs hybrides

Article 18

Il ressort du paragraphe 1^{er}/2, en projet, de l'article 206 du CIR 92 que les pertes professionnelles antérieures d'une société résidente ne sont pas déductibles « lorsque cette société est également considérée comme une société résidente par une ou plusieurs autres juridictions dans laquelle, ou dans lesquelles, ces pertes sont déductibles de revenus imposables afférents à la même période imposable ou à une période imposable antérieure ou ultérieure qui ne figurent pas parmi ses revenus imposables en Belgique », sauf si « l'autre juridiction, ou les autres juridictions, sont des États membres de l'Union européenne avec laquelle, ou avec lesquelles, la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition au regard de laquelle la société est considérée comme une société résidente ».

À la question de savoir pourquoi la déductibilité n'est pas non plus prévue lorsqu'il s'agit de pays tiers avec lesquels une convention préventive de la double imposition a été conclue, le délégué a répondu ce qui suit :

« L'article 206, § 1^{er}/2, du Code des impôts sur les revenus 1992, introduit par l'article 18 du présent projet de loi, et l'article 198, § 1^{er}, 10^o/4, du même Code, remplacé par l'article 17 du présent projet de loi, constituent, ensemble, la transposition de l'article 9ter ('Asymétries liées à la résidence fiscale') introduit dans la directive ATAD par la directive ATAD 2. Cet article 9ter est rédigé comme suit : 'Dans la mesure où une déduction de paiements, de dépenses ou de pertes d'un contribuable qui est résident fiscal dans deux juridictions ou plus est déductible de l'assiette imposable dans l'ensemble de ces juridictions, l'État membre du contribuable refuse la déduction dans la mesure où l'autre juridiction permet d'imputer la double déduction sur un revenu qui n'est pas un revenu soumis à double inclusion. Si les deux juridictions sont des États membres, l'État membre dans lequel le contribuable n'est pas réputé être résident en application de la convention préventive de la double imposition en vigueur entre les deux États membres concernés refuse la déduction.' La limitation aux États membres de l'Union européenne prévue par le présent projet de loi provient donc de la directive ATAD 2.

Une extension de cette règle de coordination à des États non liés par l'article 9ter de la directive ATAD 2, à savoir des États tiers avec lesquels la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, pourrait conduire à des situations regrettables où les dépenses, dans le cas de l'article 198, § 1^{er}, 10^o/4, ou les pertes antérieures, dans le cas de l'article 206, § 1^{er}/2, seraient admises en déduction tant en Belgique que dans l'État tiers (dans l'hypothèse où le contribuable serait réputé être résident de la Belgique au regard de la convention et où l'État tiers admettrait néanmoins en déduction ces dépenses ou pertes antérieures en considérant ce contribuable comme un résident au regard de son droit interne) ou considérées comme non-déductibles tant en Belgique que dans l'État tiers (dans l'hypothèse inverse) ».

Chapitre 7 – Autres modifications au Code des impôts sur les revenus 1992, lequel est dénommé en abrégé « CIR 92 »

Article 20

On peut renvoyer à l'observation formulée à propos de l'article 5 de l'avant-projet.

Article 23

L'article 23 de l'avant-projet vise à compléter le texte néerlandais de l'article 78, § 2, du CIR 92 par un élément qui figure déjà dans le texte français (« [au montant de ce dommage qui] a été définitivement constaté par la région dans la période imposable »).

Afin de se rapprocher davantage du texte français, il y aurait lieu d'indiquer plus clairement que c'est la région qui détermine le montant du dommage. Au lieu d'ajouter l'élément manquant à la fin de la première phrase, on pourrait par exemple écrire à cette fin : « ... en tot het bedrag van deze schade die in het belastbare tijdperk definitief is vastgesteld door het gewest binnen de grenzen van ... ».

Article 33

Le membre de phrase « dans le chef des sociétés de bourse » figurant dans le texte français de l'article 205ter, § 3, 3°, en projet, du CIR 92 (article 33, c), de l'avant-projet) n'a pas d'équivalent dans le texte néerlandais. Il convient d'y remédier.

TITRE 3 – MODIFICATIONS RELATIVES À LA RÉGLEMENTATION DOUANIÈRE ET D'ACCISES

Chapitre 1^{er} – Création d'une commission pour la reconnaissance des formations spécialisées relatives à la réglementation douanière et d'accises en Belgique

Article 50

1. L'article 50 de l'avant-projet vise à créer une commission pour la reconnaissance des formations spécialisées relatives à la réglementation en matière de douane et d'accises en Belgique, en vue de la délivrance d'une preuve de compétence ou de qualifications professionnelles suffisantes.

Cette disposition vise à donner suite à l'avis 66.432/1/V du 6 août 2019 dans lequel la section de législation du Conseil d'État a observé que le Ministre des Finances n'est pas habilité à créer un Comité Formation professionnelle. À cette occasion, le Conseil a formulé de sérieuses réserves quant à la compatibilité du régime en projet, en ce qui concerne la création, la composition et le pouvoir d'appréciation du Comité Formation professionnelle, avec le pouvoir que l'article 127, § 4, deuxième tiret, de la loi générale 'sur les douanes et accises', coordonnée le 18 juillet 1977 (ci-après : la loi générale sur les douanes et accises) attribue au Roi. L'avis énonce que « dans l'hypothèse où le dispositif (...) en projet serait maintenu, ses éléments essentiels devraient en principe être définis par le législateur »⁷.

2.1. L'article 50, § 1^{er} de l'avant-projet dispose que les formations spécialisées relatives à la réglementation en matière de douane et d'accises sont reconnues en Belgique « en vue de la délivrance d'une preuve de compétence ou de qualifications professionnelles suffisantes ».

2.2. Bien que les régions soient compétentes pour les conditions d'accès à la profession⁸, l'autorité fédérale peut, dans le cadre de l'exercice de ses propres compétences, prévoir des exigences de formation, des systèmes de reconnaissance ou des régimes d'autorisation ou de certification.

