



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 74.803/1-2-3-4
van 10 november 2023

avis 74.803/1-2-3-4
du 10 novembre 2023

over

sur

een voorontwerp van
'Programmawet'

un avant-projet de
'Loi-programme'

Op 30 oktober 2023 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Eerste Minister verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van ‘Programmawet’.

De titels 1, 5, 7, 10, 11 (hoofdstukken 1, 3 en 4), 12 en 13 van het voorontwerp zijn door de eerste kamer onderzocht op 7 november 2023. De kamer was samengesteld uit Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter, Brecht STEEN en Tim CORTHAUT, staatsraden, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Barbara SPEYBROUCK, eerste auditeur, Jonas RIEMSLAGH en Katrien DIDDEN, auditoren, en Lennart NIJS, Benjamin MEEUSEN, Peter SCHOLLEN en Tina COEN, adjunct-auditoren.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst is nagezien onder toezicht van Marnix VAN DAMME, Brecht STEEN en Tim CORTHAUT.

De titels 1, 9 (hoofdstukken 1 en 2) en 11 (hoofdstuk 2) van het voorontwerp zijn door de tweede kamer onderzocht op 8 november 2023. De kamer was samengesteld uit Patrick RONVAUX, kamervoorzitter, Pierre-Olivier DE BROUX en Laurence VANCRAVEBECK, staatsraden, Sébastien VAN DROOGHENBROECK en Marianne DONY, assessoren, en Esther CONTI, toegevoegd griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Yves CHAUFFOUREAUX, eerste auditeur, en Aurore PERCY, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst is nagezien onder toezicht van Patrick RONVAUX.

De titels 1, 2 (hoofdstukken 3, afdeling 6, 4 en 5), 8 en 9 (hoofdstukken 3 tot 5) van het voorontwerp zijn door de derde kamer onderzocht op 7 november 2023. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Toon MOONEN en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Titel 2 (hoofdstukken 1 tot 3, afdelingen 1 tot 5, 7 en 8) van het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 7 november 2023. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur-afdelingshoofd, R. THIELEMANS en G. SCHEPPERS, eerste auditoren, Jonas RIEMSLAGH en Katrien DIDDEN, auditoren, en Lise VANDENHENDE, Ronald VAN CROMBRUGGE en Pieter AERTGEERTS, adjunct-auditoren.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst is nagezien onder toezicht van Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Elly VAN DE VELDE.

De titels 1, 3, 4 en 6 van het voorontwerp zijn door de vierde kamer onderzocht op 8 november 2023. De kamer was samengesteld uit Bernard BLERO, kamervoorzitter, Luc CAMBIER en Dimitri YERNAULT, staatsraden, Christian BEHRENDT, assessor, en Charles-Henri VAN HOVE, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Roger WIMMER, eerste auditeur, en Pauline LAGASSE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst is nagezien onder toezicht van Bernard BLERO.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 10 november 2023.

*

Le 30 octobre 2023, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Premier Ministre à communiquer un avis dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de 'Loi-programme'.

Les titres 1^{er}, 5, 7, 10, 11 (chapitres 1, 3 et 4), 12 et 13 de l'avant-projet ont été examinés par la première chambre le 7 novembre 2023. La chambre était composée de Marnix VAN DAMME, président de chambre, Brecht STEEN et Tim CORTHAUT, conseillers d'État, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Les rapports ont été présentés par Barbara SPEYBROUCK, premier auditeur, Jonas RIEMSLAGH et Katrien DIDDEN, auditeurs, Lennart NIJS, Benjamin MEEUSEN, Peter SCHOLLEN et Tina COEN, auditeurs adjoints.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Marnix VAN DAMME, Brecht STEEN et Tim CORTHAUT.

Les titres 1^{er}, 9 (chapitres 1 et 2) et 11 (chapitre 2) de l'avant-projet ont été examinés par la deuxième chambre le 8 novembre 2023. La chambre était composée de Patrick RONVAUX, président de chambre, Pierre-Olivier DE BROUX et Laurence VANCRAVEBECK, conseillers d'État, Sébastien VAN DROOGHENBROECK et Marianne DONY, assesseurs, et Esther CONTI, greffier assumé.

Les rapports ont été présentés par Yves CHAUFFOUREAUX, premier auditeur, et Aurore PERCY, auditeur.

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

Les titres 1^{er}, 2 (chapitre 3, section 6, 4 et 5), 8 et 9 (chapitres 3 à 5), de l'avant-projet ont été examinés par la troisième chambre le 7 novembre 2023. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Toon MOONEN et Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le titre 2 (chapitres 1 à 3, sections 1 à 5, 7 et 8), de l'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 7 novembre 2023. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Les rapports ont été présentés par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur-chef de section, R. THIELEMANS et G. SCHEPPERS, premiers auditeurs, Jonas RIEMSLAGH et Katrien DIDDEN, auditeurs, et Lise VANDENHENDE, Ronald VAN CROMBRUGGE et Pieter AERTGEERTS, auditeurs adjoints.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Elly VAN DE VELDE.

Les titres 1^{er}, 3, 4 et 6 de l'avant-projet ont été examinés par la quatrième chambre le 8 novembre 2023. La chambre était composée de Bernard BLERO, président de chambre, Luc CAMBIER et Dimitri YERNAULT, conseillers d'État, Christian BEHRENDT, assesseur, et Charles-Henri VAN HOVE, greffier.

Les rapports ont été présentés par Roger WIMMER, premier auditeur et Pauline LAGASSE, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 10 novembre 2023.

*

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

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd als volgt:

“Het invoeren van de hoogdringendheid wordt algemeen gemotiveerd door het feit dat de bepalingen van het voorontwerp, in hun geheel genomen, uitvoering geven aan de beslissingen genomen in het kader van de begroting 2024 die op heel korte termijn moeten van kracht worden.”

*

ONTVANKELIJKHEID

1. Door te eisen dat de adviesaanvragen met een termijn van vijf werkdagen van een “bijzondere” motivering worden voorzien, heeft de wetgever tot uiting gebracht dat hij wil dat alleen in uitzonderlijke gevallen verzocht wordt om mededeling van het advies binnen die uitzonderlijk korte termijn. De aanvrager moet derhalve pertinente en voldoende concrete gegevens aanbrengen die het aannemelijk maken dat de ontworpen regeling dermate spoedeisend is dat noodzakelijkerwijze een beroep moet worden gedaan op de procedure bedoeld in artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State (advies mede te delen binnen een termijn van vijf werkdagen) en waarom, op het ogenblik van de adviesaanvraag, geen beroep kon worden gedaan op de procedure bedoeld in artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van die wetten (advies mede te delen binnen een termijn van dertig dagen).

2.1. In het algemeen kan worden aanvaard dat bepalingen die een nauwe band vertonen met de begroting voor het jaar 2024, een spoedeisend karakter vertonen. Voor een aantal artikelen van het voorontwerp wordt die nauwe band evenwel niet of onvoldoende duidelijk aangetoond.

In dit verband dient te worden opgemerkt dat, gelet op de zeer algemene motivering in de brief met de adviesaanvraag, de spoedeisendheid slechts kan worden aanvaard voor maatregelen die kennelijk noodzakelijk zijn in het raam van het behalen van de begrotingsdoelstellingen en geen uitstel dulden.

2.2.1. Dat is niet het geval voor artikel 57 van het voorontwerp.

Hieromtrent om een bijkomende toelichting gevraagd, verklaarde de gemachtigde:

“Deze maatregel kadert in een reeks maatregelen rond verhoogde compliance en strengere controles die werden beslist tijdens de begroting. Eén van deze compliance maatregelen is het toekennen van extra bevoegdheden aan de inspectiediensten van DGAPF binnen de FOD VVVL en aan de administratie van Douane en Accijnzen.

Er wordt verondersteld dat de mogelijkheid dat de inspectiediensten en de algemene administratie douane en accijnzen in het geval van overtredingen van hun respectievelijke wetgeving ook kunnen overgaan tot het sluiten van een handelsinrichting een afschrikkend effect zal hebben en zal leiden tot een betere compliance, wat dan weer

een positieve budgettaire impact zal hebben (want minder illegale tabak, betere afdracht van accijnzen).”

Daarmee is nog niet aangegeven wat het verband is met het behalen van de begrotingsdoelstellingen. In het advies van de Inspectie van Financiën en in het akkoord van de Staatssecretaris voor Begroting wordt over deze bepaling bovendien expliciet gesteld dat ze geen budgettaire impact heeft.

2.2.2. Dat is evenmin het geval voor de artikelen 146 en 147 van het voorontwerp (afdelingen 1 en 2 van hoofdstuk 3 van titel 9). In het advies van de Inspectie van Financiën en in het akkoord van de Staatssecretaris voor Begroting wordt over deze bepalingen expliciet gesteld dat ze geen budgettaire impact hebben. Het valt dan ook niet in te zien hoe deze bepalingen noodzakelijk zijn in het raam van het behalen van de begrotingsdoelstellingen en geen uitstel dulden.

2.2.3. Hetzelfde geldt voor de artikelen 88 tot 110, 173 tot 180 en 215 tot 218 van het voorontwerp, waarvoor evenmin de band met het behalen van de begrotingsdoelstellingen is aangetoond.

De artikelen 173, 2°, tot 180 treden pas in werking op 1 januari 2015, terwijl artikel 173, 1° (en niet 174, a), zoals de gemachtigde bevestigde) uitwerking krijgt op 1 januari 2018, zodat geen van deze bepalingen een voldoende band vertoont met de begroting 2024.

2.3. Wat de voormelde artikelen van het voorontwerp betreft is de adviesaanvraag bijgevolg niet ontvankelijk en is daardoor ook niet voldaan aan de adviesverplichting. Die bepalingen kunnen eerst in de Kamer van volksvertegenwoordigers worden ingediend nadat erover alsnog het advies van de afdeling Wetgeving is ingewonnen.

*

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

*

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

VORMVEREISTEN

1. Uit de notificatie van de Ministerraad van 27 oktober 2023 blijkt dat met betrekking tot de titels 7 (Werk), 10 (Pensioenen) en 11 (Sociale Zaken) nog bepaalde voorafgaande vormvereisten vervuld moeten worden.

2. Een aantal bepalingen van het voorontwerp betreffen regelingen inzake de verwerking van persoonsgegevens.

Dat geldt onder meer voor titel 5 en artikel 198, § 3, van het voorontwerp.

Artikel 36, lid 4, van verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)’, gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening, voorziet in een verplichting om de toezichthoudende autoriteit, namelijk de Gegevensbeschermingsautoriteit bedoeld in de wet van 3 december 2017 ‘tot oprichting van de Gegevensbeschermingsautoriteit’, te raadplegen bij het opstellen van een voorstel voor een door een nationaal parlement vast te stellen wetgevingsmaatregel, of een daarop gebaseerde regelgevingsmaatregel in verband met verwerking van persoonsgegevens.

Bijgevolg zal met betrekking tot de betrokken bepalingen van het voorontwerp nog het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit moeten worden ingewonnen voor zover dit nog niet is gebeurd.

3. Een aantal bepalingen uit het voorontwerp betreffen regelingen 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’ (hierna: VWEU) vereist is, dan wel of een vrijstellingsregeling van toepassing is en, zo dat het geval is, of aan de voorwaarden voor de toepassing daarvan is voldaan.²

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

4. Overeenkomstig artikel 15 van de wet van 25 april 1963 ‘betreffende het beheer van de instellingen van openbaar nut voor sociale zekerheid en sociale voorzorg’, gelezen in samenhang met artikel 213, § 2, van de wet ‘betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen’, gecoördineerd op 14 juli 1994 en artikel 2, § 1, b) en c), van het koninklijk besluit van 9 september 1993 ‘tot uitvoering van artikel 213, § 2, van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994’, moeten de artikelen 193 tot 200 van het voorliggende voorontwerp om advies worden voorgelegd aan de Algemene raad of aan het Verzekeringscomité van het RIZIV.

² Dat is bijvoorbeeld het geval voor de afdelingen 1 en 4 van hoofdstuk 3 van titel 2 van het voorontwerp.

Uit de documenten die aan de Raad van State zijn overgezonden, blijkt niet dat een dergelijk advies al is ingewonnen, noch dat wat dat betreft het spoedeisende karakter van de betreffende aangelegenheid wordt aangevoerd om dat advies niet in te winnen. In dat laatste geval moet, krachtens artikel 15, derde lid, van de wet van 25 april 1963, de voorzitter van het beheerscomité van de aangevoerde spoedeisendheid op de hoogte worden gebracht.³

5. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst nog wijzigingen zou ondergaan ten gevolge van het vervullen van deze vormvereisten,⁴ moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL I – ALGEMENE BEPALING

In het opschrift schrijve men “titel 1” in plaats van “titel I”.

TITEL 2 – FINANCIËN

Voorafgaande opmerking

Titel 2 van het voorontwerp bevat heel wat nieuwe fiscale bepalingen, onder meer wijzigingen aan de zogenaamde cfc-regelgeving ingevoerd ter omzetting van de artikelen 7 en 8 van richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 ‘tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt’ (titel 2, hoofdstuk 3, afdeling 6), wijzigingen aan het aanslagstelsel dat van toepassing is op juridische constructies (de zogenaamde kaaimantaks) (titel 2, hoofdstuk 3, afdeling 7) en wijzigingen aan het verlaagde btw-tarief met betrekking tot de afbraak en heropbouw van gebouwen op het hele Belgische grondgebied (titel 2, hoofdstuk 5, afdeling 1). Die bepalingen houden belangrijke vernieuwingen in inzake het fiscale beleid en verdienen, gelet op hun groot maatschappelijk en juridisch belang, een grondig onderzoek. Bovendien leert de ervaring dat dergelijke bepalingen regelmatig worden aangevochten voor het Grondwettelijk Hof, waardoor de grondwettigheid ervan bijzondere aandacht verdient.

Daarnaast bevat het voorontwerp ook de herziening van de artikelen 54 en 344, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), onder meer om tegemoet te komen aan het inmiddels meer dan tien jaar geleden uitgesproken arrest van het Hof van Justitie in de zaak SIAT⁵ (titel 2, hoofdstuk 3, afdeling 2).

³ Zie in die zin adv.RvS 73.545/1-2-4 van 4 mei 2023 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 4 juli 2023 (*Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3372/001, 22 e.v.).

⁴ Namelijk andere wijzigingen dan diegene waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of wijzigingen die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

⁵ HvJ 5 juli 2012, C-318/10, *SIAT*, ECLI:EU:C:2012:415.

De Raad van State, afdeling Wetgeving, betreurt ten eerste dat deze belangrijke nieuwe fiscale regelingen zijn ondergebracht in een programmawet waarover een advies binnen een termijn van vijf werkdagen wordt gevraagd. Doordat met spoedeisendheid moet worden geadviseerd, kan de Raad van State onmogelijk zijn rol van juridisch raadgever van de regering en van het parlement op bevredigende wijze vervullen, terwijl dat zeker voor dergelijke belangrijke regelingen met een hoge moeilijkheidsgraad nochtans uiterst belangrijk is.⁶

Doordat de Raad van State niet de tijd heeft gekregen om elk van de bepalingen van het voorontwerp aan een diepgaand onderzoek te onderwerpen, vormen de hierna geformuleerde opmerkingen slechts het resultaat van een eerste onderzoek, zonder enige garantie dat alle fundamentele problemen zijn gedetecteerd en afdoende zijn geanalyseerd. Het advies met betrekking tot titel 2 van het voorontwerp moet met dat uitdrukkelijke voorbehoud worden gelezen.

HOOFDSTUK 1 – WIJZIGINGEN VAN HET WETBOEK DIVERSE RECHTEN EN TAKSEN MET BETREKKING TOT DE JAARLIJKSE TAKS OP DE KREDIETINSTELLINGEN

Artikel 2

Artikel 2 van het voorontwerp wijzigt artikel 201¹² van het Wetboek diverse rechten en taksen (hierna: WDRT) en strekt ertoe om het tarief van de jaarlijkse taks op de kredietinstellingen te verhogen voor het deel van de belastbare grondslag dat 50 miljard euro overschrijdt.

Gevraagd naar een verantwoording voor dit onderscheid naargelang dat drempelbedrag al dan niet wordt overschreden, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Artikel 2 van het voorontwerp brengt het tarief van de jaarlijkse taks op de kredietinstellingen op 0,17581 pct. voor het deel van de belastbare grondslag dat 50 miljard euro overschrijdt, met het oog op de financiering van uitgaven in het algemeen belang.

Tot 31 december 2023 kent deze taks slechts één tarief. Vanaf 1 januari 2024 kent deze taks 2 tarieven en wordt het dus een progressieve taks.

Dit nieuwe, hogere tarief zal van toepassing zijn in hoofde van alle belastingplichtigen voor het deel van de belastbare grondslag dat 50 miljard euro overschrijdt.

Het betreft met andere woorden de invoering van een progressieve tarifiering, zoals die reeds bestaat bij verschillende directe, maar ook indirecte belastingen. De progressiviteit is in essentie steeds gebaseerd op drempelbedragen.

De wetgever heeft inzake drempelbedragen een ruime beoordelingsbevoegdheid. Op dit punt kan onder meer worden verwezen naar het recente arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 138/2022 van 27 oktober 2022, randnummers B.13-15, inzake de jaarlijkse taks op de effectenrekeningen. (...)

⁶ Dit wordt nog bemoeilijkt door de memorie van toelichting die niet steeds een duidelijke verantwoording bevat voor elke bepaling afzonderlijk, maar zoals bijvoorbeeld in het geval van de kaaimantaks beperkt is tot een zeer algemene duiding van de beoogde wijzigingen.

Zoals duidelijk blijkt uit de memorie van toelichting, beoogt de beslissing van de regering in het kader van de begrotingsbesprekingen van het najaar 2024 om de jaarlijkse taks op de kredietinstellingen vanaf 1 januari 2024 progressief te maken, eveneens een budgettaire doelstelling.”

Gelet op de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever om, wanneer hij een belasting heft, de vrijstellingen en de nadere regels daarvan te bepalen, inbegrepen het bepalen van drempelbedragen, komt het niet als onredelijk voor om wat betreft de jaarlijkse belasting op de kredietinstellingen te voorzien in een (beperkt) progressief belastingtarief.

Artikel 3

1. Artikel 3 van het voorontwerp vervangt artikel 201¹⁹ WDRT en voorziet in een sanctie indien de kredietinstellingen de kost van de voormelde taks verhalen op de houders van de bedoelde spaardeposito's. Aan de Koning wordt een machtiging verleend om een schaal vast te leggen die gaat van 10% tot 200% in functie van de herhaling van de overtreding, overeenkomstig waarmee een boete kan worden opgelegd indien de kredietinstellingen of hun bijkantoren de jaarlijkse taks op de kredietinstellingen verhalen op de cliënten bedoeld in artikel 201¹¹ WDRT.

Hierover bevraagd verklaarde de gemachtigde dat de controle op de naleving van deze verplichting gebeurt door de Algemene Administratie van de Fiscaliteit die daarvoor beschikt over de in artikel 206¹ WDRT vermelde bewijsmiddelen. Meer concreet gaf hij aan dat een overtreding bijvoorbeeld kan worden vastgesteld op basis van een afzonderlijke tarifiering vermeld in de algemene voorwaarden of in het tarievenoverzicht/de tarievenmededeling van een bank, of op basis van een afzonderlijke kost vermeld op een bankdocument uitgereikt in het kader van één of ander financieel product, zoals dat bij bepaalde banken vandaag al het geval is met betrekking tot het recht op geschriften van toepassing op bankgeschriften (artikel 8, eerste lid, 3°, WDRT).

2. Noch uit de tekst van het ontworpen artikel 201¹⁹ WDRT, noch uit de memorie van toelichting kan worden afgeleid of de boete in kwestie een administratief, dan wel een strafrechtelijk karakter heeft. Hierover bevraagd antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Het gaat inderdaad om een administratieve boete.

Het Wetboek diverse rechten en taksen bestaat uit 3 boeken:

Boek I - Rechten op geschriften;

Boek II - Diverse taksen;

Boek III - Bepalingen gemeen aan de diverse rechten en taksen.

In de systematiek van het WDRT zijn de strafrechtelijke boetes gegroepeerd in boek III, titel IV ‘Strafrechtelijke sancties en procedure’. Boek 3 omvat de artikelen 207 tot 210bis.

De bepalingen die specifiek betrekking hebben op de jaarlijkse taks op de kredietinstellingen zijn vervat in Titel XI van Boek II, oftewel de artikelen 201¹⁰ tot 201¹⁹.

Artikel 3 van het voorontwerp wijzigt artikel 201¹⁹ van het WDRT. Dit artikel is dus een bepaling van Boek II ‘Diverse taksen’ van dat Wetboek.

Uit de structuur van het WDRT volgt dus dat het in artikel 201¹⁹ van het WDRT om een administratieve boete gaat.”

Het verdient aanbeveling om de aard van de sanctie op zijn minst te verduidelijken in de memorie van toelichting.⁷

3. Gevraagd waarom in het ontworpen artikel 201¹⁹ WDRT niet wordt voorzien in een uitsluiting van de boete bij ontstentenis van kwade trouw, zoals onder meer het geval is in artikel 201/9/2 WDRT, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Het klopt dat deze uitsluiting niet wordt voorzien in voorliggend geval, omdat dergelijke uitsluiting ongebruikelijk is in de boetesystematiek met betrekking tot federale belastingen. Bij de meeste federale belastingen wordt enkel en alleen geen boete opgelegd als de overtreding te wijten is aan onvoorziene omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige (zgn. geval van overmacht), wat dus minder ver gaat dan alle situaties bij ontstentenis van kwade trouw. Het komt de wetgever toe gebruik te maken van zijn beleidsvrijheid ter zake. Verder kan worden verwezen naar artikel 166, § 3, WDRT, waar eenzelfde boeteschaal van 10 pct. tot 200 pct. wordt gehanteerd, eveneens zonder die ongebruikelijke uitsluiting.”

Het verdient aanbeveling om deze uitleg op te nemen in de memorie van toelichting.

Artikel 4

Artikel 4 van het voorontwerp bepaalt dat de in artikel 3 ervan bedoelde boete toepasselijk wordt vanaf 30 december 2023. De stellers van het voorontwerp dienen erover te waken dat de aan te nemen programmawet tijdig tot stand en bekendgemaakt wordt in het Belgisch Staatsblad vóór 1 januari 2024, teneinde te vermijden dat de in artikel 3 bedoelde boete retroactief van toepassing zou worden. Dit is des te meer van belang, aangezien de in artikel 3 bedoelde boete (die kan oplopen tot 200%) het karakter heeft van een strafsancie in de zin van artikel 7 van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

HOOFDSTUK 2 – WIJZIGING VAN HET WETBOEK DER REGISTRATIE-, HYPOTHEEK- EN GRIFFIERECHTEN MET BETREKKING TOT DE VESTIGINGEN EN OVERDRACHTEN VAN ERFPACHT- EN OPSTALRECHTEN

Artikel 6

Krachtens artikel 6 van het voorontwerp treedt de verhoging van het tarief van het registratierecht van 2% tot 5% (zoals voorzien in artikel 5) in werking op 1 januari 2024. Aan de

⁷ Zie wat dit betreft: adv.RvS 70.983/1/3 van 14 februari 2022 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 28 maart 2022 ‘houdende verlaging van lasten op arbeid’, opmerking 16, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 116-117.

gemachtigde werd gevraagd wat het temporele ijkpunt is voor de inwerkingtreding: de datum van registratie, de datum van het verlijden van de notariële akte, ...

De gemachtigde antwoordde:

“Aangezien er niet wordt afgeweken van de gebruikelijke regels van de inwerkingtreding, zal dit nieuwe tarief van toepassing zijn op de authentieke akten tot vestiging (overdracht) van een erfpacht- of opstalrecht die verleden zullen worden vanaf 1 januari 2024. Hetzelfde geldt voor de onderhandse akten tot vestiging (overdracht) van een erfpacht- of opstalrecht die worden ondertekend vanaf 1 januari 2024. Ook in dat geval geldt dus de datum van dergelijke akte, behoudens het recht van de administratie om de datum van deze akte te verwerpen bij toepassing van artikel 18, § 1, W.Reg. - gebrek aan vaste dagtekening - het is in dat geval aan de partijen om de oprechtheid van deze datum aan te tonen.”

Het verdient aanbeveling om deze verduidelijking op te nemen in de memorie van toelichting.

HOOFDSTUK 3 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE INKOMSTENBELASTINGEN

Afdeling 1 – Flexi-jobs

Algemene opmerking

Overeenkomstig artikel 38, § 1, eerste lid, 29°, WIB 92, dat bij artikel 7 van het voorontwerp wordt gewijzigd, zijn de bezoldigingen betaald of toegekend in uitvoering van de flexi-jobarbeidsovereenkomst bedoeld in artikel 3, 4°, van de wet van 16 november 2015 ‘houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken’, in beginsel vrijgesteld van de personenbelasting.⁸

Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is.

De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.⁹ Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing

⁸ Daarnaast bepaalt artikel 52, 3°, e), WIB 92, dat, onder voorbehoud van de artikelen 53 tot 66bis, “de bijzondere bijdragen die verschuldigd zijn krachtens artikel 38, § 3sexdecies, eerste lid, van de wet van 29 juni 1981 houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers” als beroepskost worden aangemerkt.

⁹ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: zie bijvoorbeeld GwH 20 november 2019, nr. 188/2019, B.15.2.

van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.¹⁰

Artikel 204 van het voorontwerp strekt tot wijziging van het toepassingsgebied van de regeling inzake de flexi-jobs in de wet van 16 november 2015. Daarbij wordt onder meer in de mogelijkheid voorzien om bij koninklijk besluit:

- na overeenkomst tussen de sociale partners in de bedrijfstakken vermeld in het ontworpen artikel 2, § 1, eerste lid, 14/1° tot 24°, van wet van 16 november 2015 geheel of gedeeltelijk geen flexi-jobtewerkingstelling meer toe te laten, of deze vervolgens opnieuw geheel of gedeeltelijk toe te laten (ontworpen artikel 2, § 1, zesde lid);
- na overeenkomst tussen de sociale partners flexi-jobtewerkingstelling geheel of gedeeltelijk toe te laten, of vervolgens opnieuw geheel of gedeeltelijk uit te sluiten, in de bedrijfstakken die ressorteren onder de wet van 5 december 1968 ‘betreffende de collectieve arbeidsovereenkomsten en de paritaire comités’, behalve diegene vermeld in artikel 2, § 1, eerste lid, 1° tot 14°, of de ontworpen paragraaf 2 van dat artikel, van de wet van 16 november 2015 (ontworpen artikel 2, § 1, zevende lid);
- op vraag van de betrokken gefedereerde entiteit, het toepassingsgebied van de flexi-jobregeling uit te breiden tot bepaalde sectoren en activiteiten, waaronder het onderwijs en de kinderopvang (ontworpen artikel 2, § 2).

Door de Koning de bevoegdheid te geven om het toepassingsgebied van de regeling inzake de flexi-jobs uit te breiden of te beperken, wordt, bij de uitoefening van die bevoegdheid, ook de draagwijdte van de in artikel 38, § 1, eerste lid, 29°, WIB 92 voorziene vrijstelling gewijzigd. Die vrijstelling geldt immers voor “de bezoldigingen betaald of toegekend in uitvoering van de flexi-jobarbeidsovereenkomst als bedoeld in artikel 3, 4°, van de wet van 16 november 2015”.

Een dergelijke werkwijze is niet verenigbaar met het legaliteitsbeginsel inzake belastingen. Daarbij moet er in het bijzonder op worden gewezen dat er geen sprake is van een nadere precisering van de draagwijdte van de vrijstelling door de Koning op basis van duidelijke, door de wetgever aangereikte criteria. De verwijzingen naar de bedrijfstakken vermeld in artikel 2, § 1, eerste lid, 14/1° tot 24° en de activiteiten vermeld in de ontworpen paragraaf 2 van dat artikel, vormen geen dergelijk criterium, aangezien zij louter in de mogelijkheid voorzien om de flexi-jobregeling al dan niet van toepassing te verklaren. Ook het gegeven dat de Koning slechts kan optreden na een akkoord van de sociale partners of op vraag van de betrokken deelstaat, kan niet worden beschouwd als een duidelijk criterium om de belastingvrijstelling nader in te vullen. Het leidt er integendeel toe dat de wetgever de afbakening van de vrijstelling nog verder uit handen geeft.

De wijzigingen vervat in artikel 204 van het voorontwerp op grond waarvan het toepassingsgebied van de flexi-jobreglementering kan worden gewijzigd door de Koning, kunnen

¹⁰ GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11.

dan ook geen doorgang vinden voor zover die wijzigingen automatisch gevolgen zouden hebben voor de draagwijdte van de in artikel 38, § 1, eerste lid, 29°, WIB 92 voorziene vrijstelling.

Met het oog op de rechtszekerheid verdient het aanbeveling om duidelijker in de tekst van artikel 38 WIB 92 te laten blijken dat de vrijstelling in paragraaf 1, eerste lid, 29°, enkel geldt voor zover het gaat om prestaties die binnen het toepassingsgebied vallen van de flexi-jobreglementering zoals dat door de wetgever is vastgesteld.

Artikel 7

1. Artikel 7, 2°, van het voorontwerp voert een beperking in van de fiscale vrijstellingsregeling vervat in artikel 38, § 1, eerste lid, 29°, WIB 92 van 12.000 euro per belastbaar tijdperk “[w]anneer de werknemer geen gepensioneerde is als bedoeld in artikel 3, 7°” van de wet van 16 november 2015.

Gevraagd om het onderscheid toe te lichten tussen de gepensioneerde en de overige flexi-jobwerknemers, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Er is voor gekozen om het plafond van 12.000 EUR enkel voor te behouden voor niet-gepensioneerden. Dit wordt verantwoord door het feit dat voor gepensioneerden de voorwaarde niet geldt van 80% tewerkstelling in een hoofdjob, waardoor voor hen de flexijob niet beperkt blijft tot een bijkomstige activiteit.

Verder mag een flexijob er niet (aan) in de weg staan dat niet-gepensioneerden hun reguliere tewerkstelling nog steeds verhogen boven de 80% tewerkstelling. In dat kader wordt mede vermeden dat actieven zouden uitwijken naar flexi-jobs door van een voltijdse tewerkstelling over te schakelen naar een 4/5.

Tot slot genieten gepensioneerden een belastingvermindering op hun inkomsten uit pensioenen die negatief geïmpacteerd zou worden bij het overschrijden van de grens van 12.000 EUR door de werking van de proratering in het kader van een cumul tussen een inkomen uit pensioenen en een inkomen uit arbeid.”

Het verdient aanbeveling deze verantwoording op te nemen in de memorie van toelichting.

2. In de memorie van toelichting wordt omtrent de zo-even vermelde begrenzing het volgende opgemerkt:

“De begrenzing van de vrijstelling voor flexi-jobs wordt ingevoerd vanaf aanslagjaar 2025, op voorwaarde dat er een online toepassing wordt ontwikkeld waarmee flexi-jobwerknemers het bedrag van de bezoldigingen uit een flexi-job kunnen raadplegen dat ze reeds hebben verdiend tijdens het betrokken belastingjaar, overeenkomstig de modaliteiten van deze online toepassing vastgelegd in de schoot van de RSZ.”

Een dergelijke voorwaarde blijkt echter niet uit de tekst van het voorontwerp.

Hieromtrent bevraagd verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Deze voorwaarde blijkt uit geen enkele wettelijke bepaling, gezien de aan de Raad van State voorgelegde tekst deze bepaling niet meer bevat. Deze passage uit de

memorie is dan ook een vergetelheid die nog moet rechtgezet worden. De memorie zal daartoe aangepast moeten worden.”

Teneinde geen enkele twijfel te laten bestaan over de draagwijdte van de ontworpen regeling, moet de betrokken passage inderdaad uit de memorie van toelichting worden weggelaten.

3. In de ontworpen bepaling wordt verwezen naar artikel 3, 7°, van de wet van 16 november 2015. Die bepaling bevat op haar beurt een verwijzing naar “artikel 68, § 1, eerste lid, a) en b), van de wet van 30 maart 1994 houdende sociale bepalingen, met uitzondering van de overgangsuitkering”. Artikel 68, § 1, eerste lid, b), van de wet van 30 maart 1994 ‘houdende sociale bepalingen’ werd echter opgeheven bij artikel 3, 2°, van de wet van 4 mei 2023 ‘tot invoering van een unieke aangifte voor wat betreft de inhouding van 3,55% ten gunste van de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en de solidariteitsbijdrage verricht op de aanvullende pensioenen’.

Het voorliggende voorontwerp kan te baat worden genomen om de wet van 16 november 2015 op die wijziging af te stemmen.¹¹

Artikel 11

Artikel 11, eerste lid, van het voorontwerp bepaalt dat artikel 7, 1°, ervan (verhoging van 25% tot 28%) van toepassing is op de bezoldigingen die worden toegekend vanaf 1 januari 2024. Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat artikel 7, 1°, niet geldt voor bezoldigingen toegekend vóór 1 januari 2024, doch betaald na 1 januari 2024. Op de vraag of de betaling na 1 januari 2024 van een bezoldiging toegekend vóór 1 januari 2024 meegerekend wordt voor de berekening van de drempel van 12.000 euro als bepaald in artikel 7, 2°, van het voorontwerp, welke bepaling krachtens artikel 11, tweede lid, van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2025, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Het principe is dat bezoldigingen belastbaar zijn in het belastbaar tijdperk waarin ze worden betaald of toegekend, ongeacht het tijdstip van de prestatie. Er is sprake van toekenning in de fiscale betekenis van het woord als de verkrijger over de inkomsten kan beschikken, de inkomsten onmiddellijk kan incasseren. De toekenning en de betaling van de bezoldigingen vallen doorgaans samen. Het plafond van 12.000 euro zal dus in beginsel ook gelden voor de bezoldigingen die in 2024 worden betaald of toegekend voor prestaties in 2023.”

Het verdient aanbeveling deze uitleg op te nemen in de memorie van toelichting.

¹¹ De gemachtigde verklaarde hieromtrent het volgende: “De verwijzing dient voortaan beperkt te worden tot artikel 68, §1, eerste lid, a) van de wet van 30 maart 1994. De nodige aanpassingen zullen daartoe aangebracht worden.”

Afdeling 2 – Aanpassingen artikelen 54 en 344, § 2, WIB 92 ingevolge het SIAT-arrest

De artikelen 12 en 13 van het voorontwerp strekken ertoe de artikelen 54 en 344, § 2, WIB 92 te vervangen om deze in overeenstemming te brengen met het arrest van het Hof van Justitie in de zaak SIAT van 5 juli 2012 (C-318/10).

Daartoe wordt in beide bepalingen van het WIB 92 gespecificeerd dat de Belgische belastingplichtige en de belastingplichtige die gevestigd is in een andere staat waar een aanzienlijk voordeligere belastingregeling wordt toegepast, zich rechtstreeks of onrechtstreeks in een of andere band van wederzijdse afhankelijkheid moeten bevinden, opdat de fiscale administratie deze bepalingen zou kunnen toepassen (ontworpen artikelen 54, § 1, en 344, § 2, eerste lid, WIB 92). Naar luid van de memorie van toelichting “[maakt] de aldus toegevoegde voorwaarde van wederzijdse afhankelijkheid (...) het mogelijk om het materiële toepassingsgebied van de betrokken bepalingen te beperken en de voorspelbaarheid van de toepassing van de maatregelen te verbeteren”.

De vraag rijst of door deze ingreep voldoende wordt tegemoetgekomen aan de kritiek van het Hof van Justitie in de aangehaalde SIAT-zaak (zie inzonderheid de punten 24 tot 29 en de punten 57 tot 60 van het arrest):

“24 Vastgesteld moet dus worden dat het vermoeden van niet-aftrekbaarheid van de beroepskosten en de materiële voorwaarden voor de eventuele aftrek ervan, die zijn vastgesteld bij artikel 54 WIB 1992, de verkrijging van deze aftrek op grond van dit artikel moeilijker maken dan wanneer de aftrek wordt toegestaan overeenkomstig de in artikel 49 WIB 1992 neergelegde algemene regel.

25 Voorts zij benadrukt dat de bijzondere regel kan worden toegepast wanneer vergoedingen worden betaald aan dienstverrichters die krachtens de wetgeving van de lidstaat waar zij zijn gevestigd, daar niet aan inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor de betrokken inkomsten aan een ‘aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen’.

26 De Belgische regering erkent dat de belastingadministratie, bij ontbreken van normatieve preciseringen of administratieve instructies over wat is te verstaan onder ‘een aanzienlijk gunstigere belastingregeling [...] dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen’, de toepasbaarheid van de bijzondere regel per geval dient te beoordelen onder toezicht van de nationale rechterlijke instanties.

27 Bijgevolg is de werkingssfeer van deze bijzondere regel vooraf niet met voldoende nauwkeurigheid vastgesteld, zodat wanneer de dienstverrichter in een andere lidstaat dan het Koninkrijk België is gevestigd en daar aan een gunstigere belastingregeling is onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen, er onzekerheid bestaat over de vraag of deze regeling zal worden beschouwd als een ‘aanzienlijk gunstigere regeling’ en of de bijzondere regel dus zal gelden.

28 Bijgevolg kan een dergelijke bijzondere regel, die voorziet in strengere voorwaarden voor de verkrijging van de aftrek van beroepskosten dan de bij de algemene regel vastgestelde voorwaarden en waarvan de werkingssfeer vooraf niet met nauwkeurigheid is vastgesteld, de Belgische belastingplichtigen ervan weerhouden hun recht op vrijheid van dienstverrichting uit te oefenen en gebruik te maken van de diensten van in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichters, en voorts laatstgenoemde dienstverrichters ervan weerhouden hun diensten aan te bieden aan in België gevestigde

ontvangers (zie in die zin arrest van 26 juni 2003, Skandia en Ramstedt, C-422/01, Jurispr. blz. I-6817, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Artikel 54 WIB 1992 vormt dus een beperking van de vrijheid van dienstverrichting in de zin van artikel 49 EG.

(...)

57 Vastgesteld moet echter worden dat, zoals in punt 27 van het onderhavige arrest is opgemerkt, een dergelijke regel het niet mogelijk maakt om vooraf en met voldoende nauwkeurigheid de werkingssfeer ervan vast te stellen en onzekerheid laat bestaan omtrent de toepasbaarheid ervan.

58 Een dergelijke regel voldoet bijgevolg niet aan de vereisten van de rechtszekerheid, die verlangt dat rechtsregels duidelijk en nauwkeurig zijn en de gevolgen ervan voorzienbaar zijn, met name wanneer zij nadelige gevolgen kunnen hebben voor particulieren en ondernemingen (zie in die zin arresten van 7 juni 2005, VEMW e.a., C-17/03, Jurispr. blz. I-4983, punt 80, en 16 februari 2012, Costa en Cifone, C-72/10 en C-77/10, punt 74).

59 Een regel die niet voldoet aan de vereisten van het rechtszekerheidsbeginsel, kan niet worden geacht evenredig te zijn aan de nagestreefde doelstellingen.

60 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord, dat artikel 49 EG aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, krachtens welke vergoedingen voor prestaties of diensten die door een ingezeten belastingplichtige worden betaald aan een niet-ingezeten vennootschap, niet als aftrekbare beroepskosten worden aangemerkt wanneer deze vennootschap in de lidstaat waar zij is gevestigd niet aan inkomstenbelasting is onderworpen of voor de betrokken inkomsten aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling is onderworpen dan die waaraan die inkomsten in de eerste lidstaat zijn onderworpen, tenzij de belastingplichtige bewijst dat deze vergoedingen verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden, terwijl volgens de algemene regel deze vergoedingen als beroepskosten aftrekbaar zijn indien zij noodzakelijk zijn om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en de belastingplichtige de echtheid en het bedrag van deze vergoedingen aantoont.”

Hieruit blijkt dat het Hof van Justitie het in artikel 54 WIB 92 gehanteerde begrip “aanzienlijk gunstigere belastingregeling” onduidelijk acht waardoor het rechtsonzekerheid met zich meebrengt over de toepassing van artikel 54 WIB 92. Doordat de werkingssfeer van artikel 54 niet vooraf en met voldoende nauwkeurigheid kan worden vastgesteld, is volgens het Hof van Justitie de proportionaliteitstoets niet doorstaan.

In dit kader moet er ook op worden gewezen dat artikel 54 WIB 92 in een grensoverschrijdende context een omkering van bewijslast inhoudt in vergelijking met artikel 49 WIB 92. De in artikel 54 WIB 92 genoemde beroepskosten die betrekking hebben op vergoedingen betaald voor prestaties of diensten, zijn in principe niet aftrekbaar tenzij de belastingplichtige het tegenbewijs levert dat het gaat om werkelijke en oprechte verrichtingen, terwijl naar luid van artikel 49 WIB 92 deze vergoedingen in principe wel aftrekbaar zijn als ze een beroepskarakter hebben.

Gelet op de onduidelijkheid van het criterium “aanzienlijk gunstigere belastingregeling” moeten belastingplichtigen in een grensoverschrijdende context een zwaardere

bewijslast ondergaan en besluit het Hof van Justitie tot een strijdigheid met de vrijheid van dienstverrichting.

Aan de gemachtigde werd gevraagd om toe te lichten waarom de toevoeging van de voorwaarde van 'wederzijdse afhankelijkheid' beantwoordt aan het voornoemde arrest van het Hof van Justitie van 5 juli 2012:

“Eerst en vooral moet opgemerkt worden dat tegemoetgekomen wordt aan het SIAT-arrest op twee manieren:

1. Door de toevoeging van de voorwaarde van wederzijdse afhankelijkheid;
2. Door de toevoeging van de mogelijkheid om tegenbewijs aan te brengen wanneer een onderneming waarmee een verrichting gebeurt, onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die minstens gelijk is aan de helft van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn indien deze onderneming in België gevestigd zou zijn.

Met betrekking tot punt 1 kan worden verwezen naar overw. 72 in de conclusie van advocaat-generaal P. Cruz Villalon bij het SIAT-arrest (eigen markeringen):

Het is wat dat betreft duidelijk dat indien artikel 54 WIB 1992 slechts in specifieke omstandigheden van toepassing was, zoals in gevallen waarin er sprake is van een afhankelijkheidsrelatie tussen de Belgische belastingplichtige en de dienstverrichter in een lidstaat met een aanzienlijk gunstiger belastingregime dan het Belgische, het gemakkelijker zou zijn om vast te stellen dat het niet verder gaat dan noodzakelijk is om de rechtmatig nagestreefde belangrijkste doelstelling te verwezenlijken. Het is eveneens duidelijk dat artikel 54 WIB 1992 in dergelijke omstandigheden kan worden toegepast, hetgeen aan de verwijzende rechter is om vast te stellen. Het bestaan van een afhankelijkheidsrelatie is evenwel precies slechts een omstandigheid die, wanneer daar in een bepaald geval sprake van is, het algemene karakter van de werkingssfeer van artikel 54 WIB 1992 en het gebrek aan specificiteit ervan niet kan relativiseren.

De advocaat-generaal wijst aldus in zijn conclusie zelf reeds naar het feit dat een afhankelijkheidsrelatie een belangrijke factor kan zijn in het licht van de proportionaliteit van de maatregel met haar beoogde doelstelling, namelijk het bestrijden van het aangaan van verrichtingen met het loutere oog op fiscale ontwijing.

Vervolgens gaat de advocaat-generaal verder:

De situatie van de Belgische belastingplichtige wordt bovendien bemoeilijkt door de omstandigheid dat hij niet over informatie beschikt of een lidstaat een aanzienlijk gunstiger belastingregime heeft dan het Belgische. Wanneer hij gebruik wil maken van de diensten van een in een andere lidstaat gevestigde persoon, is hij derhalve gedwongen om zelf te beoordelen of het regime van deze lidstaat aanzienlijk gunstiger is dan het Belgische, teneinde te bepalen onder welke regeling inzake de aftrek van beroepskosten hij komt te vallen, hetgeen hem in een situatie van rechtsonzekerheid plaatst. Daar komt het feit bij dat het bijzonder moeilijk is om nauwkeurig de situaties te bepalen waar het bijwoord 'aanzienlijk' terecht kan worden gebruikt. De uit deze rechtsonzekerheid voortkomende moeilijkheid zou zeker kunnen worden opgeheven indien de Belgische belastingdienst een lijst zou opstellen van aanzienlijk gunstigere belastingregimes die binnen de werkingssfeer van artikel 54 WIB 1992 kunnen vallen. Dat is echter niet de gevolgde praktijk. Bovendien lijkt het in elk geval bijzonder moeilijk om alle toepassingen van een dergelijke bepaling te voorzien.