Ainsi, en vertu de sa compétence dans le domaine des douanes et accises, l'autorité fédérale peut-elle, en cette matière, fixer des exigences de compétence ou de qualifications professionnelles en imposant des conditions qui peuvent notamment consister en des exigences de formation. L'autorité fédérale peut donc prévoir une condition de

⁷ Avis C.E. 66.432/1/V du 6 août 2019 sur un projet d'arrêté ministériel 'portant création et composition du Comité Formation professionnelle', observations 5 et 6.

⁸ Article 6, § 1^{er}, VI, alinéa 1^{er}, 6°, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles'.

reconnaissance pour les formations en question⁹, de même que la création d'une commission chargée de ces reconnaissances.

2.3. L'article 50, § 1^{er} de l'avant-projet ne précise pas quelles sont les formations spécialisées que reconnaîtra la commission à créer ni quels certificats de compétence ou de qualification professionnelles sont visés ici.

Il ressort toutefois de l'exposé des motifs qu'il n'est pas envisagé de régler, d'une manière générale, les formations spécialisées en matière de douane et d'accises, ce qui pourrait empiéter sur la compétence des communautés en matière d'enseignement, et que ne sont pas visés tous les certificats de compétence ou de qualifications professionnelles requérant une connaissance de la réglementation douanière et d'accises, ce qui pourrait empiéter sur la compétence des régions concernant les conditions d'accès à la profession, ou celle des communautés leur permettant de prévoir des exigences de formation, des systèmes de reconnaissance ou des régimes d'autorisation ou de certification dans des matières relevant de leur compétence.

Par contre, il s'agit uniquement des formations requises en vertu du droit européen ou du droit interne en vue d'exercer des fonctions douanières dans le secteur logistique et dans le secteur commercial dont le règlement relève de la compétence de l'autorité fédérale. Ainsi, il est renvoyé à l'article 39, d), du Code des douanes de l'Union¹⁰, dont il découle que pour obtenir une autorisation d'un opérateur économique agréé pour les simplifications douanières, le demandeur doit respecter les normes pratiques en matière de compétence ou de qualifications professionnelles directement liées à l'activité exercée, ainsi qu'à l'article 127 de la loi générale sur les douanes et accises dont il résulte que pour être inscrit dans le registre d'immatriculation des représentants en douane, le candidat doit justifier d'une connaissance suffisante de la réglementation en matière de douane et d'accises.

Interprété en ce sens, le dispositif en projet se concilie avec les règles répartitrices de compétences. Il est toutefois recommandé de mieux préciser les formations et certificats de compétence ou de qualifications professionnelles, visés par l'article 50 de l'avant-projet, de sorte qu'il apparaisse plus clairement que la commission est créée en vue de la reconnaissance des formations requises en vertu du droit européen ou du droit interne afin d'exercer des fonctions douanières.

⁹ C'est ce qu'a fait l'article 3, 3° de l'arrêté royal du 13 mars 2016 'établissant les conditions de tenue du registre d'immatriculation des représentants en douane, de la preuve de connaissance suffisante de la réglementation en matière de douane, de TVA et accise et de la compétence professionnelle pour l'exercice de la représentation en douane'. Cette disposition prévoit que, pour l'inscription dans le registre d'immatriculation des représentants en douane, l'administration accepte comme preuve de connaissance suffisante de la réglementation en matière de douane et d'accise pour l'introduction des déclarations douanières en Belgique, « un certificat attestant de la réussite d'une formation spécialisée relative à la réglementation en matière de douane, de T.V.A., et d'accise applicable en Belgique, ayant trait en particulier à l'introduction des déclarations en douane, *qui est reconnue par l'Administrateur général des douanes et accises* sur base de critères définis par le Ministre des Finances ».

¹⁰ Règlement (UE) n° 952/2013 du Parlement européen et du Conseil du 9 octobre 2013 'établissant le code des douanes de l'Union'.

3. Dans l'article 50, § 2, de l'avant-projet, le Roi est habilité à déterminer la composition et le fonctionnement de la commission ainsi que les conditions de reconnaissance des formations spécialisées que reconnaît la commission.

L'exposé des motifs indique à ce propos :

« Le Roi est habilité à organiser la composition et le fonctionnement de la commission afin de déterminer les conditions nécessaires à la reconnaissance d'une formation *et les critères qu'une formation spécialisée doit remplir* ».

Les auteurs de l'avant-projet seraient bien avisés de prévoir expressément, à l'article 50 de l'avant-projet, s'inscrivant ainsi dans le droit fil de l'exposé des motifs, que le Roi détermine également les critères auxquels doit répondre une formation spécialisée, en tenant compte à cet égard des observations formulées ci-dessus à propos de la compétence de l'autorité fédérale.

Si l'intention est de rémunérer les membres de la commission, mieux vaudrait en outre étendre la délégation au Roi sur ce point.

Se pose enfin la question de l'articulation de cette délégation avec celle qui figure à l'article 3, 3° de l'arrêté royal du 13 mars 2016 'établissant les conditions de tenue du registre d'immatriculation des représentants en douane, de la preuve de connaissance suffisante de la réglementation en matière de douane, de TVA et d'accise et de la compétence professionnelle pour l'exercice de la représentation en douane'. Cette disposition charge le Ministre des Finances de définir les critères qui permettront à l'administrateur général des douanes et accises de reconnaître les certificats attestant de la réussite d'une formation spécialisée relative à la réglementation en matière de douane, de TVA, et d'accises applicable en Belgique et, en particulier, en ce qui concerne l'introduction de déclarations en douane. L'exposé des motifs devra préciser ce point.

Chapitre 2 – Modification de l'article 370, 8°, de la loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État

Chapitre 3 – Modification de l'article 7, h, de la loi du 21 décembre 2009 relative au régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café

Articles 51 et 52

1. Les articles 51 et 52 de l'avant-projet ont pour objet d'exclure les jus de fruits et de légumes fraîchement pressés qui n'ont subi aucune transformation, qui sont produits sur place dans le commerce de détail et qui sont immédiatement mis en vente pour la consommation et qui, dès lors, ne sont pas destinés à la revente, du champ d'application de la législation relative à la cotisation d'emballage visée au livre III de la loi ordinaire du 16 juillet 1993 'visant à achever la structure fédérale de l'État', d'une part, et de la législation en matière d'accises sur les boissons non alcoolisées au sens de la loi du 21 décembre 2009 'relative au régime d'accise des boissons non alcoolisées et du café', d'autre part.

L'exposé des motifs précise à cet égard que « ces produits sont soumis à un certain nombre de formalités administratives (autorisation établissement d'accise, tenue d'une comptabilité matières, introduction de déclarations de mise à la consommation, cotisation d'emballage, ...). Compte tenu du fait que ces formalités administratives sont perçues comme lourdes par le secteur concerné, ce projet de loi a pour but d'exclure une catégorie spécifique de jus de fruits et de légumes du champ d'application de la législation relative aux boissons non alcoolisées ».

L'exclusion de ces produits du champ d'application de la législation relative à la cotisation d'emballage tend à éviter qu'« un grand nombre de formalités administratives [subsistent] encore ».

2. Le dispositif en projet établit une différence de traitement entre les détaillants qui produisent les jus de fruits et de légumes fraîchement pressés visés dans ce dispositif, qui ne sont pas soumis à l'application de la législation relative à la cotisation d'emballage et aux accises, et les producteurs qui fabriquent d'autres jus de fruits et de légumes non fermentés, auxquels cette législation demeure applicable.

Nul n'ignore que le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique également en matière fiscale. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

Pour examiner la compatibilité du dispositif en projet avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, il faut tenir compte des exigences découlant du droit de l'Union européenne et, particulièrement, de l'article 110 du TFUE¹¹ qui dispose :

« Aucun État membre ne frappe directement ou indirectement les produits des autres États membres d'impositions intérieures, de quelque nature qu'elles soient, supérieures à celles qui frappent directement ou indirectement les produits nationaux similaires.

En outre, aucun État membre ne frappe les produits des autres États membres d'impositions intérieures de nature à protéger indirectement d'autres productions ».

3. Selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, l'article 110 du TFUE « dans son ensemble, a pour but d'assurer la libre circulation des marchandises entre les États membres dans des conditions normales de concurrence, par l'élimination de toutes formes de protection pouvant résulter de l'application d'impositions intérieures discriminatoires à l'égard de produits des autres États membres, et de garantir la parfaite neutralité des impositions intérieures au regard de la concurrence entre produits nationaux et produits importés (...). Dans cette perspective, l'article [110, deuxième alinéa, du TFUE], a pour fonction d'appréhender toute forme de protectionnisme fiscal indirect dans le cas de produits importés qui, sans être similaires

¹¹ C.C., 9 octobre 2014, n° 144/2014, B.5.

aux produits nationaux, au sens du premier alinéa, se trouvent néanmoins, avec certains d'entre eux, dans un rapport de concurrence même partielle, indirecte ou potentielle »¹².

4. Dès lors, on vérifiera tout d'abord dans quelle mesure les deux catégories de jus de fruits et de légumes susmentionnées sont similaires au sens de l'article 110, premier alinéa, du TFUE, ou si on peut les considérer comme des produits concurrents, auquel cas il conviendra d'apprécier en vertu de l'article 110, deuxième alinéa, du TFUE si le dispositif en projet revêt un caractère protectionniste.

5. Il ressort du dispositif en projet que plusieurs conditions doivent être respectées pour que la législation en matière de cotisation d'emballage et d'accises ne soit pas applicable :

- il doit s'agir de jus de fruits et de légumes fraîchement pressés qui n'ont subi aucune transformation ;
- ils doivent être produits sur place dans le commerce de détail ;
- ils doivent être immédiatement mis en vente pour la consommation, c'est-à-dire dès leur production ;
- ils ne peuvent pas être destinés à la revente.

Le délégué a encore déclaré à propos de ces conditions ce qui suit :

« Het buiten het toepassingsgebied brengen van de bedoelde dranken vindt niet uitsluitend zijn oorsprong in de kleine hoeveelheden die op die manier in het verbruik worden gesteld.

De bedoeling is om vers geperste, onbehandelde fruitsappen die geproduceerd worden op de plaats waar ze ook onmiddellijk verkocht worden uit het toepassingsgebied te halen en dit omwille van diverse redenen: de vruchten en groentesappen die op dergelijke wijze geproduceerd worden zijn bedoeld om onmiddellijk geconsumeerd te worden (omwille van de beperkte houdbaarheid van deze producten), de 'producent' heeft het produceren van de bedoelde vruchten- en groentesappen niet als hoofdactiviteit, het betreft een beperkt volume, het is praktisch onmogelijk deze sappen door te verkopen, ... ».

6. Il peut être admis que les jus de fruits et de légumes fraîchement pressés, visés dans le dispositif en projet, et les autres jus de fruits et de légumes présentent des caractéristiques différentes et répondent à des besoins différents des consommateurs, de sorte que l'on peut considérer qu'ils ne sont pas similaires¹³. En effet, il peut uniquement être question de jus de fruits et de légumes *fraîchement* pressés lorsque le pressage des fruits ou des légumes, dont sont issus ces jus, vient d'être effectué. Ces jus se voient attribuer des qualités en termes de goût et de teneur en vitamines que ne possèdent pas les autres jus de fruits et de légumes. Les jus de fruits et

¹² CJUE (grande chambre), 8 avril 2008, *Commission c. Suède*, C-167/05, ECLI:EU:C:2008:202, points 40 et 41. Voir également CJUE, 17 juin 1999, *Société critouridienne de distribution (Socridis) et Receveur principal des douanes*, C-166/98, ECLI:EU:C:1999:316, points 16 et 17.

¹³ Voir CJUE, 7 mai 1987, *Commission c. Italie*, C-184/85, ECLI:EU:C:1987:207, points 9 et 10.

de légumes fraîchement pressés sont achetés par le consommateur pour être consommés immédiatement, puisqu'autrement ils ne seraient plus frais. De tels jus ne sont pas destinés à une longue conservation, contrairement à d'autres jus de fruits et de légumes.