Welnu, door het toevoegen van de mogelijkheid om aan de toepassing van artikel 54 WIB 92 en artikel 344, § 2, WIB 92 te ontkomen wanneer aangetoond kan worden dat:

de verrichting wordt verricht met een onderneming die onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die minstens gelijk is aan de helft van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn indien deze onderneming in België gevestigd zou zijn,

wordt ook hier het toepassingsgebied beperkt.”

De gemachtigde verwijst naar de conclusie van advocaat-generaal P. Cruz Villalón bij het SIAT-arrest. Hoewel op het eerste gezicht de ontworpen wijzigingen inderdaad ingaan op de overwegingen in die conclusie, zijn hier desondanks enkele opmerkingen bij te maken.

Zo argumenteert de advocaat-generaal zelf dat “het bestaan van een afhankelijkheidsrelatie evenwel precies slechts een omstandigheid [is] die, wanneer daar in een bepaald geval sprake van is, het algemene karakter van de werkingssfeer van artikel 54 WIB 1992 en het gebrek aan specificiteit ervan niet kan relativiseren”. Uit die conclusie valt dus af te leiden dat het invoegen van een vereiste van wederzijdse afhankelijkheid niet voldoende is om tegemoet te komen aan de vereiste van rechtszekerheid. De gemachtigde kan dan ook enkel worden gevolgd in de vaststelling dat een afhankelijkheidsrelatie een belangrijke factor kan zijn in het licht van de proportionaliteit van de maatregel met haar beoogde doelstelling. De vereiste van wederzijdse afhankelijkheid volstaat evenwel niet om te voldoen aan de vereiste van rechtszekerheid.

Hieraan wordt volgens de gemachtigde tegemoetgekomen door de invoering van de mogelijkheid om te ontkomen aan de toepassing van artikel 54 WIB 92 en artikel 344, § 2, WIB 92 wanneer kan worden aangetoond dat “de verrichting wordt verricht met een onderneming die onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die minstens gelijk is aan de helft van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn indien deze onderneming in België gevestigd zou zijn”.

Gevraagd om toe te lichten waarom de voorwaarde “onderworpen zijn aan een belastingregeling die aanzienlijk voordeliger is dan de regeling waaraan die inkomsten onderworpen zijn in België”¹² volgens hem nu wel de kritiek van het Hof van Justitie in het SIAT-arrest van 5 juli 2012 doorstaat, antwoordde de gemachtigde:

“Het regime wordt ingeperkt door het tegenbewijs toe te laten wanneer de onderneming waarmee de verrichting gebeurt, onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die minstens gelijk is aan de helft van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn indien deze onderneming in België gevestigd zou zijn.”

Anders dan wat de gemachtigde doet uitschijnen, zorgt de ontworpen mogelijkheid om te bewijzen dat er geen sprake is van een aanzienlijk gunstigere belastingregeling, er niet voor

¹² De huidige bewoording is “aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen”.

dat alle toepassingen van een dergelijke bepaling te voorzien zijn, waardoor de werkingssfeer van artikel 54 WIB 92 niet vooraf en met voldoende nauwkeurigheid kan worden vastgesteld.¹³

Het feit dat de onderneming onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die lager is dan de helft van de inkomstenbelastingen die verschuldigd zouden zijn indien de onderneming in België gevestigd zou zijn (ontworpen artikelen 54, § 2, en 344, § 2, tweede lid, WIB 92), lijkt immers niet automatisch te impliceren dat de onderneming onderworpen is aan een belastingregeling die aanzienlijk gunstiger is dan de regeling waaraan die inkomsten onderworpen zijn in België overeenkomstig de ontworpen artikelen 54, § 1, en 344, § 2, eerste lid, WIB 92 (huidige artikelen 54 en 344, § 2, WIB 92).

Dit werd door de gemachtigde bevestigd. Gevraagd hoe de voorwaarde in het ontworpen artikel 54, § 1, *in fine*, WIB 92 inzake het “onderworpen zijn aan een belastingregeling dat aanzienlijk voordeliger is dan de regeling waaraan die inkomsten onderworpen zijn in België” moet worden geïnterpreteerd in de context van ontworpen artikel 54, § 2, WIB 92, antwoordde de gemachtigde:

“De interpretatie van die bewoording is dezelfde als degene die altijd vervat heeft gelegen in artikel 54 WIB 92. Voor verdere toelichting kan worden verwezen naar de toelichting daaromtrent in het COM WIB bij artikel 54 WIB 92. De beoordeling blijft een feitenkwestie en het feit dat een onderneming onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die lager is dan de helft van de inkomstenbelastingen die verschuldigd zouden zijn indien de onderneming in België gevestigd zou zijn, hoeft niet per se te betekenen dat er sprake is van een belastingregeling die aanzienlijk voordeliger is. Uiteraard zal dat voor veel verrichtingen echter wel het geval zijn.

Zonder aldus iets te wijzigen aan de opvatting van een ‘aanzienlijk gunstiger belastingregime’ wordt de regeling wel verder beperkt door de mogelijkheid van tegenbewijs wanneer de verrichting wordt verricht met een onderneming die onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die minstens gelijk is aan de helft van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn indien deze onderneming in België gevestigd zou zijn.”

Bijgevolg lijken de artikelen 12 en 13 van het voorontwerp niet te volstaan om de artikelen 54 en 344, § 2, WIB 92 in overeenstemming te brengen met het SIAT-arrest. Hierbij kan worden opgemerkt dat de advocaat-generaal in zijn conclusie zelf het volgende aanhaalt:

“De uit deze rechtsonzekerheid voortkomende moeilijkheid zou zeker kunnen worden opgeheven indien de Belgische belastingdienst een lijst zou opstellen van aanzienlijk gunstigere belastingregimes die binnen de werkingssfeer van artikel 54 WIB 1992 kunnen vallen.”

De ontworpen bepalingen zullen bijgevolg in het licht van het voorgaande en in het bijzonder van de hiervoor aangehaalde rechtspraak van het Hof van Justitie moeten worden herbekeken.

¹³ Cfr. HvJ 5 juli 2012, C-318/10, *SIAT*, punt 57, ECLI:EU:C:2012:415.

Afdeling 3 – Gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen

Deze afdeling geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

Afdeling 4 – Vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing ter compensatie van de verhoging van het minimumloon voor de gelegenheidsarbeiders in de fruit- en groenteteelt

1. Afdeling 4 van hoofdstuk 3 van titel 2 van het voorontwerp heeft betrekking op de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing ter compensatie van de verhoging van het minimumloon voor de gelegenheidsarbeiders in de fruit- en groenteteelt.

De ontworpen regeling strekt ertoe de tijdelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing zoals die werd goedgekeurd bij de op 26 oktober 2023 door de Kamer van volksvertegenwoordigers aangenomen wet ‘houdende maatregelen tot ondersteuning van de gelegenheidsarbeiders in de land- en tuinbouw’¹⁴ te bestendigen voor de uren die vanaf 1 januari 2024 als gelegenheidsarbeider worden gepresteerd in de fruit- en groenteteelt.

Luidens advies 74.161/1/V van de afdeling Wetgeving van de Raad van State¹⁵ dient deze maatregel overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het Verdrag ‘betreffende de werking van de Europese Unie’ (hierna: VWEU) te worden aangemeld bij de Europese Commissie.¹⁶

Aan de gemachtigde werd gevraagd of de artikelen 17 en 18 van het voorontwerp overeenkomstig artikel 108, lid 3, VWEU werden aangemeld bij de Europese Commissie:

“Het ontworpen artikel 275/13 WIB 92 maakt de tijdelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing die wordt ingevoerd door de wet van ... houdende maatregelen tot ondersteuning van de gelegenheidsarbeiders in de land- en tuinbouw (cf. Parl. St. 55K3568, aangenomen in de plenaire vergadering van 26 oktober jl) permanent.

De regering is ook nu van oordeel dat de voorgestelde vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing niet als staatssteun kan worden beschouwd en dus niet moet worden aangemeld bij de Europese Commissie.

De voorgestelde maatregel ten voordele van de seizoenarbeid in de land- en tuinbouw heft eigenlijk een ongelijke behandeling ten nadele van de land- en tuinbouw op. Met ingang van 1 april 2022 is er immers in het kader van het interprofessioneel akkoord en in overleg met de federale regering, overeengekomen om het GMMI te verhogen bovenop de indexering. Er werd ook een compensatiemaatregel doorgevoerd om de meerkost voor de werkgevers uit de private sector te compenseren. Vanaf 1 april 2022 werd een zeer lage lonen component toegevoegd aan de structurele vermindering. Die compensatie is een algemene maatregel die geldt voor de ganse private

¹⁴ Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 55-3568/004. Op het ogenblik dat dit advies is gegeven, is deze wet nog niet bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad.

¹⁵ Adv.RvS 74.161/1/V van 25 augustus 2023, over een voorontwerp van wet ‘houdende maatregelen tot ondersteuning van de gelegenheidsarbeiders in de land- en tuinbouw’, opmerking 3, Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 55-3568/001, 26-27.

¹⁶ Wat betreft de tijdelijke regeling betwist de regering dat het gaat om steun aan een specifieke economische sector, zie adv.RvS 74.161/1/V van 25 augustus 2023, voornoemd, opmerking 3, Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 55-3568/001, 26-27 en ook Parl.St. Kamer 2022-23, nr. 55-3568/001, 6-7.

sector en dus niet aangemeld werd bij de Europese Commissie. Seizoen- en gelegenheidsarbeid valt echter niet onder de structurele vermindering zodat de compensatie via de zeer lage lonencomponent niet mogelijk is voor de verhoging van deze lage lonen. De voorgestelde ondersteuning voor gelegenheidsarbeid in land- en tuinbouw zorgt voor een gelijkwaardige behandeling voor de volledige private sector. De regering blijft dan ook van oordeel dat er geen sprake is van een voordeel voor één specifieke sector.”

Het toekennen van een fiscaal voordeel aan een specifieke economische sector kan worden beschouwd als staatssteun, zodat de ontworpen regeling wel degelijk moet worden aangemeld bij de Europese Commissie. Krachtens artikel 108, lid 3, VWEU dient de Europese Commissie immers van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen tijdig op de hoogte te worden gebracht. De argumentatie van de gemachtigde dat ermee wordt voorzien in een gelijkwaardig systeem voor de hele land- en tuinbouwsector, doet niets af aan die vaststelling.¹⁷

2. Artikel 17 van het voorontwerp is van toepassing op de werkgevers die ressorteren onder het paritair comité voor het tuinbouwbedrijf en zich in hoofdzaak bezighouden met fruitteelt of groenteteelt.

De vraag rijst of er nog andere sectoren zijn dan de fruit- en groenteteelt waar een vorm van gelegenheidsarbeid bestaat en waarin geen dergelijke maatregelen zijn genomen. De afdeling Wetgeving van de Raad van State herinnert in dit verband aan de algemene opmerking die zij heeft geformuleerd in advies 74.161/1/V van 25 augustus 2023¹⁸ in verband met de verenigbaarheid met het gelijkheidsbeginsel. Deze opmerking geldt ook voor artikel 17 van het voorontwerp.

Afdeling 5 – Fiscale werkbonus

Deze afdeling geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

Afdeling 6 – CFC

Artikel 22

1. In het ontworpen artikel 185/2 WIB 92 wordt de afkorting “cfc” gebruikt. Daarmee wordt bedoeld de gecontroleerde buitenlandse vennootschap als aangegeven in artikel 7, lid 1, van richtlijn (EU) 2016/1164. Het is aangewezen deze afkorting ook in artikel 185/2, § 1, WIB 92 te verduidelijken. Daartoe kan in de tekst van het ontworpen artikel 185/2, § 1, de volgende toevoeging worden aangebracht: (...) die in toepassing van paragraaf 3 als *gecontroleerde buitenlandse vennootschap* of cfc wordt aangemerkt (...).

¹⁷ Adv.RvS 74.161/1/V van 25 augustus 2023, voornoemd, opmerking 3, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3568/001, 26-27.

¹⁸ Adv.RvS 74.161/1/V van 25 augustus 2023, aangehaald, opmerkingen 4.1 en 4.2, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3568/004, 27.

2. Ter wille van een betere leesbaarheid van de tekst en het bevorderen van de rechtszekerheid van de belastingplichtigen, dienen de volgende aanpassingen te worden aangebracht in de tekst van het ontworpen artikel 185/2, § 2, WIB 92:

- in het eerste en tweede lid vervange men de zinsnede “De winst van een buitenlandse vennootschap of buitenlandse inrichting” door “De winst van een buitenlandse vennootschap of buitenlandse inrichting van die buitenlandse vennootschap”;
- in het zevende lid vervange men de zinsnede “De winst van de buitenlandse inrichting” door “De winst van de buitenlandse inrichting van de belastingplichtige”.

3. Het ontworpen artikel 185/2, § 2, derde lid, WIB 92 bepaalt:

“Indien de belastingplichtige hiervan het bewijs levert, wordt deze winst vervolgens vermenigvuldigd met een breuk waarvan de teller het bedrag van de in artikel 206/1 bedoelde reserves, verworpen uitgaven en overige bestanddelen van het resultaat omvat en de noemer het bedrag van de in artikel 206/1 bedoelde reserves, verworpen uitgaven en overige bestanddelen van het resultaat en dividenden omvat. Voor de vaststelling van deze breuk worden reserves, verworpen uitgaven en overige bestanddelen van het resultaat en dividenden die aangerekend worden aan een in een derde land gelegen inrichting waarvan de winst krachtens een verdrag wordt vrijgesteld in het land waar de buitenlandse vennootschap is gevestigd, buiten beschouwing gelaten.”

Aan de gemachtigde is gevraagd of dit lid de omzetting van een bepaling van richtlijn (EU) 2016/1164 betreft. Het antwoord luidde:

“Ja, dit betreft tevens de omzetting van de richtlijn, en in dit geval meer bepaald artikel 7, lid 2, a), eerste lid, inleidende zin. Die bepaalt dat de belastinggrondslag bestaat uit:

*de **niet-uitgekeerde** inkomsten van de entiteit of de inkomsten van de vaste inrichting, afkomstig uit de volgende categorieën:*

De toepassing van deze breuk is aldus noodzakelijk om de CFC te beperken tot de niet-uitgekeerde winst. Zonder deze breuk zouden ook de uitgekeerde inkomsten worden opgenomen in de belastinggrondslag van het regime wat niet richtlijnconform zou zijn.”

Het verdient aanbeveling dit te verduidelijken in de omzettingstabel in de memorie van toelichting.

4. Het ontworpen artikel 185/2, § 2, vijfde lid, WIB 92 gaat over een beperking in verhouding tot het hoogste van drie percentages. Volgens de memorie van toelichting (artikel 22 *in fine*) gaat het over een beperking in functie van de deelneming die de belastingplichtige ‘rechtstreeks’ heeft in de cfc. In de tekst van het ontworpen artikel 185/2, § 2, vijfde lid, WIB 92 ontbreekt de toevoeging dat de belastingplichtige de deelneming rechtstreeks heeft. Gelezen in samenhang met artikel 7, lid 1, a), van richtlijn (EU) 2016/1164 die cfc’s omschrijft in functie van een rechtstreekse of middellijke deelneming, rijst de vraag of de beperking tot ‘rechtstreekse’ deelneming als aangegeven in de memorie van toelichting correct is. Hierover bevraagd antwoordde de gemachtigde als volgt:

“In artikel 8, lid 3, van de richtlijn staat het volgende:

‘3. De in de belastinggrondslag te begrijpen inkomsten worden berekend naar evenredigheid van de deelneming van de belastingplichtige in de entiteit als omschreven in artikel 7, lid 1, onder a).’

De letterlijke lezing van die bepaling kan volgens ons tot twee verschillende interpretaties leiden: ofwel ‘De in de belastinggrondslag te begrijpen inkomsten worden berekend naar evenredigheid van de rechtstreekse deelneming van de belastingplichtige in de entiteit als omschreven in artikel 7, lid 1, onder a).’, ofwel ‘De in de belastinggrondslag te begrijpen inkomsten worden berekend naar evenredigheid van de rechtstreekse en onrechtstreekse deelneming van de belastingplichtige in de entiteit als omschreven in artikel 7, lid 1, onder a).’. De Franse tekstversie verwijst naar ‘de participation directe ou indirecte’.

De letterlijke lezing van de richtlijn biedt dus geen uitsluitel over de wijze waarop deze bepaling moet worden gelezen. Evenwel kan uit de context van de richtlijn worden afgeleid dat het niet de bedoeling is om winst van cfc's meervoudig te gaan belasten. Wanneer ook onrechtstreekse deelnemingen hier in aanmerking zouden worden genomen, dan zou het deel van de winst dat voorkomt uit een onrechtstreekse deelneming zowel bij de rechtstreekse aandeelhouder (mogelijk gelegen in een ander land), als bij de onrechtstreekse aandeelhouder(s) belastbaar zijn.

In dat verband past het om te wijzen op considerans 5 bij de richtlijn die het volgende stelt:

Er moeten regels worden vastgesteld tegen de uitholling van de belastinggrondslagen op de interne markt en de verschuiving van winsten weg uit de interne markt. Op de volgende gebieden moeten er regels komen om dat doel te helpen bereiken: beperking van de aftrekbaarheid van rente, exithellingen, een algemene antimisbruikregel, regels betreffende gecontroleerde buitenlandse vennootschappen en regels om kwalificatieconflicten door hybride structuren aan te pakken. Wanneer de toepassing van deze regels tot dubbele heffing leidt, moet aan belastingplichtigen een tegemoetkoming worden verleend middels aftrek van de in een andere lidstaat of een derde land, naargelang van het geval, betaalde belasting. De regels moeten dus niet alleen tot doel hebben om belastingontwijkingspraktijken tegen te gaan, maar ook om te voorkomen dat er andere marktobstakels, zoals dubbele heffing, ontstaan.

Dit is ook op die manier vertaald in artikel 8, lid 5, van de richtlijn dat het volgende stelt:

5. Wanneer de entiteit winst aan de belastingplichtige uitkeert, en deze uitgekeerde winst in de belastbare inkomsten van de belastingplichtige is begrepen, worden de bedragen van de inkomsten die voordien overeenkomstig artikel 7 in de belastinggrondslag waren begrepen, afgetrokken van de belastinggrondslag bij de berekening van de belasting die verschuldigd is over de uitgekeerde inkomsten, teneinde te garanderen dat er geen dubbele heffing plaatsvindt.

De beperking tot rechtstreekse deelneming is dan ook correct, daar die erop gestoeld is te verzekeren dat er geen dubbele heffing ontstaat, hetgeen verplicht is onder de richtlijn.

Tot slot verwijzen we ook naar de wijze waarop deze bepaling bij andere lidstaten is omgezet. Hier vinden we geen gevallen terug waarbij een lidstaat voorziet dat de winst van een onrechtstreeks gehouden cfc moet worden belast.

Als voorbeeld kan worden verwezen naar de wijze waarop de cfc-maatregel in het Nederlandse belastingstelsel is omgezet, meer bepaald in artikel 13ab van de

(Nederlandse) Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (samenlezing van lid 1 en lid 3 van dat artikel).”

Het verdient aanbeveling om deze uitleg in de memorie van toelichting op te nemen.

Gelet op het fiscaal legaliteitsbeginsel, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet dient in het ontworpen artikel 185/2, § 2, vijfde lid, eerste en tweede gedachtestreep, WIB 92 telkens uitdrukkelijk te worden aangegeven dat het gaat over het percentage van de deelneming dat de belastingplichtige rechtstreeks bezit.

5. Het ontworpen artikel 185/2, § 3, zesde lid, WIB 92 bepaalt:

“Voor de toepassing van dit artikel wordt een natuurlijke persoon, rechtspersoon of entiteit zonder rechtspersoonlijkheid als een geassocieerde entiteit van de belastingplichtige aangemerkt indien ofwel:

- de belastingplichtige of de gevallen bedoeld in het vierde, vijfde of zesde streepje rechtstreeks of onrechtstreeks 25 pct. of meer van de stemrechten verbonden aan het totaal van de aandelen van deze entiteit bezit;

- de belastingplichtige of de gevallen bedoeld in het vierde, vijfde of zesde streepje rechtstreeks of onrechtstreeks een deelneming bezit van 25 pct. of meer van het kapitaal van deze entiteit;

- de belastingplichtige of de gevallen bedoeld in het vierde, vijfde of zesde streepje rechtstreeks of onrechtstreeks recht heeft op ten minste 25 pct. van de winst van deze entiteit;

- deze persoon of entiteit rechtstreeks of onrechtstreeks 25 pct. of meer van de stemrechten verbonden aan het totaal van de aandelen van de belastingplichtige bezit;

- deze persoon of entiteit rechtstreeks of onrechtstreeks een deelneming bezit van 25 pct. of meer van het kapitaal van de belastingplichtige;

- deze persoon of entiteit rechtstreeks of onrechtstreeks recht heeft op ten minste 25 pct. van de winst van de belastingplichtige.”

Gevraagd naar de *ratio legis* van die opsomming, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Het nieuw ontworpen artikel 185/2, § 3, zesde lid, WIB 92 vormt een omzetting van de definitie ‘gelieerde onderneming’ in de richtlijn (artikel 2.4.). Dat artikel bepaalt het volgende:

‘gelieerde onderneming’:

- a) een entiteit waarin de belastingplichtige rechtstreeks of middellijk een deelneming qua stemrecht of kapitaalbezit houdt van 25 percent of meer of gerechtigd is tot ontvangst van 25 percent of meer van de winst van die entiteit; (1)

- b) een natuurlijke persoon of een entiteit die rechtstreeks of middellijk een deelneming qua stemrecht of kapitaalbezit houdt van 25 percent of meer of gerechtigd is tot ontvangst van 25 percent of meer van de winst van de belastingplichtige; (2)

Indien een natuurlijke persoon of een entiteit rechtstreeks of middellijk een deelneming van 25 percent of meer houdt in een belastingplichtige en een of meer

entiteiten, worden alle betrokken entiteiten, waaronder de belastingplichtige, eveneens als gelieerde ondernemingen beschouwd. (3)

Voor de toepassing van artikel 9 en voor zover een hybride entiteit bij het kwalificatieconflict betrokken is, wordt deze definitie gewijzigd zodat in plaats van 25 percent, 50 percent nodig is.

Aldus zijn gelieerde ondernemingen zowel ondernemingen waarin de belastingplichtige een deelneming qua stemrecht of kapitaalbezit houdt van 25 percent of meer of gerechtigd is tot ontvangst van 25 percent of meer van de winst van die entiteit (zogenaamde dochterondernemingen (1)), als ondernemingen die dat bezit, of die inkomstenrechten zelf in belastingplichtige houden (zogenaamde moederondernemingen (2)) alsook alle overige betrokken entiteiten (3).