7. Ces propriétés spécifiques des jus de fruits et de légumes fraîchement pressés, visés dans le dispositif en projet, impliquent également qu'il s'agit d'un produit qui ne se prête pas à être fabriqué à l'avance, dès lors qu'il perdrait ces propriétés, et surtout sa fraîcheur. Par extension, ce produit ne peut pas d'abord être fabriqué à un autre endroit, *a fortiori* dans un autre État membre de l'Union européenne, pour ensuite être importé en Belgique.

Il convient d'en tenir compte pour apprécier s'il est question de produits similaires ou concurrents : étant donné que les jus de fruits et de légumes fraîchement pressés visés dans le dispositif en projet ne peuvent être importés à partir d'un autre État membre de l'Union européenne sans perdre leurs propriétés spécifiques, les jus de fruits et de légumes fraîchement pressés fabriqués par le détaillant lui-même doivent uniquement être comparés à des jus de fruits et de légumes importés – qui ne sont donc pas fraîchement pressés.

8. Compte tenu de ce qui précède, on peut également admettre que, du point de vue du consommateur, les deux types de jus de fruits et de légumes ne constituent pas une solution de rechange et n'entrent dès lors pas en concurrence. Ils ne répondent en effet pas au même besoin. Les jus de fruits et de légumes fraîchement pressés sont effectivement achetés pour être immédiatement consommés. Ils ne sont dès lors pas achetés en vue de la constitution d'un stock, fût-il limité, parce que, dans ce cas, ils perdraient leurs propriétés spécifiques. Par contre, les autres jus de fruits et de légumes sont achetés en vue d'une consommation ultérieure, et peuvent dès lors être acquis en grande quantité.

9. Même en admettant qu'il s'agit de produits concurrents, il reste à vérifier si le dispositif en projet revêt un caractère protectionniste.

Selon la Cour de justice, l'appréciation de la compatibilité d'une charge fiscale déterminée avec l'article 110, deuxième alinéa, du TFUE doit se faire au regard des incidences de cette charge sur les rapports de concurrence entre les produits considérés. La question essentielle est donc de savoir si cette charge est ou non de nature à influencer le marché en cause en diminuant la consommation potentielle des produits importés au profit des produits nationaux concurrents ¹⁴. Il convient, à cet égard, de tenir compte de la différence existant entre les prix de vente des produits en cause et de l'incidence de cette différence sur le choix du consommateur, ainsi que de l'évolution de la consommation de ces produits ¹⁵.

¹⁴ CJUE, 9 juillet 1987, *Commission c. Belgique*, C-356/85, ECLI:EU:C:1987:353, point 15.

¹⁵ CJUE, 11 août 1995, *F.G. Rogers BV et Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen e.a.*, C-367/93 à C-377/93, ECLI:EU:C:1995:261, point 39 ; CJUE (grande chambre), 8 avril 2008, *Commission c. Suède*, C-167/05, ECLI:EU:C:2008:202, point 53.

En l'occurrence, le droit d'accise sur les jus de fruits ou de légumes non fermentés s'élève à zéro euro par hectolitre ¹⁶. Du point de vue de la législation en matière d'accises sur les boissons non alcoolisées, l'avantage financier que le détaillant qui produit des jus de fruits et de légumes fraîchement pressés retirera du dispositif en projet par rapport au producteur d'autres jus de fruits et de légumes, sera en tout cas limité au coût des formalités administratives qu'entraîne le respect de cette législation.

La cotisation d'emballage due s'élève à 1,41 euro par hectolitre de produit contenu dans des récipients individuels réutilisables, ou 9,86 euros par hectolitre de produit contenu dans des récipients individuels non réutilisables ¹⁷. Par nature, les jus de fruits et de légumes fraîchement pressés visés dans le dispositif en projet sont produits en très petites quantités par des détaillants, de sorte que le montant de la cotisation d'emballage dont ils sont redevables serait de toute façon très faible. En ce qui concerne la législation relative à la cotisation d'emballage, l'avantage financier qu'ils retireront du dispositif en projet sera dès lors également limité ¹⁸. Cet avantage ne sera sans doute pas de nature à neutraliser le prix plus élevé payé par le consommateur pour les jus de fruits et de légumes fraîchement pressés, par rapport au prix des autres jus de fruits et de légumes ¹⁹. Le dispositif en projet n'a pas non plus vocation à réduire le coût des jus de fruits et de légumes fraîchement pressés, mais semble uniquement dicté par la volonté d'éviter « un grand nombre de formalités administratives » aux détaillants qui produisent de tels jus.

10. Compte tenu de ce qui précède, le dispositif en projet peut être admis.

TITRE 4 – MODIFICATIONS RELATIVES À LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (TVA)

Chapitre 1^{er} – Prélèvements d'échantillons commerciaux, de cadeaux commerciaux de faible valeur et de biens alimentaires et non alimentaires à des fins caritatives

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 2 – Établissement de la TVA

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

¹⁶ Article 13, § 1^{er}, h), de la loi du 21 décembre 2009.

¹⁷ Article 371, § 1^{er}, alinéa 2, de la loi ordinaire du 16 juillet 1993.

¹⁸ Le délégué a notamment déclaré que « [w]at de beoogde producten betreft (...) de volumes en de eraan gekoppelde fiscale opbrengsten dermate beperkt [zijn], dat het ons inziens gerechtvaardigd is deze vrijstelling op te nemen ».

¹⁹ Voir CJUE (grande chambre), 8 avril 2008, *Commission c. Suède*, C-167/05, ECLI:EU:C:2008:202, point 57, dans lequel la Cour constate que l'écart de prix entre les deux produits est quasi identique avant et après taxation.

Chapitre 3 – Ayants droit à la restitution de la TVA

Les articles 57 à 59 de l'avant-projet modifient les articles 77, 77bis et 80 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA). Il est prévu une base juridique pour le cas exceptionnel de la restitution de la TVA à un tiers plutôt qu'en principe à l'ayant droit.

Le délégué a été invité à illustrer cette situation par un exemple concret. Il a répondu en ces termes :

« De artikelen 57 tot 59 van het voorontwerp hebben voornamelijk tot doel om in de wet een adequate rechtsgrondslag te voorzien met het oog op de mogelijke uitwerking van een globale juridische omkadering van een aantal specifieke gevallen waarin btw zou worden teruggegeven aan andere personen dan degene die overeenkomstig de basisregels de rechthebbende zijn van de teruggaaf van btw (in het bijzonder de persoon die de betrokken btw aan de Staat heeft voldaan).