Welnu het vierde, vijfde en zesde streepje definiëren de band van de zogenaamde moederondernemingen (2). Elk van de streepjes neemt daarbij de deelnemingsvoorwaarde uit de richtlijn over (i.e. 25% of meer van hetzij de stemrechten, hetzij het kapitaal of hetzij de winstrechten).

Het eerste, tweede en derde streepje definiëren vervolgens de dochterondernemingen (1) en de overige betrokken entiteiten (3). Opnieuw wordt hierbij één streepje gehanteerd per alternatieve deelnemingsvoorwaarde.

Die streepjes staan vooraan om de volgorde van de richtlijn aan te houden (beginnend bij dochterondernemingen), maar met het oog op het beknopt houden van de bepaling zijn de overige betrokken entiteiten geïntegreerd in de bepalingen inzake de dochterondernemingen (waarvoor aldus een verwijzing naar het vierde, vijfde en zesde streepje noodzakelijk is)."

Het verdient aanbeveling dit te verduidelijken in de memorie van toelichting.

6. Het ontworpen artikel 185/2, § 3, derde en vierde lid, WIB 92 bepaalt het volgende:

"De in het eerste lid, tweede streepje, bedoelde voorwaarde wordt geacht te zijn voldaan indien de in het eerste lid bedoelde buitenlandse vennootschap of indien de in het eerste of tweede lid bedoelde inrichting is gevestigd of gelegen in een rechtsgebied dat op het einde van het belastbare tijdperk is opgenomen op de EU-lijst van niet coöperatieve rechtsgebieden.

De in het eerste lid, tweede streepje, bedoelde voorwaarde wordt vermoed te zijn voldaan, behoudens bewijs van het tegendeel door de belastingplichtige, indien de in het eerste lid bedoelde buitenlandse vennootschap of de in het eerste of tweede lid bedoelde buitenlandse inrichting gevestigd, of gelegen, is in een Staat die is opgenomen op de lijst van Staten zonder of met een lage belasting als bedoeld in artikel 307, § 1/2, en die niet is opgenomen op de EU-lijst van niet coöperatieve rechtsgebieden."

Daarmee wordt ingegaan op een uitnodiging van de Raad van de Europese Unie om maatregelen te nemen tegen de rechtsgebieden die door de Raad op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden worden geplaatst:

"Ces orientations invitent tous les États membres à prendre, à partir du 1^{er} janvier 2021, une mesure législative défensive dans le domaine fiscal à l'égard des pays et territoires figurant sur la liste, afin d'encourager ces pays et territoires à se

conformer aux critères d'examen du code de conduite en matière de fiscalité équitable et de transparence.”¹⁹

In tegenstelling tot het ontworpen artikel 185/2, § 3, vierde lid, WIB 92 bevat het ontworpen artikel 185/2, § 3, derde lid, WIB 92 niet de mogelijkheid tot het leveren van een tegenbewijs. Het uitsluiten van het tegenbewijs in dat derde lid wordt echter niet door enige bepaling van het recht van de Europese Unie opgelegd en zou trouwens op gespannen voet staan met onder andere het evenredigheidsbeginsel, dat vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld een tegenbewijs te leveren.²⁰

7. Het ontworpen artikel 185/2, § 4, tweede lid, WIB 92 bepaalt:

“Voor de toepassing van het eerste lid, eerste streepje, moet onder de uitoefening van een economische activiteit, het aanbieden van goederen of diensten op een bepaalde markt worden begrepen.”

De memorie van toelichting bij artikel 22 van het voorontwerp bepaalt het volgende:

“Teneinde te vermijden dat de woorden ‘economische activiteit’ te ruim geïnterpreteerd worden, wordt in dit ontwerp de betekenis van deze woorden verduidelijkt. Concreet moet onder de uitoefening van een economische activiteit het aanbieden van goederen of diensten op een bepaalde markt worden begrepen. Dit heeft tot gevolg dat het verrichten van diensten voor onderdelen van een multinationale groep niet als een economische activiteit kan worden aangemerkt, zolang deze niet eveneens onder dezelfde voorwaarden ook aan derden worden aangeboden.”

Gevraagd naar de *ratio legis* van die definitie verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Het is niet de bedoeling om met dit ontwerp het begrip ‘economische activiteit’ te beperken. Wel is het de bedoeling om de wijze waarop deze woorden worden

¹⁹ Zie <https://www.consilium.europa.eu/media/41667/st14851-fr19.pdf>.

²⁰ Zie adv.RvS 68.342/2 van 27 november 2020 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 20 december 2020 ‘houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen’, opmerking 11, Parl.St. Kamer 2020-21, nr. 55-1683/001, 25-26. Zie ook voetnoot 9 van dat advies: “In dit verband kan, louter bij wijze van voorbeeld, worden gewezen op de rechtspraak van het Hof van Justitie dat bij belastingmaatregelen ter voorkoming en bestrijding van fraude het evenredigheidsbeginsel vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld tegenbewijs te leveren (zie bv. HvJ 19 september 2000, C-177/99 en C-181/99, *Ampafrance SA v. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire en Sanofi Synthelabo v. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, ECLI:EU:C:2000:470, punt 62, HvJ 4 maart 2004, C-334/02, *Commissie v. Frankrijk*, ECLI:EU:C:2004:129, punten 27 en 28 en HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc en Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2006:544, punt 70). C. SANÓ schrijft daarover het volgende in haar doctoraatsproefschrift: ‘The tax payer must be given the possibility of rebutting the legal presumption, thereby escaping the application of the anti-abuse rule. Any limitation to the content of means of (counter)proof available is looked at with disfavour, to the extent to which it renders excessively difficult or even impossible the production of such proof.’ (C. SANÓ, *National Legal Presumptions and European Tax Law*, Wolter Kluwers, 2018, 215). Zie ook: C. SANÓ, “National Tax Law Presumptions and EU Law”, *EC Tax Review* 2014, (194), 202-206 en K. LENAERTS, “The concept of ‘abuse of law’ in the case of the European Court of Justice on Direct Taxation”, *MJ*, 2015/3, 351. K. LENAERTS schrijft: “Last but not least, regarding the principle of proportionality, the national measure at issue must be sufficiently finely calibrated so that it aims only at prohibiting abusive practices. This means that general and irrefutable presumptions establishing that certain transactions constitute abusive practices fail to comply with the principle of proportionality.”

geïnterpreteerd in de (vaste) rechtspraak van het Hof van Justitie weer te geven, teneinde voldoende duiding bij de nationale omzetsbepalingen te bieden.

De noodzaak om de betekenis van deze woorden verder te verduidelijken, volgt uit de ervaring met de kaaimantaks waarin een soortgelijke bepaling is opgenomen. In het verslag van het Rekenhof daaromtrent kan op p 40. onder meer het volgende gelezen worden:

‘Bij de fiscale controles duiken dan ook geregeld interpretatie- en toepassingsproblemen op, bijvoorbeeld bij de kwalificatie als oprichter van een juridische constructie, het begrip ‘daadwerkelijke economische activiteit’, de verhouding tussen de kaaimantaks en dubbelbelastingverdragen, of de kennis over beleggingsinstellingen en gecompartmenteerde instellingen.

Uit heel wat interviews bleek dan ook dat de controleurs een grote behoefte hebben aan meer begeleiding, houvast en praktijkgerichte controlerichtlijnen, eventueel in combinatie met een FAQ-rubriek’

Op basis van die aanbeveling is het dus wenselijk om de woorden ‘economische activiteit’ verder te verduidelijken, teneinde soortgelijke problemen te vermijden als deze die naar boven kwamen in het verslag van het Rekenhof.

Die verdere verduidelijking is aldus gestoeld op de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie op het domein van staatssteun, waarbij een economische activiteit wordt gelijkgesteld met het aanbieden van goederen of diensten op een markt. Zie hiervoor onder meer het arrest van het Hof van Justitie van 16 juni 1987, Commissie/Italië, 118/85, ECLI:EU:C:1987:283, punt 7; arrest van het Hof van Justitie van 18 juni 1998, Commissie/Italië, C-35/96, ECLI:EU:C:1998:303, punt 36; arrest van het Hof van Justitie van 12 september 2000, Pavel Pavlov e.a./Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten, C-180/98–C-184/98, ECLI:EU:C:2000:428, punt 75; Arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Ministero dell’Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punten 107-118 en 125.

De hierboven vermelde definitie wordt bovendien ook soms in fiscale rechtspraak overgenomen. Ter illustratie hiervan kan verwezen worden naar een artikel uit Fiscale Actualiteit nr. 2022/33, pag. 6-12, week 13 - 19 oktober 2022 (...).

Tot slot willen we in herinnering brengen dat de lidstaten bij de omzetting van een richtlijn de vrijheid hebben om vorm en middelen daartoe te kiezen. Met dit ontwerp kiest België er dan ook voor om de woorden ‘economische activiteit’ te interpreteren op de wijze die in de rechtspraak van het Hof van Justitie het meest gangbaar is.

Zelfs indien de invoeging van deze definitie een beperking zou inhouden (wat niet zo is), dan zou deze beperking alsnog in overeenstemming met de richtlijn zijn, gelet op artikel 3 van die richtlijn, dat luidt als volgt:

‘Deze richtlijn vormt geen beletsel voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke bepalingen die tot doel hebben een hoger niveau van bescherming te garanderen voor binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslagen.’”

Het verdient aanbeveling dit te verduidelijken in de memorie van toelichting.

Artikel 25

Bij artikel 25 van het voorontwerp wordt artikel 206/4, derde lid, WIB 92 vervangen om naar luid van de memorie van toelichting te bepalen dat cfc-regels voorrang hebben op eventuele vrijstellingsregels die in de verdragen zijn vastgelegd.

Op de vraag of deze voorrang van de cfc-regels ook geldt ten opzichte van dubbelbelastingverdragen met niet EU-lidstaten die de toepassing van de cfc-bepalingen zouden verhinderen²¹, antwoordde de gemachtigde:

“De comptabiliteit van CFC-bepalingen met dubbelbelastingverdragen is becommentarieerd door de OESO in het kader van de commentaar daterend uit 2017 op het model dubbelbelastingverdrag. In paragraaf 81 van die commentaar stelt de OESO:

‘A significant number of countries have adopted controlled foreign company provisions to address issues related to the use of foreign base companies. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign company legislation conflicted with these provisions. Since such legislation results in a State taxing its own residents, paragraph 3 of Article 1 confirms that it does not conflict with tax conventions. The same conclusion must be reached in the case of conventions that do not include a provision similar to paragraph 3 of Article 1; for the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, the interpretation according to which these Articles would prevent the application of controlled foreign company provisions does not accord with the text of paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify in their conventions, that controlled foreign company legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign company legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention.’

De term ‘voorrang hebben op’ is dan ook mogelijks verwarrend. Wat bedoeld wordt, is dat de toepassing van de CFC-regels niet verhinderd wordt door een dubbelbelastingverdrag omdat er een belasting wordt ingevoerd op inwoners van een land (ook al heeft die betrekking op inkomsten die initieel toegewezen werden aan een buitenlandse entiteit). (...)”

Het verdient aanbeveling deze uitleg op te nemen in de memorie van toelichting.

²¹ Zie de memorie van toelichting over de vorige versie van de cfc-regeling, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3147/001, 17-18.

Artikel 27

De gemachtigde bevestigt dat de bij artikel 27 van het voorontwerp nieuw ingevoegde afdeling IV/1 dient te worden ingevoegd tussen afdeling IV en afdeling IVbis.²²

De gemachtigde stelt voor dat, indien gewenst, in afwijking van model F 4-2-11-1 uit de handleiding wetgevingstechniek, het artikel verder verduidelijkt kan worden als volgt:

“In titel VI, hoofdstuk II, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, wordt tussen afdeling IV en afdeling IVbis een afdeling IV/1 ingevoegd, luidende: (...)”

Met deze suggestie kan worden ingestemd.

Afdeling 7 – Wijzigingen aan het aanslagstelsel dat van toepassing is op de juridische constructies

Algemene opmerking

De kaaimantaks werd ingevoerd door de programmawet van 10 augustus 2015 en gewijzigd bij de programmawet van 26 december 2015. De kaaimantaks bouwt voort op een meldplicht van juridische constructies die werd ingevoerd in 2013. De programmawet van 25 december 2017 voerde een hele reeks aanpassingen aan dit stelsel door, beter gekend als de kaaimantaks 2.0.

De kaaimantaks betreft in beginsel een zogenaamde doorkijkbelasting en heeft als doel inkomsten verkregen via een juridische constructie te belasten in hoofde van de oprichter alsof deze de inkomsten zelf heeft verkregen, in zoverre er binnen hetzelfde belastbare tijdperk geen uitkering van de inkomsten is geweest. Dit stelsel wordt aangevuld met een belasting van de uitkering als dividend in hoofde van de ontvanger, tenzij kan worden aangetoond dat de uitkering bestaat uit inkomsten die in België hun belastingregime hebben ondergaan.

In zijn verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers over de kaaimantaks besluit het Rekenhof dat er ondanks de aangescherpte kaaimantaks 2.0 belangrijke knelpunten blijven, zowel bij de toepassing van deze complexe wetgeving als bij de controles.²³ Het Rekenhof beveelt aan de wetgeving op bepaalde punten aan te passen, de toegang tot gegevens te verbeteren, alle kennis over dit onderwerp te centraliseren, de controles nauwgezet op te volgen en te evalueren en ook de kaaimantaks in zijn geheel te evalueren.

In de memorie van toelichting verwijzen de stellers van het voorontwerp naar dit verslag van het Rekenhof. Het komt de Raad van State voor dat de ontworpen wijzigingen aan de kaaimantaks punctueel van aard zijn. Bovendien blijkt uit de memorie van toelichting niet onmiddellijk dat de kaaimantaks in zijn geheel zou zijn geëvalueerd. Deze aanpak heeft een

²² Zie *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbeveling124.2, (hierna: handleiding wetgevingstechniek), te raadplegen op de internetsite van de Raad van State, (www.raadvst-consetat.be).

²³ Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, *Kaaimantaks*, 5 april 2023, <https://www.ccrek.be/NL/Publicaties/Fiche.html?id=cc6b9a13-2c7b-4355-987e-5cf8dd8fa06c>.

weerslag op de complexiteit, de coherentie en de logica van de belasting in het stelsel van de inkomstenbelastingen. De ontworpen wijzigingen zijn bovendien zeer technisch van aard, zodat alle finesses ervan moeilijk te doorgronden zijn, zeker in een advies dat op vijf werkdagen wordt gegeven. De toetsing ervan aan het gelijkheidsbeginsel is dan ook niet evident.

Zo valt het de Raad van State, afdeling Wetgeving, op dat niet altijd een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen structuren die geveinsd zijn en structuren die geïnspireerd zijn door legitieme doeleinden van vermogensplanning.²⁴

Uit de vaststelling dat over een bepaling van deze afdeling niets wordt opgemerkt, mag daarom niet zonder meer worden afgeleid dat er niets over gezegd kan worden en, indien er wel iets over wordt gezegd, dat er niet méér over te zeggen valt. Het zal aan het Grondwettelijk Hof toekomen om zich in voorkomend geval uit te spreken over de aangevoerde ongrondwettigheden

Artikel 33

1. Het ontworpen artikel 2, § 1, 13°, b), 2°, WIB 92 verwijst naar artikel 29, § 2, WIB 92. Deze bepaling stelt vast welke entiteiten voor de toepassing van de fiscale transparantie (artikel 29, § 1, WIB 92), worden geacht verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid te zijn. De gemachtigde lichtte de verwijzing naar artikel 29, § 2, WIB 92 als volgt toe:

“Artikel 29, § 2, WIB 92 omvat de entiteiten die naar (Belgisch) burgerlijk recht rechtspersoonlijkheid bezitten, maar die in toepassing van artikel 29 WIB 92 fiscaal transparant worden behandeld. De inleidende zin van artikel 29, § 2, WIB 92 ‘worden geacht verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid te zijn’ heeft enkel gevolgen voor de inkomstenbelastingen en werkt niet door naar andere rechtsgebieden.

Het ontworpen artikel 2, § 1, 13°, b), 2°, WIB 92 dat is overgenomen uit het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, beoogt de zogenaamde hybride entiteiten te vatten. Dit zijn entiteiten die rechtspersoonlijkheid bezitten en hierdoor overeenkomstig de Belgische regels als een afzonderlijk te belasten rechtspersoon worden aangemerkt, maar die ondanks het bezit van rechtspersoonlijkheid fiscaal transparant worden behandeld in de thuisstaat. Door deze hybride behandeling van de twee staten, ontstaat er een risico op dubbele niet belasting. Bij de in artikel 29, § 2, WIB 92 bedoelde entiteiten bestaat dit risico niet omdat deze in België transparant worden behandeld.”

Het ontworpen artikel 2, § 1, 13°, b), 3°, WIB 92 verwijst niet naar artikel 29, § 2, WIB 92. Doordat in het ontworpen artikel 2, § 1, 13°, b), 2°, WIB 92 wel wordt vermeld dat het gaat om een “niet in artikel 29, § 2, bedoelde vennootschap” en het ontworpen artikel 2, § 1, 13°, b), 3°, WIB 92 verwijst naar punt 2° van die bepaling, is het niet duidelijk of in het ontworpen artikel 2, § 1, 13°, b), 3°, WIB 92 ook enkel entiteiten worden bedoeld die niet worden genoemd in artikel 29, § 2, WIB 92, of dat hier wel entiteiten met rechtspersoonlijkheid die in toepassing

²⁴ Zie ook adv.RvS 57.064/3 van 7 april 2015 over een wetsvoorstel ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat het belastingstelsel van juridische constructies betreft’, opmerking 7, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0679/003, 8.

van artikel 29, § 2, WIB 92 fiscaal transparant worden behandeld, onder kunnen vallen. De gemachtigde antwoordde als volgt:

“Zoals hierboven aangehaald, worden in artikel 29, § 2, WIB 92 de entiteiten genoemd die rechtspersoonlijkheid bezitten, maar die fiscaal transparant (alsof ze geen rechtspersoonlijkheid hebben) worden behandeld. Deze entiteiten worden niet door de kaaimantaks gevisieerd.”

Uit het antwoord van de gemachtigde blijkt dat het niet de bedoeling is dat de in artikel 29, § 2, bedoelde entiteiten onder het ontworpen artikel 2, § 1, 13°, b), 3°, WIB 92 vallen. Dit zou kunnen worden verduidelijkt in de tekst door ook in het ontworpen artikel 2, § 1, 13°, b), 3°, WIB 92 te verwijzen naar artikel 29, § 2, WIB 92.

2. Artikel 33, 11°, van het voorontwerp voert een weerlegbaar wettelijk vermoeden van oprichterschap in “wanneer men staat opgesomd in het UBO-register, teneinde de problematiek van de moeilijke kwalificatie ‘oprichter’ van een juridische constructie te kunnen verhelpen”, aldus de memorie van toelichting.

Gevraagd aan de gemachtigde of en hoe dit vermoeden in de praktijk valt te weerleggen, antwoordde hij als volgt:

“Wij zijn van mening dat dit geen nieuw probleem is. Ook vandaag is het mogelijk dat een rijksinwoner wordt aangemerkt als oprichter terwijl de kans bestaat dat deze nooit kan genieten van de inkomsten van de juridische constructie.

Over de mogelijkheden om het vermoeden of de kwalificatie als oprichter te weerleggen, werd dan ook destijds uitvoerig ingegaan in de memorie van toelichting bij de programmawet van 1 juli 2015 (Parl. Doc 54 1125/001, p.44-45):

‘Het hierboven uiteengezette vermoeden van de verdeling van inkomsten kan door elke oprichter worden weerlegd voor zover wordt aangetoond aan welke andere persoon en in welke verhouding de door de juridische constructie verkregen inkomsten moeten worden toegekend.

Een rijksinwoner kan ook ontkomen aan een kwalificatie als oprichter van een juridische constructie door bijvoorbeeld onherroepelijk te verzaken aan elk voordeel vanuit de juridische constructie en een brief van de vertegenwoordiger van de juridische constructie of de beheerder voor te leggen, waarin wordt vermeld dat deze persoon of zijn erfopvolgers op geen enkele moment en op geen enkele manier enig voordeel zullen kunnen verkrijgen dat wordt toegekend door de juridische constructie.’

Deze mogelijkheden om het vermoeden of de kwalificatie als oprichter te weerleggen blijven natuurlijk bestaan en worden door dit ontwerp niet ongedaan gemaakt. Het is inderdaad zo dat de trustee geen info mag geven over derden, maar men zal wel de nodige informatie kunnen verkrijgen over zichzelf.

Wij zijn dan ook van mening dat het wettelijk vermoeden dat door de registratie in het UBO register is ontstaan, de situatie niet dermate doet veranderen dat het noodzakelijk wordt om bijkomende mogelijkheden te moeten voorzien. Ook vandaag zijn er verschillende mogelijkheden om als oprichter te worden aangemerkt, toch leidt dit in de praktijk niet tot dubbele belasting. Daarnaast gaan we er vanuit dat de registratie in het UBO register geen arbitrair gegeven is en dat de drempels die bestaan vooraleer men in het UBO register wordt opgenomen voldoende hoog zijn.

(...)"

De memorie van toelichting waarnaar de gemachtigde in zijn antwoord verwijst, bevat eveneens de volgende passage: "Er wordt een wettelijk vermoeden ingevoerd dat de oprichter of oprichters van een juridische constructie de rechtstreekse begunstigden zijn van de voormelde inkomsten."²⁵ De oprichter wordt met andere woorden ook vermoed de begunstigde te zijn. Indien men deze kwalificatie van oprichter wil weerleggen, kan dit, volgens de door de gemachtigde geciteerde passage uit de memorie van toelichting, door te verzaken aan elk voordeel en dit via een brief voor te leggen.

Met de thans ontworpen regeling wordt een ander weerlegbaar vermoeden ingevoerd, namelijk dat, behoudens tegenbewijs, een natuurlijke persoon die in een centraal register van uiteindelijke begunstigden als een uiteindelijke begunstigde wordt aangemerkt, wordt vermoed de oprichter van deze juridische constructie te zijn. Gevraagd naar de mogelijkheid tot weerlegging van dit vermoeden van oprichterschap in hoofde van een uiteindelijke begunstigde, verwijst de gemachtigde aldus naar dezelfde passage als voor de weerlegging van het vermoeden van begunstiging in hoofde van een oprichter. Deze verwijzing lijkt als gevolg te hebben dat de begunstigden die in het UBO-register vermeld staan voor de volgende "keuze" worden gesteld:

- ofwel (bijvoorbeeld) de "mogelijkheid" om onherroepelijk te verzaken aan elk voordeel vanuit de juridische constructie mét een brief van de vertegenwoordiger van de juridische constructie of de beheerder, waarin wordt vermeld dat deze persoon of zijn erfopvolgers op geen enkel moment en op geen enkele manier enig voordeel zullen kunnen verkrijgen dat wordt toegekend door de juridische constructie.²⁶ Een begunstigde van een legitieme constructie lijkt aldus zijn begunstiging te verliezen bij de weerlegging van zijn oprichterschap op basis van het UBO-register;
- ofwel niet te verzaken aan zijn begunstiging als begunstigde en aldus op grond van de vermoede kwalificatie als oprichter in beginsel te worden belast op alle inkomsten die de juridische constructie verkrijgt, ongeacht het werkelijke voordeel dat de begunstigde kan verkrijgen en in de veronderstelling dat deze loutere begunstigde ook een volledig zicht kan hebben op de inkomsten van de juridische constructie (gelet op de aangifteplicht).

²⁵ Memorie van toelichting bij het ontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 10 augustus 2015, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1125/001, 32.

²⁶ Ervan uitgaande dat de beheerder van een juridische constructie kan bevestigen dat de erfgenamen van deze begunstigde inderdaad ook niet zelf begunstigden zijn. Indien zij immers wel als begunstigden zouden zijn aangeduid, kan de beheerder geen dergelijke brief bezorgen en kan de begunstigde die wenst te verzaken de vereiste brief ook niet voorleggen.

Gelet op de potentieel verregaande fiscale gevolgen van een niet-verzaking aan de begunstiging door een begunstigde van een legitieme juridische constructie, is het denkbaar dat deze belastingplichtige zich gedwongen zal zien om van zijn begunstiging afstand te doen als weerleggingsmogelijkheid van het vermoeden van oprichterschap. De vraag rijst of deze dwingende gevolgen voor een loutere begunstigde van een legitieme juridische constructie daadwerkelijk met de ontworpen regeling worden beoogd. De weerleggingsmogelijkheden van het wettelijke vermoeden worden overigens niet vermeld in de ontworpen regeling, noch in de bijhorende memorie van toelichting. In het licht van een significante uitbreiding van het vermoeden van oprichterschap, verdient het dan ook aanbeveling om weerleggingsmogelijkheden toegespitst op de specifieke situatie van dit wettelijk vermoeden op te nemen in de memorie van toelichting.

Het komt de Raad van State alvast voor dat de weerlegging van dit wettelijk vermoeden zeer moeilijk is en op gespannen voet staat met onder andere het evenredigheidsbeginsel, dat vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld een tegenbewijs te leveren.²⁷

3. Artikel 33, 11°, van het voorontwerp bepaalt “[b]ehoudens tegenbewijs wordt een natuurlijke persoon (...), vermoed de oprichter van de oprichter van deze juridische constructie te zijn”. De gemachtigde bevestigde dat dit om een redactionele fout gaat die als volgt zal worden gecorrigeerd:

“vermoed de oprichter ~~van de oprichter~~ van deze juridische constructie te zijn”.

4. Gevraagd naar de mogelijke samenloop waarbij inkomsten onderworpen kunnen worden zowel aan artikel 19bis WIB 92 als aan de kaaimantaks, zoals bijvoorbeeld in het geval van interestinkomsten uit een *fonds dédié*, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“(…) In de praktijk (wordt) vastgesteld dat *fonds dédiés* worden gebruikt om aandelenportefeuilles in onder te brengen, niet zozeer om obligaties in aan te houden. Hierdoor lijkt een dergelijke samenloop in de praktijk eerder onwaarschijnlijk te zijn.

In het theoretische geval er toch samenloop zou zijn, heeft zowel artikel 19bis WIB 92 als artikel 18 WIB 92 tot gevolg dat op dit roerend inkomen 30 pct. roerende voorheffing moet worden ingehouden, behalve natuurlijk indien de inkomsten reeds eerder via de kaaimantaks belast werden en dus via artikel 21, 12°, WIB 92 kunnen worden vrijgesteld.

Het enige probleem dat volgt uit een dergelijke samenloop is dus een theoretisch classificatieprobleem. Het betreffen dan inkomsten die zowel als dividenden (artikel 18 WIB 92) en als interesten (artikel 19bis WIB 92) kunnen worden aangemerkt. Praktisch vormt dat geen probleem omdat het RV tarief (of inkomstenbelastingtarief) voor beiden hetzelfde is. In het geval de toepassing van artikel 18 WIB 92 en artikel 19bis WIB 92 tot een ander bedrag aan roerend inkomen leidt, moet het hoogste van de twee bedragen worden genomen.

Een redenering die is gegrond op het idee dat je hierdoor hetzelfde inkomen twee keer aan roerende voorheffing zou moeten onderwerpen, houdt evenwel geen steek. Het is

²⁷ Zie voetnoot 20.

niet omdat een uitkering op twee verschillende wijzen als een roerend inkomen wordt aangemerkt, dat hierop een dubbele belasting van toepassing zou zijn.”

Uit deze toelichting blijkt dat – hoewel volgens de gemachtigde in de praktijk onwaarschijnlijk – een samenloop tussen de kaaimantaks en artikel 19bis WIB 92 niet is uitgesloten, doch niet uitdrukkelijk in de wet is geregeld.²⁸ De stellers van het voorontwerp dienen te voorzien in een wettelijke regeling waarin deze samenloop duidelijk wordt behandeld.

Artikel 34

1. Het ontworpen artikel 5/1, § 1, tweede lid, WIB 92 luidt als volgt:

“In afwijking van het eerste lid zijn de inkomsten die werden verkregen door een dochterconstructie, slechts belastbaar in hoofde van de rijksinwoner die de oprichter is van de dochterconstructie, in de mate dat die oprichter via een tussenconstructie of een keten van tussenconstructies onrechtstreeks houder is van de juridische of economische rechten van de aandelen van de dochterconstructie.”

Aan de gemachtigde werd gevraagd of voor tussenketens een risico van dubbele belasting rijst nu met een tussengeplaatste “normale vennootschap” reeds belast inkomen in hoofde van een onderliggende juridische constructie kan “verdwijnen” uit het zicht van de kaaimantaks wanneer het wordt uitgekeerd aan de normaal belaste entiteit, om later bij een juridische constructie in de keten terug op te duiken, nu de keten niet langer wordt doorbroken en “stopt” bij de normale vennootschap, maar eigenlijk “herleeft”. De gemachtigde verklaarde dienaangaande:

“Dat inkomen kan ‘verdwijnen’ uit het zicht van de kaaimantaks, maar niet uit het zicht van de belastingplichtige, die steeds de vrijstelling van dit roerend inkomen kan vragen op grond van artikel 21, 12° WIB 92. Het toepassingsgebied van deze bepaling werd in dit ontwerp verruimd. Hierdoor zijn wij van mening dat de ‘herleving’ waarnaar u verwijst het risico op dubbele belasting niet doet toenemen. Er is dus inderdaad een grote mate van overlap tussen het ontworpen artikel 5/1, § 1, derde lid, WIB 92 en het ontworpen artikel 21, 12°, WIB 92.”

Het verdient aanbeveling deze uitleg op te nemen in de memorie van toelichting. Wel valt op te merken dat het antwoord van de gemachtigde vooronderstelt dat de belastingplichtige in de praktijk een goed zicht heeft op de volledige keten.

²⁸ Zie over de samenloop tussen de kaaimantaks en artikel 19bis WIB 92 E. VERSTRAELEN, *De fiscale analyse van geregementeerde instellingen voor collectieve belegging naar Belgisch Recht in een Europese context*, Larcier, Intersentia, Brussel, 2020, 525 tot 529, nrs. 749 en 754 tot 756.

2. Het ontworpen artikel 5/1, § 3, eerste lid, b), WIB 92 (artikel 34, 7°, van het voorontwerp) bepaalt dat artikel 5/1, § 1, WIB 92 niet van toepassing is wanneer er wordt aangetoond dat de juridische constructie een wezenlijke economische activiteit uitoefent, ondersteund door personeel, uitrusting, activa en gebouwen en haar inkomsten in hoofdzaak hieruit behaalt (de *substance*-uitsluiting). Het ontworpen artikel 5/1, § 3, tweede lid, WIB 92 (artikel 34, 8°, van het voorontwerp) definieert economische activiteit als “het aanbieden van goederen of diensten op een bepaalde markt”.

Aan de gemachtigde werd gevraagd of roerende inkomsten meespelen bij de beoordeling of er voldoende economische activiteit is en zo aan de voorwaarden van de *substance*-uitsluiting is voldaan.²⁹ Hierop werd geantwoord:

“De mate waarin de juridische constructie roerende inkomsten verkrijgt, is uiteraard relevant bij de beoordeling of aan de substance clause is voldaan. Hierbij moet er een onderscheid gemaakt worden tussen enerzijds roerende inkomsten die voortkomen uit goederen en kapitalen die worden gebruikt voor het uitoefenen van wezenlijke economische activiteit van de juridische constructie, en anderzijds de roerende inkomsten die voortkomen uit goederen en kapitalen die niet gerelateerd zijn aan de uitoefening van de wezenlijke economische activiteit.”

Hetzelfde geldt voor onroerende inkomsten:

“Het onderscheid tussen roerend inkomen, onroerend inkomen, beroepsinkomen en divers inkomen wordt pas relevant wanneer de kaaimantaks daadwerkelijk wordt toegepast en de inkomsten van de juridische constructie in hoofde van de oprichter – rijksinwoner worden belast.

Wanneer echter wordt onderzocht of de kaaimantaks toepassing kan vinden, bv. bij het onderzoek of aan de 15 pct. grens is voldaan of bij het onderzoek of er voldoende substantie aanwezig is, wordt de juridische constructie wel als een afzonderlijke rechtspersoon aangemerkt. Net zoals bij het onderzoek of aan de 15 pct. grens is voldaan, alle inkomsten in aanmerking worden genomen en het onderscheid tussen roerend inkomen, onroerend inkomen, beroepsinkomen en divers inkomen niet relevant is, is dit ook zo bij de substantietest. Ook dan wordt geen onderscheid gemaakt tussen roerend inkomen, onroerend inkomen, beroepsinkomen en divers inkomen.”

Deze verduidelijkingen dienen in de memorie van toelichting te worden opgenomen.

Artikel 35

Volgens de memorie van toelichting wordt het in artikel 5/1, § 2, WIB 92 voorziene regime overgeheveld naar het ontworpen artikel 18, eerste lid, 3°/1, WIB 92 (artikel 34, 5°, en artikel 35, 2°, van het voorontwerp).

²⁹ Memorie van toelichting bij de programmawet van 10 augustus 2015, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1125/001, 41.

In het ontworpen artikel 18, eerste lid, 3°/1, WIB 92 wordt voor de bepaling van wat een juridische constructie is niet meer verwezen naar artikel 2, 13°, a) en b), WIB 92. De gemachtigde gaf aan dat hier geen betekeniswijziging mee wordt bedoeld:

“Het is inderdaad beter om in het ontworpen artikel 18, eerste lid, 3°/1, WIB 92 te verwijzen naar artikel 2, 13°, a) en b), WIB 92 voor de bepaling wat een juridische constructie is. Het ontwerp zal in die zin aangepast worden.”

Hiermee kan worden ingestemd.

Aan de gemachtigde werd gevraagd of het de bedoeling is in een gelijkaardige uitzondering te voorzien als in het huidige artikel 5/1, § 2, tweede lid, WIB 92.³⁰

“Neen, deze uitzondering wordt niet meer als dusdanig voorzien. Uit het verslag van het Rekenhof blijkt dat de huidige wetgeving de oprichters er niet toe aanzet om de juridische constructies of de activa ervan naar België over te brengen. Met dit ontwerp wordt beoogt om de overbrenging van deze activa naar België beter aan te moedigen.”

Het verdient aanbeveling deze toelichting in de memorie van toelichting op te nemen.

Artikel 36

Artikel 36, 2°, van het voorontwerp strekt ertoe artikel 21, tweede lid, WIB 92 als volgt te vervangen: “Voor de toepassing van het eerste lid, 12°, en artikel 5/1, § 1, derde lid, worden de oudst verkregen inkomsten geacht eerst te zijn uitgekeerd, en worden de inkomsten geacht in België hun belastingregime niet te hebben ondergaan, indien deze krachtens dit Wetboek of een verdrag worden vrijgesteld.”

Op basis van het bestaande artikel 21, eerste lid, 12°, WIB 92 worden uitgekeerde inkomsten niet als een roerend inkomen aangemerkt wanneer inkomsten worden uitgekeerd die voordien reeds in België hun belastingregime hebben ondergaan in hoofde van de oprichter. Eerder werd gesteld dat hieronder ook de Belgische vrijstelling van inkomsten valt (bv. ook op grond van een dubbelbelastingverdrag).³¹

³⁰ Huidig artikel 5/1, § 2, tweede lid, WIB 92 luidt: “Deze paragraaf is niet van toepassing op overdrachten naar een Staat waarmee België een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, of een akkoord heeft gesloten inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden, of die samen met België deelneemt aan een ander bilateraal of multilateraal gesloten juridisch instrument, op voorwaarde dat deze overeenkomst, dit akkoord of dit juridisch instrument de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden tussen de akkoord sluitende Staten mogelijk maakt.”

³¹ BA. PEETERS, G. VERACHTERT, m.m.v. L. VANNESTE, “Heffingsregels” in BA. PEETERS en G. VERACHTERT (eds.), *De kaaimantaks: panta rhei*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, 576. Zie ook de memorie van toelichting bij de programmawet van 10 augustus 2015, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1125/001, 41, waarin wordt gesteld: “Bovendien worden die inkomsten ten name van de natuurlijke personen belast volgens de normale regels die voor hen gelden inzake personenbelasting, met inbegrip van bijvoorbeeld het bevrijdende karakter van de roerende voorheffing.”

Het ontworpen artikel 21, tweede lid, WIB 92 stelt nu dat door de juridische constructie uitgekeerde inkomsten geacht worden in België hun belastingregime *niet* te hebben ondergaan, *indien* deze krachtens het WIB 92 of een internationaal verdrag worden vrijgesteld. Hiermee worden de gevolgen van de doorkijkbelasting selectief geneutraliseerd en worden bepaalde uitkeringen als dividend belastbaar terwijl zij dat onder de bestaande regeling niet zijn.

In het licht van het gelijkheidsbeginsel rijst de vraag of hiermee een verantwoordbaar verschil in behandeling ontstaat op het niveau van de gevolgen van de fiscale transparantie die van toepassing is op entiteiten waarvan de fiscale transparantie zijn grondslag al dan niet vindt in de kaaimantaks. Als voorbeeld van een fiscaal transparante entiteit zonder grondslag in de kaaimantaks kan worden gedacht aan een burgerlijke maatschap.³² In dit voorbeeld van fiscale transparantie wordt de vrijstelling wél toegepast.

Het aangehaalde verschil in behandeling doet zich bovendien voor in een grensoverschrijdende context, waarbij de entiteiten die hun fiscale transparantie gesteund zien op de kaaimantaks in beginsel een internationale dimensie kennen. In het licht hiervan zal er ook moeten over worden gewaakt dat eventuele beperkingen aan de vrijheid van vestiging of het vrije verkeer van kapitaal die uit de voorgestelde regeling voortvloeien, kunnen worden verantwoord.³³ Hierbij moet worden nagegaan of het evenredigheidsbeginsel wordt geëerbiedigd bij een regeling die uitgekeerde inkomsten belast, indien deze inkomsten eerder zijn vrijgesteld op basis van internrechtelijke of verdragsrechtelijke regels.

Wat specifiek de vrijstelling van de inkomsten op grond van verdragen betreft, werd aan de gemachtigde gevraagd of deze zo dient te worden begrepen dat een verdragsvrijstelling buiten spel wordt gezet.

Hieromtrent antwoordde de gemachtigde:

“Nee de verdragsvrijstelling wordt niet buiten spel gezet. Wel zullen wanneer deze bij verdrag vrijgestelde inkomsten, vervolgens worden uitgekeerd als dividend, deze dividenden niet zo maar op grond van artikel 21, 12° WIB 92 kunnen worden vrijgesteld. Voor de toepassing van het verdrag zijn de verkrijging van de inkomsten en de uitkering als dividenden twee afzonderlijke gebeurtenissen.

Dit kan worden geduid aan de hand van het volgende voorbeeld. De Franse SCI (Société Civile Immobilière) is een fiscaal translucide burgerlijke vastgoedvennootschap met rechtspersoonlijkheid. Bij een SCI-constructie wordt de vennootschap eigenaar van het onroerend goed en bezitten de vennoten deelbewijzen. In principe is de SCI in Frankrijk fiscaal transparant. Dit betekent dat de vennoten in Frankrijk worden belast alsof zij rechtstreeks eigenaar zijn van het onroerend goed. Ten gevolge van de aanwezigheid van rechtspersoonlijkheid wordt deze vennootschap vanuit Belgische bril in beginsel als een afzonderlijk belastbare persoon aanzien. Hierdoor valt deze rechtsvorm in het toepassingsgebied van de kaaimantaks wanneer de aandeelhouders Belgische rijksinwoners zijn.

³² A. HAELTERMAN, “Maatschap, UBO en fiscaliteit: water en vuur?”, in F. HELLEMANS, B. KEIRSBILCK, R. VAN RANSBEECK (eds.), *Maatschap en aanverwante rechtsvormen*, Brugge, die Keure, 2022, 276.

³³ Zie voor toelichting hieromtrent en rechtspraak van het Hof van Justitie en het EVA-Hof: adv.RvS 57.064/3 van 7 april 2015, voornoemd, opmerkingen 10 tot 10.2, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0679/003, 9 tot 11.

Wanneer deze SCI inkomsten uit het vastgoed verkrijgt, worden deze in principe in toepassing van artikel 5/1 WIB 92 in hoofde van de oprichter belast. Het dubbelbelastingverdrag bepaalt echter dat de inkomsten van de onroerende goederen worden belast in het land waar de onroerende goederen zijn gelegen. Het dubbelbelastingverdrag voorkomt dus dat die inkomsten daadwerkelijk in België worden belast. Aan die verdragsvrijstelling wordt dus door de kaaimantaks niet geraakt.

Wanneer deze inkomsten vervolgens worden uitgekeerd als dividend aan een Belgisch rijksinwoner dan heeft het ontwerp tot gevolg dat artikel 21, 12°, WIB 92 niet kan worden ingeroepen om dit dividend vrij te stellen. Dit voorkomt natuurlijk niet dat eventuele andere bepalingen in het WIB 92 of het dubbelbelastingverdrag kunnen worden ingeroepen.

Merk hierbij op dat de situatie net dezelfde is indien de kaaimantaks niet van toepassing zou zijn. Ook dan heeft de verdragsvrijstelling van de verkregen inkomsten geen impact op de fiscale behandeling van de uitkering van deze inkomsten als dividend.”

Gelet op de beperkte tijd waarover de Raad van State voor zijn onderzoek beschikt en de complexiteit van de problematiek, is het niet mogelijk om hierop in dit advies nader in te gaan.

Afdeling 8 – Aftrekbepierking van de jaarlijkse taks op de kredietinstellingen, de collectieve beleggingsinstellingen en de verzekeringsondernemingen

Deze afdeling geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

HOOFDSTUK 4 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE ACCIJNZEN

Afdeling 1 – Wijzigingen van de programmawet van 27 december 2004

Artikel 46

1. Aan de gemachtigde werden vragen gesteld met betrekking tot de huidige versie van artikel 429, § 5, 1), van de programmawet van 27 december 2004.

Zo lijkt vooreerst geen rekening te zijn gehouden met de wijziging van dat artikel 429, § 5, 1), door artikel 66 van de wet van 20 november 2022 ‘houdende diverse fiscale en financiële bepalingen’, met inwerkingtreding op 19 maart 2022 (volgens artikel 68 van dezelfde wet).

De gemachtigde antwoordde:

“De wet van 20 november 2022 voorziet inderdaad [in] een inwerkingtreding op 19/03/2022. Artikel 429, § 5, 1), werd echter gewijzigd met artikel 22 van de wet van 25 november 2021 houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit. De inwerkingtreding van deze wijziging was aanvankelijk voorzien op 1/1/2022. Maar de datum van inwerkingtreding werd nadien gewijzigd naar 1/1/2023 met artikel 37 van de programmawet van 27 december 2021. Er werd bijgevolg rekening gehouden met artikel 22 van de wet van 25 november 2021 houdende fiscale en sociale vergroening van

de mobiliteit als zijnde de meeste recent aangebrachte wijziging aan artikel 429, § 5, 1), van de programmawet van 27 december 2004 (inwerkingtreding 1/1/2023).”

Daarnaast is aan de gemachtigde voorgelegd of niet eerder dient te worden overgegaan tot een wijziging van de tweede zin van het eerste lid van artikel 429, § 5, 1), van de programmawet van 27 december 2004 (in plaats van de eerste zin).

De gemachtigde antwoordde:

“Er moet inderdaad een aanpassing aan het ontworpen artikel 46 gebeuren. Niet enkel de eerste zin maar ook de tweede zin moet worden vervangen. De tekst zal in die zin worden aangepast.”

Bij de consultatie van verschillende wetgevingsdatabanken stelt de Raad van State vast dat er rechtsonzekerheid bestaat over de huidige versie van artikel 429, § 5, 1), van de programmawet van 27 december 2004.

Het is dan ook raadzaam om, ter wille van de rechtszekerheid, de bepaling volledig te vervangen door de beoogde tekstversie.

2. Aan de gemachtigde werd gevraagd om nadere toelichting te geven met betrekking tot de bestaande vrijstelling die de consumptie van fossiele brandstoffen verder aanmoedigt. De vraag rijst namelijk of een verdergaande verlaging van de vrijstelling meer aangewezen is in het licht van de artikelen 10, 11 en 23, derde lid, 4°, van de Grondwet.

De gemachtigde antwoordde:

“Het voordeel voor professionele diesel werd door deze regering al op verschillende momenten verlaagd. Een eerste verlaging werd doorgevoerd met ingang vanaf 1 januari 2022, een tweede verlaging met ingang vanaf 1 januari 2023. In het kader van het conclaaf werd nu beslist om opnieuw een verlaging door te voeren vanaf 2024. Hiermee geven we het duidelijke signaal dat subsidies voor fossiele brandstoffen geleidelijk worden afgebouwd.”