Een dergelijke afwijking wordt in het bijzonder mogelijk gemaakt voor het geval waarin de toepassing van bepaalde vrijstellingen inzake btw niet rechtstreeks of onmiddellijk worden toegekend, maar wel onrechtstreeks, i.e. bij wijze van teruggaaf.

In een dergelijk geval wordt in een eerste fase door de leverancier of dienstverrichter btw in rekening gebracht op de factuur die door de afnemer aan de leverancier of dienstverrichter wordt betaald. Die btw wordt door deze laatste vervolgens doorgestort via zijn btw-aangifte aan de Staat. In een tweede fase (bv. in het bijzonder als hij effectief in het bezit is van de nodige verantwoordingsstukken ter staving van de vrijstelling, die hem door zijn klant ter beschikking moeten worden gesteld) vraagt de leverancier of dienstverrichter aan de Staat om teruggaaf van de btw die in eerste instantie via de btw-aangifte aan de Staat werd afgedragen. Vervolgens stort hij de btw die hij aldus van de Staat heeft teruggekregen door aan degene die de btw-kost daadwerkelijk heeft gedragen, met name de klant.

Bij wijze van voorbeeld kan hier gedacht worden aan de vrijstelling bedoeld in artikel 42, § 3, eerste lid, 1° en 2° van het Btw-Wetboek (leveringen van goederen en diensten in het kader van de diplomatieke en consulaire relaties) die overeenkomstig artikel 42, § 3, derde lid, in fine, van het Btw-Wetboek bij wijze van teruggaaf kan worden verleend.

De voormelde vrijstelling wordt in principe verleend op basis van gedetailleerde attesten die moeten worden opgemaakt door de diplomaten of consulaire ambtenaren overeenkomstig een vast model. Die attesten moeten dan worden gevalideerd door de belastingadministratie mede met het oog op een ex ante controle van de correcte toepassing van de vrijstelling die aan specifieke beperkingen is onderworpen, zowel *ratione personae* als *ratione materiae*.

Voor dit geval wordt momenteel onderzocht hoe de betrokken procedure efficiënter kan verlopen. Een van de mogelijke en veelbelovende pistes is een doorgedreven digitalisering van de procedure waarbij een kortere doorlooptijd zou kunnen worden gekoppeld aan administratieve vereenvoudiging voor alle betrokkenen en een meer sluitende controle van de toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling. Dit geheel zou kunnen kaderen in een procedure waarbij een erkende tussenpersoon een digitale procedure opzet en beheert, desgevallend met voorfinanciering van de btw naar de klant toe (diplomaat, consulaire ambtenaar). In dergelijk geval zou dan ook kunnen worden overwogen om de teruggaaf van de btw niet aan de leverancier of dienstverrichter te laten gebeuren, maar rechtstreeks aan de erkende tussenpersoon, op grond van een

overeenkomst afgesloten met de klant om hem die bedragen (voorafgaandelijk of naar aanleiding van die teruggaaf) terug te storten.

Het opzetten van een dergelijke procedure vergt evenwel een correcte juridische omkadering om aan alle betrokkenen maximale rechtszekerheid te bieden, wat mede zou kunnen worden gegarandeerd door in dergelijke gevallen een teruggaafprocedure te voorzien waarbij de teruggaaf rechtstreeks zou worden verleend aan de erkende tussenpersoon. Een dergelijke procedure biedt immers meer waarborgen op een effectieve toepassing van de vrijstelling naar de eindklanten toe, in het bijzonder in die omstandigheden waarin de leveranciers of dienstverrichters zelf onvoldoende diligentie aan de dag zouden leggen bij de terugstorting aan de eindklanten dan wel moeilijkheden zouden ondervinden om de terugstorting effectief uit te voeren (bv. in geval van onjuiste of gewijzigde gegevens) ».

Chapitre 4 – Adaptations techniques relatives aux taux de TVA

Article 60

1. L'article 60 de l'avant-projet vise à remplacer, dans l'annexe de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 'fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux', le tableau A, rubrique XXIII (« Divers »), point « 5. », relatif au taux réduit de la TVA de 6 % pour le matériel anti-escarres.

Avant le 1^{er} janvier 2019, ce point était rédigé comme suit :

« 5. Le matériel anti-escarres repris à l'annexe à l'arrêté royal du 14 septembre 1984 établissant la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité ».

Le membre de phrase « repris à l'annexe à l'arrêté royal du 14 septembre 1984 établissant la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire contre la maladie et l'invalidité », figurant dans cette disposition, a été abrogé, avec effet au 1^{er} janvier 2019, par l'article 175 du décret de la Communauté flamande du 18 mai 2018 'houdende de Vlaamse sociale bescherming'. Pour cette adaptation, la Communauté flamande s'est appuyée sur les compétences implicites (article 10 de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles') ; il a été jugé nécessaire d'intervenir dans cette réglementation fédérale « [o]m te verhinderen dat het btw-tarief op anti-decubitusmateriaal zou stijgen van 6 procent naar 21 procent »²⁰. À la suite de la Sixième réforme de l'État, la Communauté flamande est en effet devenue compétente à l'égard de ce matériel et a abrogé la nomenclature dudit matériel dans l'arrêté royal du 14 septembre 1984 'établissant la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire soins de santé et indemnités' et l'a inscrite dans une réglementation propre.

La TVA étant une matière fédérale, le législateur est compétent pour modifier à nouveau cette disposition. Au demeurant, la modification en projet poursuit le même objectif que celui que visait la Communauté flamande, à savoir continuer à garantir le tarif réduit de la TVA pour le matériel anti-escarres.

²⁰ *Doc. parl.*, Parl. fl, 2017-18, n° 1474/1, p. 112.