Artikel 23, derde lid, 4°, van de Grondwet, dat inzake de bescherming van het gezond leefmilieu een standstill-verplichting inhoudt, staat eraan in de weg dat de bevoegde wetgever het beschermingsniveau dat wordt geboden door de van toepassing zijnde wetgeving in aanzienlijke mate vermindert, zonder dat daarvoor redenen zijn die verband houden met het algemeen belang.³⁴

Voor zover de fiscale regeling zoveel mogelijk een “1 op 1 omzetting” vormt van de huidige regeling, hetgeen binnen de beperkte onderzoekstermijn niet kon worden nagegaan, kan worden aangenomen dat er geen aanzienlijke achteruitgang is van het beschermingsniveau en dat de regeling in overeenstemming is met artikel 23, derde lid, 4°, van de Grondwet.³⁵

³⁴ GwH 3 december 2015, nr. 175/2015, B.4.2.

³⁵ Zie adv. RvS 70.434/1-2-3-4-VR van 17 november 2021 over een ontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 27 december 2021, opmerking 1 bij de artikelen 43 en 44, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2349/001, 236.

Afdeling 2 – Wijziging van de wet van 3 april 1997 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak

Algemene opmerking

Gevraagd of het krachtens de overeenkomst tot oprichting van de Belgisch-Luxemburgse Economische Unie (BLEU) verplichte overleg in de schoot van het Comité van Ministers van de BLEU al heeft plaatsgevonden, verklaarde de gemachtigde:

“De teksten werden al besproken met de betrokken collega’s van Luxemburg en ze worden eerstdaags voorgelegd aan de BLEU-Douaneraad en het Comité van Ministers.”

De stellers van het voorontwerp moeten erop toezien dat deze vormvereiste wordt vervuld.

Artikel 47

1. Aan de gemachtigde werd gevraagd hoe de ambitie om tot een “rookvrije generatie” te komen (waardoor inkomsten uit tabak zouden moeten terugvallen tot nul euro) kan worden verzoend met de budgettaire doelstelling (een budgettaire meeropbrengst van 50.000K euro vanaf 2024).

Hierop antwoordde de gemachtigde:

“De doelstelling van de regering met betrekking tot een rookvrije generatie moet worden gezien als het zo veel als mogelijk voorkomen dat jongeren *beginnen* met roken. De inzet is dus voornamelijk op het vermijden dat niet-rokers beginnen met roken. Op een heel lange termijn, wanneer er geen rokers meer zijn, leidt dit logischerwijze tot een terugvallen van de accijnsinkomsten, en ook tot een daling van de uitgaven in volksgezondheid voor wat betreft de tabaksgerelateerde gezondheidskosten.

Maar dat neemt niet weg dat op korte termijn een verhoging van de accijnzen leidt tot een verhoging van de accijnsinkomsten. Inzetten op het voorkomen dat jongeren beginnen roken, betekent niet dat alle huidige bestaande rokers onmiddellijk stoppen met roken. Hierbij is het wel belangrijk om op te merken dat er in onze budgettaire berekeningen al rekening wordt gehouden met een hogere prijselasticiteit, en dus met een daling van de verkochte volumes. We rekenen dus al op het feit dat een gedeelte van de rokers zal stoppen of minder zal roken door het beleid van de regering.”

Het verdient aanbeveling deze uitleg op te nemen in de memorie van toelichting.

2. Gevraagd waarom de accijnzen op sigaren niet worden verhoogd, rekening houdende met de doorlooptijd van de productie ervan (zoals vermeld in het verslag van de inspecteur van Financiën), antwoordde de gemachtigde:

“De doorlooptijd in de productie van sigaren is veel langer dan voor sigaretten en rooktabak. We hebben deze legislatuur al een accijnsverhoging doorgevoerd voor sigaren (wat al verschillende jaren niet meer was gebeurd), maar het is geen goed beleid om dit jaarlijks te doen in het kader van de programmawet aangezien dit in de praktijk betekent dat grote hoeveelheden sigaren moeten worden vernietigd omdat ze nog oude fiscale

kentekens bevatten. Er is in het kader van dit conclaaf niet beslist om een verhoging op langere termijn te voorzien.

Het anti-tabaksbeleid van de regering streeft naar een rookvrije generatie, door roken steeds minder aantrekkelijk en toegankelijk te maken voor jongeren die (nog) niet roken. Hiervoor richt de maatregel zich op sigaretten, roltabak en nieuwe tabaksproducten, die – in tegenstelling tot sigaren – meer aantrekkelijk zijn voor beginnende rokers.

Uit de Rookenquête van de Stichting tegen Kanker blijkt dat het tabaksproduct bij uitstek bij rokers de gewone sigaret is, gevolgd door de elektronische sigaret en rooktabak.”

Het verdient aanbeveling deze uitleg op te nemen in de memorie van toelichting.

Artikelen 52 en 53

1. Volgens de memorie van toelichting zouden de definities in het voorontwerp van “verhit tabaksproduct” (artikel 52) en van “e-vloeistof” (artikel 53) in lijn zijn met de definities gebruikt in de relevante wetgeving inzake volksgezondheid. Aangezien noch in de definities zelf, noch in de memorie van toelichting wordt verwezen naar deze relevante wetgeving, werd de gemachtigde om nadere toelichting gevraagd.

De gemachtigde verduidelijkte het volgende voor “verhit tabaksproduct”:

“De definitie van verhit tabaksproduct is terug te vinden in de Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2022/2100 van de Commissie van 29 juni 2022 tot wijziging van Richtlijn 2014/40/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de intrekking van bepaalde vrijstellingen met betrekking tot verhitte tabaksproducten. Uit contacten met de FOD Volksgezondheid is gebleken dat deze definitie eveneens zal worden opgenomen in het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 5 februari 2016 betreffende het fabriceren en het in de handel brengen van producten op basis van tabak en voor roken bestemde kruidenproducten.”

Deze verwijzing naar de relevante wetgeving wordt het best opgenomen in de memorie van toelichting.

De gemachtigde verduidelijkte het volgende voor “e-vloeistof”:

“Hier kan worden verwezen naar de definities zoals vermeld in artikel 2 van het koninklijk besluit van 28 oktober 2016 betreffende het fabriceren en het in de handel brengen van elektronische sigaretten, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 7 november 2022.”

Ook deze verwijzing naar relevante definities wordt het best opgenomen in de memorie van toelichting.

2. De definitie van “e-vloeistof” (artikel 53 van het ontwerp) omvat tevens “nicotinevrije vloeibare substantie[s]”. Aan de gemachtigde is gevraagd hoe wordt verantwoord dat deze substanties, die worden gebruikt in een elektronische sigaret, zonder de vereiste van een

verslavend en schadelijk effect te hebben, aan de accijnzen op tabak worden onderworpen.³⁶ In de memorie van toelichting bij artikel 47 van het voorontwerp wordt nochtans melding gemaakt van “nieuwe tabaksproducten op de markt die net zoals de bestaande tabaksfabricaten een verslavend en schadelijk effect hebben”.

Hierop antwoordde de gemachtigde:

“Inderdaad, maar dit is wel degelijk het geval. Hiervoor kan worden verwezen naar het advies nr. 9549 van de Hoge Gezondheidsraad van juni 2022 waarin wordt vermeld dat ‘de normen die gelden voor nicotinehoudende e-vloeistoffen ook moeten gelden voor nicotinevrije e-vloeistoffen en ingrediënten’.

Daarnaast kan worden verwezen naar de argumentatie zoals opgenomen in het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 7 november 2022 tot wijziging van het koninklijk besluit van 28 oktober 2016 betreffende het fabriceren en het in de handel brengen van elektronische sigaretten waarin dieper wordt ingegaan op het begrip ‘soortgelijk product’ en waarbij wordt benadrukt dat de aanwezigheid van nicotine niet het enige criterium is om in beschouwing te nemen voor het bepalen van het soortgelijk karakter van producten.”

Het verdient aanbeveling om deze verduidelijking op te nemen in de memorie van toelichting.

Artikel 54

Ter wille van de leesbaarheid van de tekst en omwille van de rechtszekerheid, dient ervoor te worden gezorgd dat de wetshistoriek die wordt toegevoegd aan artikel 10, § 1, van de wet van 3 april 1997 ‘betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak’ zoals vermeld in artikel 54 van het voorontwerp, de wetshistoriek is van artikel 10, § 1, en niet die van artikel 10.

Artikel 57

Zoals hiervoor is opgemerkt, is de adviesaanvraag op vijf werkdagen onontvankelijk wat betreft artikel 57 van het voorontwerp. Deze bepaling wordt dan ook niet onderzocht.

Afdeling 3 – Inwerkingtreding

Deze afdeling geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

³⁶ Zie ook adv.RvS 72.095/1/V van 16 september 2022 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 7 november 2022 ‘tot wijziging van het koninklijk besluit van 28 oktober 2016 betreffende het fabriceren en het in handel brengen van elektronische sigaretten’, opmerkingen 5.1 tot 5.4 waar de Raad van State in het licht van het gelijkheidsbeginsel vragen stelt omtrent de gelijke behandeling van e-sigaretten bestemd voor de consumptie van nicotinevrije damp.

HOOFDSTUK 5 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDEAfdeling 1 – Verlaagd btw-tarief met betrekking tot de afbraak en heropbouw van gebouwen op het hele Belgische grondgebiedAlgemene opmerkingen

1. Deze afdeling van het voorontwerp strekt tot een hertekening in 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 diensten bij die tarieven’ (hierna: KB nr. 20) van de voorwaarden voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief van 6% met betrekking tot een permanente regeling voor de afbraak en heropbouw van gebouwen. De nieuwe regeling vervangt twee regelingen die vandaag gelden.

Enerzijds geldt sinds 1 januari 2007 een permanente regeling van een verlaagd btw-tarief van 6% voor de afbraak en heropbouw van woningen in 32 stadsgebieden. De toepassing is niet gebonden aan enige voorwaarde van sociale aard. Die regeling betreft de afbraak en heropbouw voor de bouwheer en is niet van toepassing op de levering van gebouwen door bouwpromotoren.

Anderzijds geldt van 1 januari 2021 tot en met 31 december 2023 een tijdelijke regeling van een verlaagd btw-tarief van 6% voor de afbraak en heropbouw van woningen over het hele Belgische grondgebied, met uitzondering van de 32 stadsgebieden. Voor de toepassing van deze regeling gelden specifieke voorwaarden van sociale aard. Het betreft de afbraak en heropbouw voor de bouwheer, maar ook de levering van gebouwen door bouwpromotoren.

De thans ontworpen permanente regeling zal gelden voor het hele Belgische grondgebied, en is onderworpen aan de voorwaarden van sociale aard van de bestaande tijdelijke regeling en aan het materiële toepassingsgebied van de bestaande permanente regeling (namelijk enkel voor de afbraak en heropbouw voor de bouwheer en geen levering van een goed door een bouwpromotor).

2. In het licht van het gelijkheidsbeginsel rijst een aantal vragen bij de verantwoording in de memorie van toelichting van de ontworpen regeling.

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.³⁷ Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels

³⁷ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017,

van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

2.1. Zo wordt een verschil in behandeling ingevoerd tussen enerzijds de dienstverrichting in de bouwsector (op verzoek van een bouwheer, die onder het verlaagde btw-tarief van 6% kan vallen volgens de ontworpen regeling) en anderzijds de levering van een goed zoals een gebouw (door een bouwpromotor, die niet langer onder een verlaagd btw-tarief van 6% kan vallen volgens de ontworpen regeling).

Er wordt eveneens een verschil in behandeling ingevoerd tussen verschillende woonvormen, doordat het gehanteerde criterium van 200 m² gecombineerd wordt met de vereiste dat het gebouw als enige woning en hoofdzakelijk eigen woning wordt gebruikt door de bouwheer-natuurlijke persoon die er zonder uitstel zijn domicilie zal hebben. Hierdoor worden bijvoorbeeld appartementen van maximum 200 m², die als onderdeel van een appartementsgebouw zijn opgetrokken door bouwpromotoren en vervolgens door deze bouwpromotoren als goed worden geleverd aan natuurlijke personen, van de ontworpen regeling uitgesloten.

Gevraagd naar de verantwoording voor deze keuzes, antwoordde de gemachtigde:

“Het voorliggende artikel 59 van het voorontwerp van programmawet streeft, zoals aangegeven in de memorie van toelichting, al vier onderscheiden doelstellingen na: een economische doelstelling (relance-impuls bouwsector), een ecologische doelstelling (vernieuwbouw als sleutel bij de energietransitie naar zuiniger energiegebruik met niet-fossiele energiebronnen), een sociale doelstelling (fiscale stimulus gericht op woningen in het kader van het sociaal huisvestingsbeleid) en een budgettaire doelstelling (beperking van de financiële impact van de maatregel in functie van de voorliggende budgettaire restricties).

Met betrekking tot de budgettaire doelstelling moet bovendien worden opgemerkt dat dat aspect in het kader van de voorliggende maatregel des te belangrijker is aangezien het een permanente tarifaire gunstregeling betreft. Dat was niet het geval voor de tijdelijke tarifaire gunstregeling opgenomen in artikel 1^{quater} van het koninklijk besluit nr. 20 die als tijdelijke relancemaatregel tijdens de coronacrisis werd beslist. De budgettaire impact woog derhalve minder zwaar door bij de beslissing van die maatregel, omdat er initieel werd vanuit gegaan dat de maatregel slechts gedurende een erg korte tijd, de jaren 2021-2022, zou kunnen worden toegepast.

Het multifocale aspect van de maatregel leidt noodgedwongen tot een onderlinge afweging van verschillende voorwaarden en modaliteiten om een zo evenwichtig mogelijke maatregel uit te werken die een positieve impuls geeft ter ondersteuning van de vier vooropgestelde doelstellingen. Deze positieve impuls bestaat erin om alsnog de bestaande tarifaire gunstmaatregelen die voor het grootste gedeelte van het Belgische grondgebied zouden zijn afgelopen op 31 december 2023, te bestendigen, met een toepassingsgebied dat in deze in belangrijke mate wordt mee gedetermineerd door de absolute noodzaak om op een verantwoorde, en dus zo gericht mogelijke, manier om te gaan met de beschikbare budgettaire middelen.

Essentieel hierbij is dat, de tijdelijke relancemaatregel als einddatum 31/12/2023 heeft. Bij gebreke aan de voorliggende maatregel zou:

- de tarifaire gunstregelingen voor afbraak en heropbouw sowieso op 1 januari 2024 van rechtswege zijn ingekrompen tot de vigerende permanente maatregel met zowel een beperkt materieel, als een beperkt territoriaal toepassingsgebied. Die maatregel voorziet immers uitsluitend in een verlaagd btw-tarief voor werkzaamheden van afbraak en heropbouw (met uitsluiting van leveringen na dergelijke werkzaamheden) in de 32 stedelijke gebieden.
- er aldus hoe dan ook geen tarifaire gunstregeling meer geweest zijn voor afbraak en heropbouwprojecten voor het grootste gedeelte van het Belgische grondgebied én evenmin een tarifaire gunstregeling voor leveringen van woningen na afbraak en heropbouw.

Het valt trouwens op te merken dat die vigerende permanente regeling nooit juridisch werd bekritiseerd met betrekking tot dat laatste punt, ondanks het feit dat die regeling wel degelijk voor het Grondwettelijk Hof werd aangevochten én bestaanbaar werd bevonden met het gelijkheidsbeginsel (zie arrest nr. 159/2008 van het Grondwettelijk Hof van 20 november 2008).

De voorliggende maatregel voorkomt aldus dat vanaf 1 januari 2024 voor het grootste gedeelte van het Belgische grondgebied helemaal geen tarifaire gunstregeling meer zou bestaan voor afbraak en heropbouw. Niettemin is het uiteraard conceptueel denkbaar dat het toepassingsgebied en de toepassingsvoorwaarden van de voorliggende maatregel nog anders hadden kunnen worden gemoduleerd om te trachten tegelijk ook nog één of meerdere andere beleidsdoelstellingen, al dan niet van regionale overheden, bijkomend te ondersteunen.

Het komt evenwel toe aan de federale wetgever om de doelstelling(en) voorop te stellen die met een maatregel worden nagestreefd en vervolgens een maatregel te ontwerpen die op proportionele wijze aan die specifieke doelstellingen tegemoetkomt. Het feit dat bij die keuze voor een welbepaalde maatregel één of meer andere doelstellingen niet in dezelfde mate mee worden gerealiseerd, is een mogelijk neveneffect van een legitieme beleidskeuze die als dusdanig binnen de normale beleidsmarge van de wetgever valt.

(...)

Aanvullend moet worden opgemerkt dat het een verkeerde voorstelling van zaken zou zijn om de uitbreiding van de voorliggende maatregel tot leveringen van woningen na afbraak en heropbouw te laten samenvallen met een verdichtingsdoelstelling en de doelstelling om open ruimte te vrijwaren, omdat die uitsluitend betrekking zou hebben op de levering van appartementen als onderdeel van grote residentiële complexen die worden gerealiseerd door bouwpromotoren. De formulering die wordt gehanteerd in het momenteel vigerende artikel 1^{quater} van het koninklijk besluit nr. 20 maakt ter zake immers geen gewag van enige specifieke kwalificatie van de leverancier, noch van de woning: het heeft in algemene bewoordingen betrekking op leveringen van woningen na afbraak en heropbouw, ongeacht de hoedanigheid van de leverancier en ongeacht de aard van de woning. Verkopen van appartementen door gelegenhedsoprichters of, nog veel belangrijker, verkopen van eengezinswoningen (andere dan appartementen) door beroepsoprichters zoals bouwpromotoren zijn derhalve eveneens bedoeld. De impact van de maatregel op de voormelde doelstellingen moet aldus hoe dan ook in die zin worden genuanceerd.

(...)”

Specifiek gevraagd naar de keuze in de nieuwe regeling voor het criterium van 200 m² antwoordde de gemachtigde:

“De voorwaarde werd ongewijzigd overgenomen uit de vigerende tijdelijke tarifaire gunstregeling opgenomen in artikel 1^{quater} van het koninklijk besluit nr. 20.

Het oppervlaktecriterium betreft een voorwaarde met sociale inslag, in het bijzonder in combinatie met de andere voorwaarden dat het moet gaan om de enige en hoofdzakelijke eigen woning van de bouwheer.

Het begrip ‘sociaal huisvestingsbeleid’ stamt uit punt 10 van de bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG dat de Europese rechtsgrondslag vormde van die tijdelijke regeling.

Tot op heden werd die notie niet gedefinieerd op Europees niveau. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft enkel aangegeven dat het in principe toekomt aan de lidstaten zelf daaraan invulling te geven *onder de loutere beperking dat door een volledige uitholling of oneigenlijk gebruik³⁸ van het begrip maatregelen zouden worden genomen die door hun werkelijke effecten en doelstellingen buiten het kader van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting zouden vallen* en dat het dus enkel een marginale toetsing uitvoert van de criteria die door de lidstaten worden bepaald. Het Hof stelt verder geen specifieke vereisten aan hoe de afbakening van het sociaal beleid moet gebeuren, al geeft ze aan dat dit bijvoorbeeld (maar niet noodzakelijkerwijze) zou kunnen gebeuren aan de hand van parameters die betrekking hebben op de inkomsten of de leeftijd van de bewoners.

Wat de voorliggende geharmoniseerde tarifaire gunstregeling betreft, moet er evenwel worden op gewezen dat de Europese rechtsgrondslag nog steeds gevormd wordt door punt 10 van de bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG, maar dat dat punt ondertussen inhoudelijk werd gewijzigd door richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022). De Europese rechtsgrondslag vereist dienovereenkomstig niet langer dat het verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw wordt gekaderd in het sociaal huisvestingsbeleid.

Desalniettemin werd ervoor geopteerd om die voorwaarde met een (beperkte) sociale inslag uit de tijdelijke regeling over te nemen onder de vorm van een eenvormige oppervlaktevereiste zonder verdere moduleringen en dat om de toepassing ervan niet nodeloos complex te maken. Dergelijke moduleringen roepen immers tal van praktische toepassingsvragen op, zoals met welke personen al dan niet mag/moet worden rekening gehouden, of er regularisaties moeten worden voorzien als bepaalde personen binnen een bepaalde termijn niet meer woonachtig zijn of net woonachtig worden, enz. Daarnaast heeft de loutere overname van de bestaande voorwaarde zonder verdere aanpassingen ook een vereenvoudigend effect omdat de potentiële begunstigten geconfronteerd worden met de continuïteit in de toepassingsvoorwaarden.”

³⁸ Voetnoot uit het antwoord van de gemachtigde: I.e. dat maatregelen onder het mom van een sociaal beleid in werkelijkheid zouden worden aangewend om een ander doel te bereiken – zie arrest C-161/14, Commissie tegen Verenigd Koninkrijk, punt 27.

Uit de memorie van toelichting en het antwoord van de gemachtigde blijkt dat men ervan uitgaat dat de criteria nu zullen worden bestendigd in een ongewijzigde context. Zo wordt bijvoorbeeld in paragraaf 6 van de ontworpen rubriek XXXVII van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20, de totale bewoonbare oppervlakte van een appartement bepaald door de oppervlakten van alle privatieve woonvertrekken samen te tellen, met uitzondering van gemeenschappelijke delen of ruimten. Deze bepaling wekt de indruk dat de nieuwe regeling van afbraak en heropbouw ook op appartementen van toepassing zal zijn, omdat men aangeeft hoe de berekening van de bewoonbare oppervlakte dient te gebeuren. De context waarin dit criterium van 200 m² bewoonbare oppervlakte in de nieuwe regeling zal gedijen is evenwel door de keuze voor een afbraak en heropbouw voor de bouwheer (en niet meer door bouwpromotoren) gewijzigd.

Zo rijst bijvoorbeeld de vraag hoeveel enige en eigen appartementen van 200 m² voor bewoning door de bouwheer zullen worden gebouwd zonder de levering van een appartement door een bouwpromotor. Kan een bouwheer één appartement laten bouwen? Maakt een appartement dan geen deel uit van een appartementsgebouw?

In het licht van een “sociale” huisvestingsdoelstelling is opnieuw geopteerd voor het criterium van 200 m². In combinatie met het criterium van de enige eigen woning die voor de bouwheer wordt opgetrokken en door hem wordt betrokken heeft dat tot gevolg dat eengezinswoningen meer dan appartementen in aanmerking komen.

In het licht van het gelijkheidsbeginsel verdient het aanbeveling dat het effect van dit onderscheid op de markt van bouwpromotoren en particulieren nader wordt onderzocht, dat minstens wordt nagegaan of de criteria nog pertinent zijn en dat ze nader worden omschreven in de memorie van toelichting.

Hierbij aansluitend kan worden verwezen naar de vermelding in de memorie van toelichting dat de orderboekjes van vastgoedpromotoren weer aanzienlijk zijn volgelopen dankzij de tijdelijke maatregel. Volgens de memorie van toelichting zou de bouwsector zich niet langer in een economische crisissituatie bevinden. Gepolst naar de actuele waarde van dit argument als verantwoording voor het niet langer van toepassing zijn van het verlaagde btw-tarief voor afbraak en heropbouw op de bouwpromotoren, antwoordde de gemachtigde:

“Zoals aangegeven in het antwoord op een aantal van de vorige vragen heeft de voorliggende maatregel de bedoeling om ook een fiscale stimulans te geven aan de bouwsector en aan de bouwheren,

- tegen de achtergrond van dwingende budgettaire beperkingen, waarbij op een zo verantwoord en gericht mogelijke manier met de nog beschikbare middelen moet worden omgesprongen;
- tegen de achtergrond van een aflopende tijdelijke regeling, waardoor in afwezigheid van enig wetgevend ingrijpen de draagwijdte van de vigerende tarifaire gunstregeling zou zijn teruggevallen tot de 32 stedelijke gebieden, eveneens met volledige uitsluiting van de toepassing van een verlaagd btw-tarief op leveringen van woningen na afbraak en heropbouw.

Daarnaast worden maatregelen steeds uitgewerkt in een welbepaald temporeel referentiekader waarbij tal van externe factoren vervolgens de oorspronkelijke inschatting kunnen beïnvloeden. Deze maatregel is, in tegenstelling tot de tarifaire gunstmaatregel, geen tijdelijke maatregel genomen als reactie op specifieke crisissituaties, maar

een permanente maatregel die zonder beperking in de tijd zal gelden. Tegen die achtergrond is het onvermijdelijk dat er zich door de invloed van uiteenlopende externe factoren ontwikkelingen kunnen voordoen die de context waarin de oorspronkelijke maatregel werd genomen post factum wijzigen, maar daarom niet noodzakelijkerwijze afbreuk doen aan de legitimiteit van de oorspronkelijke beslissing.

Tot slot biedt een tarifaire gunstregeling geen oplossing voor schaarste aan bouwmaterialen of een problematisch personeelstekort in de bouwsector.”

2.2. Voorts rijst de vraag naar de verenigbaarheid van het verschil in behandeling tussen enerzijds afbraak en heropbouw en anderzijds renovatie en verbouwing met het fiscale neutraliteitsbeginsel.

Punt 10) van bijlage III van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ zoals gewijzigd door richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 ‘tot wijziging van Richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft’ bepaalt wat betreft de verlaagde btw-tarieven het volgende :

“10) levering en bouw van in het kader van sociaal beleid verstrekte huisvesting, als omschreven door de lidstaten; renovatie en verbouwing, met inbegrip van afbraak en heropbouw, en herstelling van huisvesting en particuliere woningen; verhuur van onroerend goed voor residentieel gebruik;”.

Uit deze bepaling volgt dat het afbraak- en heropbouwtarief een onderdeel is van het tarief inzake renovatie en verbouwingen.

Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie³⁹ volgt dat richtlijn 2006/112/EG zich er weliswaar niet tegen verzet dat op goederenleveringen of diensten die tot dezelfde categorie van bijlage III bij deze richtlijn behoren, twee verschillende verlaagde btw-tarieven worden toegepast. Wel dienen de lidstaten volgens het Hof van Justitie het beginsel van fiscale neutraliteit in acht nemen wanneer zij ervoor kiezen om een of twee verlaagde btw-tarieven te hanteren voor een van de categorieën van goederenleveringen of diensten die in bijlage III bij richtlijn 2006/112/EG zijn vermeld of, in voorkomend geval om die tarieven alleen te hanteren voor een deel van de goederenleveringen of diensten van elk van deze categorieën. Voormeld beginsel verzet zich ertegen dat soortgelijke goederen of diensten, die met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw verschillend worden behandeld.

In België geldt een verlaagd tarief voor renovatie (KB nr. 20, bijlage A, rubriek XXXI) en een verlaagd tarief voor afbraak en heropbouw (KB nr. 20, bijlage A, rubriek XXXVII). Het tarief voor afbraak en heropbouw wordt evenwel aan striktere voorwaarden onderworpen dan dat voor renovatie (natuurlijke persoon, domicilie, enige en eigen woning, 200 m²). De vraag rijst of het beginsel van fiscale neutraliteit hiermee niet wordt geschonden gelet op het feit dat beide tarieven gebaseerd zijn op categorie 10 van bijlage III bij richtlijn 2006/112/EG. .

³⁹ HvJ 22 april 2021, C-703/19, *J.K.*, punten 42 tot en met 45, ECLI:EU:C:2021:314; HvJ 5 oktober 2023, C-146/22, *YD*, punten 38, 39 en 46, ECLI:EU:C:2023:739.

Het verdient aanbeveling om in de memorie van toelichting te motiveren waarom deze verschillende behandeling van renovatie enerzijds en afbraak en heropbouw anderzijds verenigbaar is met het voormelde beginsel van fiscale neutraliteit.

Artikel 59

1. Paragraaf 1 van de ontworpen rubriek XXXVII van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20 vermeldt onder meer dat het verlaagde btw-tarief van 6% van toepassing is op het werk in onroerende staat en andere welbepaalde handelingen, die tot voorwerp hebben de afbraak van een gebouw en de daarmee gepaard gaande heropbouw van een woning.

In de memorie van toelichting staat dat met “de daarmee gepaard gaande heropbouw van een woning” niet wordt bedoeld onder meer een afbraak “die dermate veel vroeger heeft plaatsgevonden dan de werkzaamheden inzake heropbouw” (ongeacht de betrokken personen). Gevraagd wat “dermate veel vroeger” betekent, antwoordde de gemachtigde:

“De verwijzing is gebaseerd op het feit dat de afbraak en de heropbouw met elkaar gepaard moeten gaan er dus in wezen een eenheid van opzet moet bestaan voor een globaal project. De regeling is dus niet van toepassing wanneer er op een grond ooit een gebouw werd afgebroken (bv. lang voor de inwerkingtreding van de tarifaire gunstregeling) en de eigenaar op een veel later tijdstip op het betrokken perceel plots een woning wenst op te richten, zonder dat er initieel een eenheid van opzet aanwezig was. Een uitzonderlijk lang tijdverloop tussen afbraak enerzijds en heropbouw anderzijds vormt ongetwijfeld een belangrijke indicatie dat een dergelijke eenheid van opzet afwezig is, tenzij zulks door de betrokkene toch daadwerkelijk aannemelijk zou kunnen worden gemaakt.”

Het komt de Raad van State voor dat dit antwoord onvoldoende verhelderend is en aanleiding geeft tot een gebrek aan eenduidigheid in de rechtstoepassing. Of een afbraak “dermate veel vroeger” heeft plaatsgevonden dan een heropbouw, kan nu immers op uiteenlopende wijze worden geïnterpreteerd en kan aanleiding geven tot discussie. Omwille van de rechtszekerheid verdient het aanbeveling om minstens in de memorie van toelichting heldere indicaties aan te geven over de gevallen waarin niet kan worden aangenomen dat een afbraak gepaard gaat met een heropbouw.

2. Paragraaf 6 van de ontworpen rubriek XXXVII van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20 vermeldt dat voor de toepassing van het criterium van de totale bewoonbare oppervlakte de woonvertrekken maar in aanmerking worden genomen op voorwaarde dat die vertrekken een minimumoppervlakte hebben van 4 m² en een minimumhoogte boven de vloer van 2 meter.

Hieromtrent werd de gemachtigde gevraagd naar het risico op misbruik door een woning onder te verdelen in compartimenten van net geen 4 m² woonvertrekken, zoals een bijkeuken, een wasplaats/strijkkamer, een dressing, een bibliotheekruimte, een speelkamer voor de kinderen, ... Deze ruimtes, die niet in alle woningen standaard voorkomen, zouden kunnen worden gebouwd met het oog op de optimalisatie van de woonoppervlakte van een

eengezinswoning, waarbij de mogelijkheid wordt behouden om na het verstrijken van de vereiste vijf jaren (om aan het verlaagde btw-tarief te voldoen) de muren te slopen.

De gemachtigde antwoordde:

“De criteria voor de berekening van de oppervlaktevereiste zijn geïnspireerd op de toelichtingen van het formulier voor statistieken inzake bouwvergunningen voor FOD Economie (Statbel) en werden ongewijzigd overgenomen uit de vigerende tijdelijke tarifaire gunstregeling.

Als uitgangspunt geldt dat de *bewoonbare* oppervlakte wordt berekend door de oppervlakte van alle woonvertrekken (dus bewoonbare vertrekken) samen te tellen, gemeten vanaf en tot de binnenkanten van de opgaande muren (dus de binnenmuren zelf niet meerekenen). Worden beschouwd als ‘woonvertrekken’: de keukens, de woonkamers, de eetkamers, de slaapkamers, de bewoonbare zolder- en kelderruimten, de hobbykamer, speelkamer voor de kinderen, de bureaus en alle andere voor huisvesting bedoelde ruimtes, op voorwaarde dat die ruimtes een minimumoppervlakte hebben van 4 m² en een minimumhoogte boven de vloer van 2 meter. In het licht daarvan worden niet beschouwd als woonvertrekken: badkamers, wc’s, washuizen, trappen, bergplaatsen, gangen, niet bewoonbare kelders en zolders en garages.

Gedurende de toepassing van de tijdelijke tarifaire gunstregeling werden geen misbruiken vastgesteld met betrekking tot compartimentering van ruimtes van minder dan 4 m², wat ongetwijfeld mee wordt verklaard door het praktische ongemak dat uit dergelijke manipulatie voortvloeit in combinatie met de relatief grote praktische en financiële impact van dergelijke manipulaties.”

In het licht van een rechtszekere toepassing van de nieuwe regeling verdient het aanbeveling dat de uitleg van de gemachtigde inzake de ruimtes in een woning die *niet* als een woonvertrek worden beschouwd, minstens in de memorie van toelichting wordt opgenomen. Het is bijvoorbeeld niet vanzelfsprekend dat een keuken *wél*, maar een badkamer *niet* als een woonvertrek wordt beschouwd.

Afdeling 2 – Verlaagd btw-tarief met betrekking tot de installatie van warmtepompen

Deze afdeling geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

TITEL 3 – DEFENSIE

ENIG HOOFDSTUK – BUITENLANDSE BEURSSTAGIAIRS

Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

TITEL 4 – ONTWIKKELINGSSAMENWERKING

ENIG HOOFDSTUK – WIJZIGING VAN DE PROGRAMMAWET VAN 20 DECEMBER 2020 - WIJZIGING VAN DE VEREFFENINGSMODALITEITEN VOOR DE BELGISCHE DEELNAME AAN DE ALGEMENE EN SELECTIEVE KAPITAALSVERHOOGING VAN DE INTERNATIONALE BANK VOOR WEDEROPBOUW EN ONTWIKKELING

Deze bepalingen, die ertoe strekken België in staat te stellen deel te nemen in de kapitaalverhoging van de Internationale Bank voor Wederopbouw en Ontwikkeling, vormen geen materiële wet in de zin van artikel 3, § 1, eerste lid, van de gecoördineerde wetten ‘op de Raad van State’, zodat zij niet voor advies aan de afdeling Wetgeving moeten worden voorgelegd.⁴⁰

TITEL 5 – ZELFSTANDIGEN

HOOFDSTUK 1 – REGISTER EN WERKENDE VENNOTEN EN HELPERS EN INHOUDINGSPLICHT VOOR ZELFSTANDIGEN

Algemene opmerking

1. Artikel 73 van het voorontwerp introduceert naar aanleiding van de invoering van de inschrijvingsplicht met betrekking tot werkende vennoten en helpers onder meer het begrip “werkend vennoot” in het Wetboek van economisch recht. Krachtens het ontworpen artikel 23bis/1 van het koninklijk besluit nr. 38, ingevoegd bij artikel 70 van het voorontwerp, moet voor de toepassing van dat artikel als werkende vennoot worden beschouwd, “iedere houder van minstens één aandeel in een vennootschap bedoeld in het eerste lid, die in België persoonlijk een reële activiteit uitoefent binnen die vennootschap zonder dat hij, voor deze activiteit, aangegeven wordt in het stelsel van de loontrekkenden op het ogenblik waarop deze activiteit wordt uitgeoefend”. Daarbij omvat dit begrip niet alleen aandeelhouders/vennoten van vennootschappen naar Belgisch recht (die actief zijn in bepaalde sectoren, waaronder alleszins de bouw- of schoonmaaksector), maar ook aandeelhouders/vennoten van vennootschappen naar buitenlands recht die onderworpen zijn aan de Belgische belasting der niet-inwoners.

Het begrip “werkend vennoot” is aldus dermate ruim omschreven dat er ook vennootschappen onder vallen die zijn opgericht naar het recht van een lidstaat van de Europese Economische Ruimte en in België een bijkantoor hebben geopend.

1.1. De vraag rijst of, en zo ja hoe, de verplichting om de naam en voornaam van bepaalde vennoten/aandeelhouders openbaar te maken via de Kruispuntbank van Ondernemingen (hierna “KBO”) voor dergelijke vennootschappen valt te verenigen met de Europese openbaarmakingsplicht voor bijkantoren van vennootschappen van andere lidstaten, zoals opgenomen in de artikelen 29 en 30 van richtlijn (EU) 2017/1132 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2017 ‘aangaande bepaalde aspecten van het vennootschapsrecht’. Die bepalingen luiden als volgt:

⁴⁰ Zie in die zin advies 73.545/1-2-4 van 4 mei 2023 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 4 juli 2023, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3372/001, 22-35.

“Artikel 29

Openbaarmaking van akten en gegevens betreffende een bijkantoor

1. De akten en gegevens betreffende bijkantoren die in een lidstaat zijn opgericht door een in bijlage II genoemde vennootschap die onder het recht van een andere lidstaat valt, worden volgens het recht van de lidstaat waar het bijkantoor zich bevindt openbaar gemaakt overeenkomstig artikel 16.

2. Wanneer de openbaarmaking bij het bijkantoor verschilt van de openbaarmaking bij de vennootschap, geldt de openbaarmaking bij het bijkantoor voor de transacties die met het bijkantoor worden verricht.

3. De in artikel 30, lid 1, bedoelde akten en gegevens worden voor het publiek beschikbaar gesteld via het systeem van gekoppelde registers. Artikel 18 en artikel 19, lid 1, zijn van overeenkomstige toepassing.

4. De lidstaten zorgen ervoor dat bijkantoren een unieke identificatiecode krijgen waardoor zij eenduidig kunnen worden geïdentificeerd in de communicatie tussen registers via het systeem van gekoppelde registers. Die unieke identificatiecode omvat ten minste elementen die het mogelijk maken om de lidstaat van het register, het nationale register van oorsprong en het nummer van het bijkantoor in dat register te bepalen, en, indien nodig, kenmerken om identificatiefouten te vermijden.

Artikel 30

Openbaar te maken akten en gegevens

1. De openbaarmakingsplicht bedoeld in artikel 29, heeft slechts betrekking op de volgende akten en gegevens:

- a) het adres van het bijkantoor;
- b) de werkzaamheden van het bijkantoor;
- c) het register waarbij het in artikel 16 vermelde dossier voor de vennootschap is aangelegd en het nummer waaronder de vennootschap in dat register is ingeschreven;
- d) de naam en de rechtsvorm van de vennootschap, alsmede de naam van het bijkantoor indien die niet met die van de vennootschap overeenstemt;
- e) de benoeming, de beëindiging van de functie en de identiteit van de personen die bevoegd zijn de vennootschap jegens derden te verbinden en haar in rechte te vertegenwoordigen:
 - als orgaan van de vennootschap waarin de wet voorziet of als leden van een dergelijk orgaan, in overeenstemming met de openbaarmaking door de vennootschap overeenkomstig artikel 14, onder d);
 - als vaste vertegenwoordigers van de vennootschap voor de werkzaamheden van het bijkantoor, met vermelding van de omvang van hun bevoegdheden;
- f) — de ontbinding van de vennootschap, de benoeming, de identiteit en de bevoegdheden van de vereffenaars, alsook de beëindiging van de vereffening in overeenstemming met de openbaarmaking door de vennootschap overeenkomstig artikel 14, onder h), j) en k);
 - insolventieprocedures, een procedure inzake een surseanceakkoord of een soortgelijke procedure met betrekking tot de vennootschap;
- g) de boekhoudbescheiden overeenkomstig artikel 31;
- h) de sluiting van het bijkantoor.

2. De lidstaat waarin het bijkantoor is opgericht, kan de openbaarmaking, als bedoeld in artikel 29, voorschrijven van:

a) een handtekening van de in lid 1, onder e) en f), van het onderhavige artikel bedoelde personen;

b) de oprichtingsakte en de statuten, indien die overeenkomstig artikel 14, onder a), b) en c) in een afzonderlijke akte zijn opgenomen, alsmede de wijzigingen in deze documenten;

c) een attest uit het in lid 1, onder c), van het onderhavige artikel bedoelde register betreffende het bestaan van de vennootschap;

d) een vermelding betreffende de zekerheden die rusten op de goederen van de vennootschap die in die lidstaat zijn gelegen, voor zover die openbaarmaking een voorwaarde is voor de geldigheid van die zekerheden.”

Artikel 30 van voormelde richtlijn bevat bijgevolg een lijst van gegevens die door een bijkantoor van een onder het recht van een andere lidstaat opgerichte vennootschap mogen en moeten worden opgenomen in het handelsregister. Deze lijst werd naar aanleiding van de codificatie van bepaalde aspecten van het Europees vennootschapsrecht hernoemen uit artikel 2, lid 1, van de Elfde Vennootschapsrichtlijn⁴¹.

1.2. In het arrest *Inspire Art* van 30 september 2003 heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie opgemerkt dat de in artikel 2, lid 1, van de Elfde Vennootschapsrichtlijn opgenomen lijst van gegevens die door een bijkantoor van een onder het recht van een andere lidstaat opgerichte vennootschap moeten worden opgenomen in het handelsregister, limitatief is.⁴² Hierdoor verzet artikel 2, lid 1, van de Elfde Vennootschapsrichtlijn, zich volgens het Hof van Justitie tegen een nationale regeling die aan het bijkantoor van een vennootschap die in overeenstemming met de nationale wetgeving van een andere lidstaat is opgericht, openbaarmakingsverplichtingen oplegt waarin voormelde richtlijn niet voorziet.⁴³ Concreet achtte het Hof van Justitie van de Europese Unie o.m. de verplichte opname, in het Duitse handelsregister, van gegevens betreffende de enige aandeelhouder van een vennootschap naar het recht van een andere lidstaat met Duits bijkantoor, strijdig met artikel 2, lid 1, van de Elfde Vennootschapsrichtlijn.

De gelijkenis met de ontworpen verplichting om in de KBO de naam en de voornaam op te nemen van bepaalde aandeelhouders is niet veraf, zelfs al beperkt de verplichting zich tot ondernemingen die in bepaalde sectoren actief zijn en worden enkel op zelfstandige basis in België werkende vennoten gevisieerd.

1.3. Gevraagd om meer toelichting, antwoordde de gemachtigde:

“Wij zien geen probleem op vlak van de overeenstemming met Richtlijn 2017/1132/EU. Ik verwijs in dit kader naar overweging 22 (*De onderhavige richtlijn heeft geen enkele invloed op de openbaarmakingsverplichtingen waaraan*

⁴¹ Elfde Richtlijn 89/666/EEG van de Raad van 21 december 1989 ‘betreffende de openbaarmakingsplicht voor in een Lid-Staat opgerichte bijkantoren van vennootschappen die onder het recht van een andere staat vallen’.

⁴² HvJ 30 september 2003, zaak C-167/01, *Inspire Art*, ECLI:EU:C:2003:512, punt 70.

⁴³ *Ibid*, punt 72. Dit geldt ook voor artikel 30 van richtlijn (EU) 2017/1132 (vgl. Concl. Adv.-Gen. M. SZPUNAR 14 oktober 2020, C-469/19, *All-in One Star*, ECLI:EU:C:2020:822. (geen arrest)).

bijkantoren op grond van andere bepalingen zijn gehouden, bijvoorbeeld die van sociaal recht wat betreft het recht op informatie van werknemers, fiscaal recht, of voor statistische doeleinden). van de Richtlijn en het feit dat de meldingsverplichting kadert in de strijd tegen sociale fraude zoals uitvoerig toegelicht in de Memorie. De Richtlijn beoogt de bescherming van derden te garanderen, dus in dat licht is de nieuwe meldingsverplichting voor werkend vennoten in een bijkantoor te rechtvaardigen.”

1.4. Het antwoord van de gemachtigde is pertinent en in lijn met wat het Hof van Justitie heeft erkend in *Inspire Art*.⁴⁴ Niettemin kan de regeling slechts doorgang vinden als deze beperkt blijft tot een meldingsplicht in het kader van de strijd tegen de sociale fraude, en als dusdanig geen gevolgen heeft voor buitenlandse vennootschappen om te participeren aan het rechtsverkeer in België.

1.4.1. Gelet op het exhaustieve karakter van de opsomming in artikel 30 van richtlijn (EU) 2017/1132 kunnen er geen bijkomende openbaarheidsverplichtingen worden opgelegd aan vennootschappen met het oog op de bescherming van de deelnemers in die vennootschap en derden, en die hun mogelijkheid tot optreden in België zouden beperken. Veel hangt bijgevolg af van de manier waarop de nieuwe verplichting zal worden afgedwongen, wat in het voorontwerp onbesproken blijft. Indien het voorontwerp ertoe zou leiden dat de inschrijving van de vennootschap in de KBO in rechte of in feite zou worden geweigerd of geschrapt, of dat die vennootschappen op een andere wijze zou worden bemoeilijkt om deel te nemen aan het handelsverkeer, omdat de nieuwe openbaarheidsplicht niet werd nageleefd zou de regeling op gespannen voet staan met artikel 30 van richtlijn (EU) 2017/1132, ook al wordt met de openbaarheidsplicht een legitiem doel nagestreefd dat buiten het vennootschapsrecht ligt.