Le délégué a encore donné le complément d'information suivant en ce qui concerne la modification en projet de la rubrique concernée :

« Artikel 60 van het voorontwerp strekt ertoe om de impact van de wijziging van rubriek XXIII, 5°, van de bijlage A van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven (hierna: 'koninklijk besluit nr. 20') door het Vlaamse decreet juridisch te neutraliseren met het oog op het behoud van een uniforme toepassing van de federale btw-tarieven (in casu met betrekking tot anti-decubitusmateriaal) over het gehele grondgebied van België. Om die reden werd er in het voorontwerp voor gekozen om voorlopig te werken met een statische verwijzing naar het koninklijk besluit van 14 september 1984 tot vaststelling van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering (hierna: 'koninklijk besluit van 14 september 1984'), in de laatste versie voor de wijziging door het Vlaamse decreet ('referentiedatum'), zodat de verwijzing naar die federale norm (die in fine het specifieke materiële toepassingsgebied van het verlaagde btw-tarief met betrekking tot anti-decubitusmateriaal afbakt), op een ongedifferentieerde wijze geldt voor heel België. A fortiori was een onmiddellijk wetgevend ingrijpen op federaal niveau noodzakelijk omdat door het Vlaamse decreet voor Vlaanderen de beperkingen van de toepassing van het verlaagd btw-tarief ten aanzien van het anti-decubitusmateriaal die voortvloeien uit de verwijzing naar het koninklijk besluit van 14 september 1984 zijn opgeheven omdat het Vlaamse decreet zonder meer is overgegaan tot de opheffing van de verwijzing naar de federale norm (waardoor er in Vlaanderen aldus formeel geen beperkingen meer van toepassing zijn).

Dit brengt met zich mee dat een eventuele wijziging van voormeld koninklijk besluit door een federale norm na de referentiedatum niet meer mee in aanmerking genomen wordt voor de toepassing van rubriek XXIII, 5°, van de bijlage A van het koninklijk besluit nr. 20 inzake het verlaagde btw-tarief met betrekking tot anti-decubitusmateriaal.

In dat verband moet er evenwel rekening worden gehouden met de volgende elementen:

- In het kader van de vóór het voorontwerp bestaande dynamische verwijzing naar het koninklijk besluit van 14 september 1984, zijn niet alle wijzigingen van dat koninklijk besluit of van de bijlage ervan potentieel relevant voor de toepassing van rubriek XXIII, 5°, van de bijlage A van het koninklijk besluit nr. 20. Dat is immers enkel maar het geval voor dat beperkt aantal wijzigingen dat rechtstreeks betrekking heeft op artikel 28, § 8, van de bijlage van het koninklijk besluit van 14 september 1984 (mobiliteitshulpmiddelen) en dan nog enkel in de mate dat die wijzigingen een impact hebben op de afbakening van de draagwijdte van het verlaagde btw-tarief;

- Ingevolge de overdracht van de bevoegdheden inzake gezondheidszorg met betrekking tot mobiliteitshulpmiddelen naar de deelgebieden, is het bijzonder weinig waarschijnlijk dat er ten aanzien van artikel 28, § 8 van de bijlage bij het koninklijk besluit van 14 september 1984 op federaal niveau nog wijzigingen zullen worden aangebracht. De betrokken materie moet sinds die bevoegdheidsoverdracht immers inhoudelijk worden gereguleerd door de deelgebieden en de geldigheid van artikel 28, § 8 van de bijlage van het koninklijk besluit van 14 september 1984 als referentienorm is dan ook in een gradueel juridisch uitdovingscenario terechtgekomen. In Vlaanderen is ondertussen al een uitgebreide reglementering in werking getreden terwijl ook in de andere deelgebieden ondertussen reglementering wordt voorbereid. Het valt derhalve te verwachten dat artikel 28, § 8, van de bijlage van het koninklijk besluit van 14 september 1984 op termijn hetzelfde juridische lot zal ondergaan als in Vlaanderen

(cf. artikel 536 van het besluit van de Vlaamse Regering houdende de uitvoering van het decreet van 18 mei 2018 houdende de Vlaamse sociale bescherming dat bepaalt dat artikel 28, § 8 van de bijlage bij het koninklijk besluit van 14 september 1984 wordt opgeheven (*in casu* met ingang van 1 januari 2019)).

- In het licht van de inhoudelijke reglementaire omkadering van de mobiliteitshulpmiddelen binnen de gezondheidszorg op het niveau van de deelgebieden, is het essentieel om ervoor te zorgen dat de afbakening van het toepassingsgebied van het verlaagde btw-tarief op federaal niveau, die op een uniforme wijze moet gebeuren voor heel het Belgische grondgebied, niet wordt versnipperd door die, minstens op termijn, potentieel inhoudelijk divergente reglementering van de deelgebieden. Derhalve is het behoud van het bestaande federale referentiekader, weliswaar op een statische manier ten aanzien van een referentiedatum die de eerste wijziging van die federale norm door de reglementering van de deelgebieden voorafgaat, vooralsnog de meest eenvoudige en budgettaire oplossing.

- Het voorgaande neemt niet weg dat in de tussentijd wordt onderzocht op welke manier op langere termijn op een meer dynamische manier juridisch een legistiek, budgettaire en operationeel aanvaardbare oplossing zou kunnen worden gevonden voor de voorliggende problematiek. Geen van deze oplossingen is evenwel budgettaire neutraal noch legistiek of operationeel eenvoudig, zodat deze oplossingen zullen moeten worden beoordeeld en desgevallend geïmplementeerd buiten de huidige periode van lopende zaken ».

2. La modification en projet revient à ajouter à la référence à l'annexe de l'arrêté royal du 14 septembre 1984 le membre de phrase «, tel que modifié pour la dernière fois par l'arrêté royal du 19 septembre 2018 ». L'exposé des motifs indique qu'en prévoyant une telle référence statique, l'intention est de ne pas tenir compte des modifications qui ont été apportées à cette annexe postérieurement à la modification par l'arrêté royal du 19 septembre 2018. Il existe cependant quatre différents arrêtés royaux portant la même date qui, chacun, a apporté des modifications diverses à l'annexe précitée. L'exposé des motifs fait référence à un arrêté royal spécifique du 19 septembre 2018, mais son intitulé n'est pas correct, à moins que le texte visé soit l'arrêté royal du 19 *décembre* 2018 'modifiant l'article 24, § 9, de l'annexe à l'arrêté royal du 14 septembre 1984 établissant la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire soins de santé et indemnités'. Dans ce cas, le texte de la disposition en projet sera adapté.

De toute façon, l'intention des auteurs ressortirait plus clairement si la disposition en projet faisait référence à « l'annexe [de] l'arrêté royal du 14 septembre 1984 établissant la nomenclature des prestations de santé en matière d'assurance obligatoire soins de santé et indemnités », *dans la version postérieure à sa modification par l'arrêté royal du ...* » (avec mention de la date et de l'intitulé complet de l'arrêté concerné).

TITRE 5 – MODIFICATIONS AU CODE DES DROITS D'ENREGISTREMENT, D'HYPOTHEQUE ET DE GREFFE

TITRE 6 – MODIFICATIONS AU CODE DES DROITS DE SUCCESSION

Articles 68 à 70

1. Les articles 68 à 70 de l'avant-projet visent à habiliter le Roi à déterminer le mode de paiement des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 68), des droits de succession et de mutation par décès (article 69) ainsi que de la taxe compensatoire des droits de succession (article 70).

Dans la mesure où le dispositif en projet concerne des impôts régionaux²¹, l'autorité fédérale ne peut être réputée compétente que si le service de ces impôts n'a pas encore été transféré aux régions concernées²².

2.1. L'article 9, alinéa 3, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 68 de l'avant-projet) habilite le Roi à déterminer le mode de paiement « des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ». Le commentaire de cette disposition précise que

« la réglementation du mode de paiement des droits s'applique également au mode de paiement des amendes, des intérêts et de toutes autres sommes (à l'exception des amendes pénales) dus en vertu des dispositions du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et de ses arrêtés d'exécution (*accessorium sequitur principale*) ».

2.2. Il faut toutefois constater que l'habilitation au Roi est limitée au paiement des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en tant que tels, et ne s'étend pas aux amendes, aux intérêts et à toutes autres sommes qui sont dus en vertu des dispositions du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et de ses arrêtés d'exécution. Ces amendes, intérêts et autres sommes sont cependant nettement distincts des droits à acquitter proprement dits. L'article 9 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, que l'article 68 de l'avant-projet tend à modifier, mentionne dès lors expressément « le paiement des droits, des amendes et des intérêts ». Il en va de même pour l'article 2, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 11 janvier 1940 'relatif à l'exécution du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe', qui vise à donner exécution à l'article 9 précité.

S'il s'agit d'autoriser le Roi à régler également le paiement des amendes, des intérêts et de toutes autres sommes qui sont dus en vertu des dispositions du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et de ses arrêtés d'exécution, l'habilitation inscrite à l'article 9, alinéa 3, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe doit être étendue en ce sens.

²¹ Ce qui est le cas pour les droits de succession d'habitants du Royaume et les droits de mutation par décès de non-habitants du Royaume (article 3, alinéa 1^{er}, 4^o, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions') et pour les droits d'enregistrement visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 6^o à 8^o, de la loi spéciale de 16 janvier 1989.

²² Voir les articles 4, § 5, et 5, § 4, de la loi spéciale du 16 janvier 1989.

2.3. Il en va de même pour les délégations prévues aux articles 83² et 153, alinéa 3, du Code des droits de succession (articles 69 et 70 de l'avant-projet), pour lesquelles l'exposé des motifs renvoie *mutatis mutandis* au commentaire de l'article 68 de l'avant-projet.

3. L'article 9, alinéa 3, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (article 68 de l'avant-projet) fait partie du chapitre I^{er} ('Formalité de l'enregistrement et établissement de l'impôt') du titre premier ('Droit d'enregistrement') de ce code. L'habilitation que prévoit cette disposition ne vise toutefois pas seulement les droits d'enregistrement, mais également « les droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ».

Interrogé sur ce point, le délégué a déclaré ce qui suit :

« L'art. 68 du projet modifie l'art. 9 du C. enreg. qui bien qu'il figure effectivement dans le Titres I (Droits d'enregistrement) s'est historiquement développé et a été appliqué comme concernant l'ensemble du Code ».

Les dispositions du chapitre I^{er} du titre premier du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe concernent cependant spécifiquement l'enregistrement, de sorte qu'il est peu cohérent d'insérer dans ce chapitre une disposition qui concerne également les droits d'hypothèque et de greffe.

Il semble dès lors indiqué de limiter le champ d'application de l'article 9, alinéa 3, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe aux droits d'enregistrement et de prévoir une habilitation analogue dans les titres pertinents du même code, en ce qui concerne les droits d'hypothèque et de greffe.

4. En ce qui concerne le droit de mise au rôle visé au titre III, chapitre I^{er}, section 1^{ère} du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, le mode de paiement est déjà réglé par l'article 15 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (voir également l'article 2, § 1^{er}, 7^o, a), vi, du code, en ce qui concerne son champ d'application)²³. Cette disposition habilite le Roi à autoriser d'« autres modes de paiement » que ceux mentionnés à l'article 15, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de ce code²⁴.

Interrogé sur le point de savoir comment l'article 9, alinéa 3, en projet, du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe s'articule avec cette disposition, le délégué a répondu ce qui suit :

« L'art. 15 du CRAF s'ouvre par '§ 1^{er}. Sauf si les lois fiscales ou les dispositions légales ou réglementaires afférentes aux créances non fiscales en disposent autrement, le paiement des créances fiscales et non fiscales est effectué d'une des manières suivantes...'. Le C. enreg. dispose autrement. Les dispositions du C. enreg. sont à lire comme la *lex communis* y compris pour les droits de greffe tandis qu'à partir du 1^{er} janvier 2020, l'art. 15 du CRAF sera effectivement une *lex specialis* pour les droits de mise au rôle et encore, seulement pour ceux qui auront été repris dans un *registre*

²³ Ces dispositions entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2020 : article 139 de la loi du 13 avril 2019 'introduisant le Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales'.

²⁴ Article 15, § 1^{er}, alinéa 2, du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales.

perception et recouvrement. Tant que ce n'est pas le cas, les droits de mise au rôle restent régis par le C. enreg ».

Il semble se déduire de la réponse du délégué qu'en ce qui concerne les droits de mise au rôle, la disposition en projet ne permet pas au Roi de déroger à la règle inscrite à l'article 15 du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales. Il y a lieu de le préciser dans le texte de l'avant-projet en écrivant « ..., à l'exception du droit de mise au rôle visé au titre III, chapitre I^{er}, section 1^{ère} ».

TITRE 7 – ABROGATION DU FONDS « SHAPE-DOMAINES »

1. Il ressort de l'intitulé du titre 7 et du commentaire des articles 71 et 72 de l'avant-projet que le fonds « SHAPE-Domaines », qui a été créé par l'article 77 de la loi du 14 avril 2011 'portant des dispositions diverses (1)', est abrogé (article 71 de l'avant-projet) et que les moyens mis à sa disposition et qui étaient repris dans le tableau annexé à la loi organique du 27 décembre 1990 'créant des fonds budgétaires' dans la rubrique 18-4 – Fonds « SHAPE-Domaines » sont désaffectés et ajoutés à l'ensemble des moyens du Trésor (article 72 de l'avant-projet).

Il y a dès lors lieu d'ajouter, dans le titre 7 de l'avant-projet de loi, un nouvel article ayant pour objet d'abroger la rubrique 18-4 de l'annexe à la loi organique du 27 décembre 1990.

2. Interrogé sur l'article 72 de l'avant-projet qui prévoit le transfert des moyens à la date du 31 décembre 2017, le fonctionnaire délégué a indiqué ce qui suit :

« Le fonds Shape a cessé d'exister au 31/12/2017. Des crédits limitatifs ont été inscrits à partir de 2018 au budget du SPF Chancellerie dans le cadre de la politique de siège. Je vous confirme que le fonds a bel et bien été supprimé. Il s'agit ici d'acter légalement l'abrogation du fonds Shape ».

Par conséquent, il y a également lieu d'ajouter un nouvel article dans l'avant-projet qui a pour objet de prévoir que les articles formant le titre 7 produisent leurs effets à la date du 31 décembre 2017 en reprenant la justification précitée dans le commentaire de cette nouvelle disposition.

3. Comme en a convenu le fonctionnaire délégué, l'erreur de renvoi contenue dans l'article 72 de l'avant-projet *in fine* doit être corrigée de la manière suivante « [...] telle qu'elle existait avant d'être abrogée par l'article [nouveau à insérer] sont désaffectés et ajoutés à l'ensemble des moyens du Trésor ».

TITRE 8 – DISPOSITIONS MODIFICATIVES DE LA LOI DU 19 AVRIL 1963 CRÉANT UN ÉTABLISSEMENT PUBLIC DÉNOMMÉ « THÉÂTRE ROYAL DE LA MONNAIE »

Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 9 – DISPOSITIONS MODIFICATIVES DE LA LOI DU 22 AVRIL 1958 PORTANT STATUT DE L'ORCHESTRE NATIONAL DE BELGIQUE

Article 79

1. L'alinéa 4 est rédigé comme suit :

« L'ONB et le Palais des Beaux-Arts concluent une convention relative aux conditions d'occupation, de prestation et de promotion de l'ONB comme orchestre en résidence au sein du Palais des Beaux-Arts. La convention est soumise à l'approbation du Ministre ».

Ce faisant, la disposition à l'examen impose une obligation non seulement à l'Orchestre National de Belgique (ci-après « ONB ») mais également au Palais des Beaux-Arts, qui, en vertu de la loi du 7 mai 1999 'portant création du Palais des Beaux-Arts sous la forme d'une société anonyme de droit public à finalité sociale et modifiant la loi du 30 mars 1995 concernant les réseaux de distribution d'émissions de radiodiffusion et l'exercice d'activités de radiodiffusion dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale', est une société anonyme de droit public.

Cette loi du 7 mai 1999 n'impose au Palais des Beaux-Arts aucune obligation similaire à celle prévue par l'alinéa 4.

Certes, le contrat de gestion conclu entre l'État belge et le Palais des Beaux-Arts et approuvé par arrêté royal du 26 mai 2016, conformément à l'article 13 de la loi du 7 mai 1999, impose au Palais des Beaux-Arts diverses formes de collaboration avec l'ONB, spécialement en ses articles 18, et 23 à 26, mais ce contrat de gestion n'impose pas au Palais des Beaux-Arts de conclure avec l'ONB une convention telle que celle envisagée par la disposition à l'examen.

Dans ce contexte, mieux vaudrait inscrire l'obligation concernée dans chacune des deux lois précitées, en vue de garantir leur lisibilité ainsi que la sécurité juridique.

À cette fin, l'article 1^{er}*bis* en projet pourrait être adapté pour imposer spécifiquement à l'ONB dans le cadre de la loi du 22 avril 1958, l'obligation de conclure cette convention, tandis que la loi du 7 mai 1999 serait complétée aux fins d'imposer une obligation corrélative au Palais des Beaux-Arts.

2. Par ailleurs, le commentaire de l'article à l'examen mentionne que « un comité de gestion mixte peut-être créé par les deux institutions pour la mise en œuvre de ladite convention ».

Or, d'une part, la modification que l'article 79 de l'avant-projet entend apporter à l'article 1^{er}*bis* de la loi du 22 avril 1958 ne prévoit pas la possibilité de créer un tel comité ; d'autre part, l'article 81 de l'avant-projet envisage d'abroger l'article 4*bis* de la loi du 22 avril 1958 qui prévoit précisément que

« [s]i la mission visée à l'article 1^{er}*bis*, 2°, est exécutée au moyen d'une convention, un comité de gestion mixte peut être créé en vue de sa mise en œuvre ».

Par conséquent, dès lors que l'intention, telle qu'elle résulte du commentaire de l'article 79, est de maintenir la possibilité de créer un comité de gestion mixte, il convient de le prévoir expressément à l'article 79. Une disposition similaire sera ajoutée également dans la loi du 7 mai 1999.

3. L'avant-projet de loi sera revu à la lumière de ces observations.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Anne-Catherine VAN GEERSDAELE

Martine BAGUET