1.4.2. Indien de afdwinging van de openbaarheidsplicht echter kadert in de strijd tegen de sociale fraude en niet tot die gevolgen aanleiding geeft doordat de afdwinging beperkt zou blijven tot het opleggen van de boete bedoeld in het ontworpen artikel 17bis, §1ter, van het koninklijk besluit nr. 38, ingevoerd bij artikel 67 van het voorontwerp, kan worden ingestemd met het betoog van de gemachtigde dat het gaat om een maatregel in de zin van overweging 22 van richtlijn (EU) 2017/1132.⁴⁵ Aangezien die verplichting dan nog steeds een beperking van het vrij verkeer inhoudt voor buitenlandse vennootschappen met een bijhuis in België moet die bepaling nog steeds worden verantwoord met een dwingende reden van algemeen belang en proportioneel zijn met doel. Gelet op de redelijke bedragen van die administratieve boete kan worden aangenomen dat de maatregel dan inderdaad gerechtvaardigd lijkt te kunnen worden door de doelstelling om de sociale fraude te beperken.

1.5. Het spoedeisend karakter van de adviesaanvraag laat geen diepgaander onderzoek van de vraag of de ontworpen regeling artikel 30 van richtlijn (EU) 2017/1132 opgenomen openbaarmakingsverplichting schendt. Bijgevolg moeten de stellers van het voorontwerp de ontworpen bepalingen heroverwegen in het licht van de beginselen die hiervoor werden uiteengezet, en een afdoende verantwoording voor de gekozen oplossing opnemen in de memorie van toelichting.

⁴⁴ HvJ 30 september 2003, zaak C-167/01, *Inspire Art*, ECLI:EU:C:2003:512, punt 69.

⁴⁵ Zie ook HvJ 30 september 2003, zaak C-167/01, *Inspire Art*, ECLI:EU:C:2003:512, punt 69.

Afdeling 1 – Wijzigingen van het koninklijk besluit nr. 38 van 27 juli 1967 houdende inrichting van het sociaal statuut der zelfstandigen

Artikel 66

2. Het ontworpen artikel 15/1 van het koninklijk besluit nr. 38 bepaalt dat opdrachtgevers van de in dit artikel vermelde werken die een deel of het geheel van de prijs betalen aan een aannemer van wie, op het ogenblik van de betaling, op basis van een voor het publiek toegankelijke gegevensbank werd vastgesteld dat hij sociale schulden heeft, verplicht is vijftien procent van het door hem verschuldigde bedrag, exclusief BTW, in te houden en te storten aan het Rijksinstituut. In tegenstelling tot de regelingen die voorzien zijn voor sociale schulden in de artikelen 30bis en 30ter van de wet van 27 juni 1969 ‘tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders’, wordt de bedoelde inhouding niet beperkt tot het bedrag van de schulden van de aannemer of de onderaannemer op het ogenblik van de betaling.⁴⁶⁻⁴⁷

2.1. Het bestaan van sociale schulden moet volgens het ontworpen artikel 15/1, § 4, van het koninklijk besluit nr. 38 worden vastgesteld “op basis van een voor het publiek toegankelijke gegevensbank”, die in het voorontwerp niet verder wordt gedefinieerd.

Uit de antwoorden van de gemachtigde is gebleken dat daarmee in essentie wordt bedoeld op de voor het publiek toegankelijke gegevensbank die is opgericht door de Rijksdienst voor sociale zekerheid, bedoeld in artikel 30bis, § 4, zesde lid, van de voormelde wet van 27 juni 1969.⁴⁸

De wettelijke grondslag van de voor het publiek toegankelijke gegevensbank wordt geboden door dat artikel 30bis, § 4, zesde lid, van de voormelde wet van 27 juni 1969.⁴⁹ Hoewel geen nieuwe gegevensbank wordt opgericht, voorziet het voorontwerp wel in een bijkomende toepassing ervan. In advies 42.591/1-2-3 van 28 en 29 maart 2007,⁵⁰ maakte de afdeling Wetgeving van de Raad van State reeds een voorbehoud omtrent de verenigbaarheid van de toegang tot die gegevensbank met het recht op bescherming van het privéleven dat onder meer gegarandeerd wordt door artikel 22 van de Grondwet, zonder dat die kwestie echter ten gronde werd onderzocht.

Sinds de oprichting van de gegevensbank bedoeld in artikel 30bis, § 4, zesde lid, van de voormelde wet van 27 juni 1969 is de algemene verordening gegevensbescherming⁵¹ in

⁴⁶ Artikelen 30bis, § 4, derde lid, en 30ter, § 4, derde lid, van de wet van 27 juni 1969.

⁴⁷ Zie ook ontworpen artikel 15/1, § 4, derde lid, van het koninklijk besluit nr. 38, luidens hetwelk de Koning bepaalt binnen welke termijn en volgens welke modaliteiten het eventueel saldo dat de stortingen van het bedrag van de sociale schulden overschrijdt wordt terugbetaald.

⁴⁸ Zoals vervangen door artikel 55 van de programmawet van 27 april 2007.

⁴⁹ Zoals vervangen door artikel 55 van de programmawet van 27 april 2007.

⁵⁰ Adv.RvS 42.591/1-2-3 van 28 en 29 maart 2007 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 27 april 2007, *Parl.St.* Kamer 2006-07, nr. 3058/1.

⁵¹ Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)’.

werking getreden, en hebben de Raad van State en het Grondwettelijk Hof verduidelijkt welke essentiële elementen in de wet zelf moeten worden geregeld gelet op het legaliteitsbeginsel van artikel 22 van de Grondwet, met name: 1°) de categorie van verwerkte gegevens; 2°) de categorie van betrokken personen; 3°) de met de verwerking nagestreefde doelstelling; 4°) de categorie van personen die toegang hebben tot de verwerkte gegevens; en 5°) de maximumtermijn voor het bewaren van de gegevens.⁵²

De ontworpen bepaling moet in het licht daarvan nader worden onderzocht.

2.2. De gemachtigde bevestigde vooreerst dat de gegevens van de schuldenaren die hun sociale schulden hebben vereffend uit de gegevensbank worden verwijderd zodra de gegevensstroom door de Rijksdienst wordt gewijzigd na de kennisgeving overeenkomstig het ontworpen artikel 15/1, § 3, van het koninklijk besluit nr. 38.⁵³ Dit zou duidelijker uit het voorontwerp naar voren moeten komen. De bewaartermijn is immers een essentieel element onder het legaliteitsbeginsel van artikel 22 van de Grondwet.

2.3. Gevraagd naar de overige waarborgen die worden geboden om misbruik van de gegevens in deze gegevensbank tegen te gaan, antwoordde de gemachtigde:

“De databank, een webservice, wordt ‘secure by design’-ontwikkeld door het RSVZ. De fluxen worden binnen de E-GOV 3.0 (een uniek sociaal zekerheidsplatform dat momenteel ontwikkeld wordt tussen (onder andere) de sociaal verzekeringsfondsen en het RSVZ) ontwikkeld en zijn GDPR-compliant.

Voor alle duidelijkheid: in de databank moet er op KBO-nummer gezocht worden opzoeken (er is dus geen lijst). Op dat ogenblik krijg je enkel informatie te zien OF de (onder)aannemer al dan niet schulden heeft.

Ter info, op www.checkinhoudingsplicht.be kan men reeds zien hoe de webservice er (ook) voor de sociale schulden als zelfstandige zal uitzien.”

Ongeacht de technische verdiensten van het platform is het echter hoogst twijfelachtig of de voorliggende regeling aanvaardbaar is in het licht van artikel 22 van de Grondwet en het Unierecht.

2.3.1. Op dit punt kan vooreerst worden verwezen naar hetgeen de afdeling Wetgeving in het recente advies 72.429/1 nog opmerkte:⁵⁴

“Met betrekking tot de algemene publieke bekendmaking van disciplinaire maatregelen, opgelegd aan sportbeoefenaars, was de Raad van State, afdeling Wetgeving – in lijn met de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof⁵⁵ – van mening dat een algemene

⁵² Adv.RvS 68.936/AV van 7 april 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 14 augustus 2021 ‘betreffende de maatregelen van bestuurlijke politie tijdens een epidemische noodsituatie’, opmerking 101 (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1951/001, 119). Zie ook GwH 10 maart 2022, nr. 33/2022, B.13.1; GwH 22 september 2022, nr. 110/2022, B.11.2; GwH 16 februari 2023, nr. 26/2023, B.74.1; GwH 17 mei 2023, nr. 75/2023, B.55.2.1.

⁵³ Zie ook de artikelsgewijze bespreking van artikel 66 in de memorie van toelichting: “Deze status van schuldenaar wordt op basis van dezelfde gegevensstroom ook opnieuw door het RSVZ gewijzigd van zodra blijkt dat de (onder)aannemer geen sociale schulden in het kader van het sociaal statuut der zelfstandigen meer heeft.”

⁵⁴ Adv.RvS 72.429/1 van 23 augustus 2023 over een wetsvoorstel ‘houdende bepalingen om sociale dumping tegen te gaan’, opm. 11.5 (*Parl.St.* Kamer 2019, nr. 122/4).

⁵⁵ Voetnoot 33 van het geciteerde advies: GwH 19 januari 2005, nr. 16/2005, B.6.1 en B.6.2.

toegankelijkheid van dergelijke gegevens onevenredig is met de ermee nagestreefde doelstelling, en als zodanig strijdig is met artikel 22 van de Grondwet. Daarbij gaf de afdeling Wetgeving ter overweging om in een contactmogelijkheid te voorzien voor organisatoren van sportwedstrijden waarlangs zij dergelijke gegevens kunnen opvragen.⁵⁶ Dat hieruit zou kunnen worden geconcludeerd dat de voorgestelde regeling – die eveneens voorziet dat de kwetsieuzen persoonsgegevens enkel worden meegedeeld nadat deze eerst door de opdrachtgever of werkgever worden opgevraagd – aanvaardbaar is in het licht van artikel 22 van de Grondwet, lijkt evenwel hoogst twijfelachtig.

Artikel 22, eerste lid, van de Grondwet en artikel 8 van het EVRM, sluiten een overheidsinmenging in het recht op eerbiediging van het privéleven niet uit, maar vereisen dat in die inmenging wordt voorzien in een voldoende precieze wettelijke bepaling, dat zij beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte en dat zij evenredig is met de daarmee nagestreefde wettelijke doelstelling. Die bepalingen houden bovendien de positieve verplichting in voor de overheid om maatregelen te nemen die een daadwerkelijke eerbiediging van het privéleven en het gezinsleven garanderen, zelfs in de sfeer van de onderlinge verhoudingen van individuen.⁵⁷

In navolging van het voorgestelde artikel 37/2 van de wet van 12 april 1965 zal iedere opdrachtgever en iedere werkgever kunnen nagaan of een bepaalde werkgever gekend is wegens één van de onder 1° tot 4° van die bepaling vermelde feiten. Er wordt daarbij niet vereist dat de partij die gegevens opvraagt daarbij enig belang doet gelden, zodat deze gegevens gedeeld kunnen worden met een zeer ruime kring van actoren. Uit de vermelding in de toelichting volgens dewelke “het wenselijk [is] dat opdrachtgevers en werkgevers, alvorens een contractuele verhouding met een bepaalde werkgever aan te gaan, weten of die al dan niet bij de Inspectie Toezicht Sociale Wetten bekend is wegens ernstige overtredingen van de sociale wetgeving”, blijkt niet afdoende dat een dergelijke ruime bekendmaking noodzakelijk is om de doelstelling van de wetgever te bereiken.”

2.3.2. De concrete vormgeving van de zoekfunctie die echter verder niet wordt uitgewerkt in het voorontwerp, is erop gericht, zo blijkt ook uit de toelichting van de gemachtigde, volslagen willekeurige *fishing expeditions* enigszins in te perken. Er wordt echter niet vereist dat de persoon die de opzoeken doet in de voor het publiek toegankelijke gegevensbank hierbij enig belang doet gelden, noch worden diens zoekmogelijkheden op enige andere wijze beperkt.

Weliswaar kan worden aangenomen dat de strijd tegen de sociale fraude een legitieme doelstelling is die beperkingen aan de privacy kan verantwoorden, maar er moet worden vastgesteld dat die doelstelling niet als doel van de gegevensverwerking tot uiting komt in het voorontwerp, in weerwil van het legaliteitsbeginsel van artikel 22 van de Grondwet. Bovendien, doordat de gegevens worden beschikbaar gesteld aan het grote publiek – dat volgens het ontworpen artikel 15/1, § 5, van het koninklijk besluit nr. 38 meestal niet eens onder het toepassingsgebied van de ontworpen bepaling valt en dat die gegevens ook kan raadplegen buiten het kader van de doelstellingen van de ontworpen bepaling – is het voorontwerp onverenigbaar met het beginsel van de minimale gegevensverwerking in de zin van artikel 5, lid 1, c), van de

⁵⁶ Voetnoot 34 van het geciteerde advies: Adv.RvS 56.658/3 van 23 oktober 2014 over een voorontwerp dat heeft geleid tot het decreet van 19 december 2014 ‘houdende aanpassing van het Antidopingdecreet van 25 mei 2012 aan de Code 2015’, opm. 6.3.3 (Parl.St. VI.Parl. 2014-15, nr. 161/1).

⁵⁷ Voetnoot 35 van het geciteerde advies: EHRM 27 oktober 1994, *Kroon e.a. t. Nederland*, § 31; GwH 30 maart 2023, nr. 56/2023, B.3.4.

algemene verordening gegevensbescherming. In dat verband kan bovendien worden gewezen op de grondrechtelijke bezwaren die het Hof van Justitie, rechtstreeks op basis van de artikelen 7 en 8 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie heeft geuit bij een gelijkaardige publiciteitsregeling met betrekking tot informatie over uiteindelijk begunstigden.⁵⁸

2.4. De ontworpen regeling zou in het licht van deze opmerkingen moeten worden aangepast en aangevuld met een meer robuust kader voor de verwerking van persoonsgegevens.⁵⁹

Deze gelegenheid zou te baat kunnen worden genomen om ook artikel 30*bis*, § 4, van de wet van 27 juni 1969 aan een bijkomend onderzoek in het licht van de algemene verordening gegevensbescherming en het legaliteitsbeginsel van artikel 22 van de Grondwet te onderwerpen.

Artikel 67

3.1. Het ontworpen artikel 17*bis*, § 1*quiquies*, van het koninklijk besluit nr. 38 bepaalt dat aan de opdrachtgever of aannemer die de onder het ontworpen artikel 15/1, § 4, van hetzelfde koninklijk besluit bedoelde stortingsverplichting miskent, een administratieve geldboete kan worden opgelegd die gelijk is aan “het bedrag bedoeld in het ontworpen artikel 15/1, § 4”. In de memorie van toelichting wordt enerzijds aangegeven dat “[h]et bedrag van de administratieve geldboete (...) gelijk [is] aan het bedrag dat de opdrachtgever of aannemer bij de betaling van de werken heeft nagelaten in te houden naar aanleiding van de inhoudingsplicht” (bespreking hoofdstuk 1 van titel 5), en anderzijds, onder de artikelsgewijze bespreking van artikel 67, dat “[h]et bedrag van de administratieve geldboete (...) gelijk [is] aan het bedrag dat de opdrachtgever of aannemer diende te storten in het kader van zijn inhoudingsverplichting”. Dat zou beter tot uiting komen indien zou worden verwezen naar “het overeenkomstig artikel 15/1, § 4, in te houden bedrag”.

Ook in geval verkeerdelijk een gedeeltelijke betaling heeft plaatsgevonden,⁶⁰ zal de geldboete lastens de opdrachtgever of aannemer bijgevolg gelijk zijn aan het integrale bedrag van het ontworpen artikel 15/1, § 4, van het koninklijk besluit nr. 38.

⁵⁸ HvJ 22 november 2022, gevoegde zaken C-37/20 en C-601/20, *WM en SOVIM v. Luxembourg Business Registers*, ECLI:EU:C:2022:912.

⁵⁹ Over dat kader zal dan ook het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit moeten worden ingewonnen, overeenkomstig artikel 36, lid 4, van verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)’, gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening.

⁶⁰ Zie tevens *sub* 2. Aangezien niet voorzien wordt in een beperking van de inhoudingsplicht tot de sociale schulden van de aannemer of onderaannemer, zou het zelfs kunnen gebeuren dat opdrachtgevers/aannemers die inhoudingsplichtig zijn wel een bedrag inhouden en doorstorten dat gelijk of groter is dan de totale sociale schulden van de aannemer of onderaannemer maar toch niet aan hun verplichtingen voldoen, omdat ze ongeacht de hoogte van de sociale schulden steeds vijftien procent van het door hen aan de aannemer of onderaannemer verschuldigde bedrag moeten inhouden en doorstorten aan het Rijksinstituut. Een eventueel overschot wordt pas later aan de aannemer of onderaannemer teruggestort overeenkomstig het ontworpen artikel 15/1, § 4, derde lid, van het koninklijk besluit nr. 38.

3.2. Bevraagd over de voorzienbaarheid en de evenredigheid van dergelijke administratieve sanctie, waarbij niet in een maximumgrens voor het boetebedrag wordt voorzien, stelde de gemachtigde:

“Het invoeren van een maximumbedrag zou ertoe kunnen leiden dat de opgelegde geldboete lager ligt dan het bedrag bedoeld in artikel 15/1, § 4 (= het bedrag van de inhouding). Indien de geldboete lager zou liggen dan het in te houden bedrag, kan dit aanleiding geven tot misbruiken/wetsontduiking (bijvoorbeeld: afspraken tussen de opdrachtgever en de aannemer om de inhoudingsplicht niet na te leven, waarbij de aannemer dan het bedrag van de boete, die lager ligt dan het in te houden bedrag, aan de opdrachtgever (terug)betaalt). Dit is ‘voordeliger’ voor de aannemer. Dergelijke gevolgen/praktijken zijn uiteraard niet wenselijk.

In tegenstelling tot de boetes gekoppeld aan de niet-naleving van de registratieplicht van werkend vennoten en helpers (bedoeld in de nieuw in te voeren artikelen 23bis/1 en 23bis/2 van het koninklijk besluit nr. 38), is er geen sprake van een ‘minimumbedrag’ bij de boete gekoppeld aan de niet-naleving van de inhoudingsplicht. Het betreft immers telkens een ander bedrag, afhankelijk van het factuurbedrag. Evenwel speelt wel nog steeds artikel 17bis, § 2, derde lid en verder van het koninklijk besluit nr. 38 met betrekking tot de mogelijkheid tot het verlenen van geheel of gedeeltelijk uitstel van de tenuitvoerlegging van de betaling van de geldboete. Op basis van die bepaling behoudt de bevoegde ambtenaar dus wel degelijk een discretionaire beoordelingsbevoegdheid bij het opleggen van de geldboete voor niet-naleving inhoudingsplicht.”

Deze verantwoording overtuigt niet.

3.2.1. De vaststelling dat het invoeren van een maximumbedrag ertoe zou kunnen leiden dat de geldboete lager uitvalt dan het overeenkomstig het ontworpen artikel 15/1, § 4, van het koninklijk besluit nr. 38 in te houden bedrag (zie echter ook *sub* 3.2.3), verantwoordt nog niet dat wordt voorzien in een strafmaat die onevenredig hoog kan zijn, en die volledig afhankelijk is van de kostprijs van de door de (onder-)aannemer uit te voeren werken. Het boetebedrag komt ook niet in de plaats van de verplichting om de voorgeschreven bedragen in te houden, zodat die verplichting ook na het opleggen van de administratieve sanctie blijft bestaan, zodat de onderneming in beginsel niet beter af kan zijn door de inhoudingen niet meteen te doen.

Indien de keuze om het boetebedrag te koppelen aan het bedrag van de inhoudingsplicht behouden blijft, zal in elk geval een maximumplafond moeten worden bepaald.

3.2.2. Daarbij komt dat de bevoegde ambtenaar artikel 17bis, § 2, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 38 niet kan toepassen om de administratieve geldboete te verminderen onder het minimum boetebedrag wanneer verzachtende omstandigheden aanwezig zijn, nu die bepaling enkel verwijst naar de eerste paragraaf van dat artikel en dus geen betrekking heeft op de nieuw ingevoegde bepalingen.⁶¹ Hij zal enkel geheel of gedeeltelijk uitstel van tenuitvoerlegging van de betaling van de geldboete kunnen toekennen, overeenkomstig artikel 17bis, § 2, derde lid.

⁶¹ Voor dat verschil in behandeling moet bovendien een afdoende verantwoording worden gegeven in de memorie van toelichting. Gelet op de mogelijkheid voor de arbeidsrechtbank om in beroep toch verzachtende omstandigheden in acht te nemen rijst de vraag of het hier niet veeleer gaat om een vergetelheid.

Doordat in geval van vaststelling van de niet-nakoming van de inhoudingsplicht de beoordelingsbevoegdheid van de bevoegde ambtenaar beperkt wordt tot het opleggen van de integrale geldboete, dan wel een (gedeeltelijk) uitstel ervan, wordt de bevoegde ambtenaar beperkt in zijn mogelijkheden om de strafmaat voldoende te individualiseren en een boete op te leggen die, rekening houdend met de ernst van de feiten en de concrete omstandigheden van de zaak, aangewezen worden geacht.

Tegen de beslissing tot opleggen van een administratieve geldboete staat echter een beroepsmogelijkheid met schorsende werking open bij de arbeidsrechtbank, overeenkomstig artikel 17*quater*, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 38. Deze zal overeenkomstig artikel 17*bis*, § 2, tweede lid, in beginsel wél verzachtende omstandigheden in acht kunnen nemen om het boetebedrag te milderen.

3.2.3. Tot slot moet erop worden gewezen dat de door de gemachtigde gevreesde misbruiken en wetsontduiking bijkomende sanctioneerbare misdrijven uitmaken. Overeenkomstig artikel 235, eerste lid, in samenhang gelezen met artikel 101, van het Sociaal Strafwetboek van 6 juni 2010, wordt het misdrijf ‘oplichting in sociaal strafrecht’⁶² bestraft met een gevangenisstraf van zes maanden tot drie jaar, en een geldboete van 600 tot 6000 euro of één van die straffen alleen, hetzij met een administratieve geldboete van 300 tot 3000 euro. In geval van strafrechtelijke handhaving, zal ook de bijzondere verbeurdverklaring worden uitgesproken.⁶³

Artikelen 70 en 71⁶⁴

4. De ontworpen artikelen 23*bis*/1, tweede lid, en 23*bis*/2, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 38 machtigen de Koning om, bij besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, de verplichtingen om inlichtingen betreffende de werkend vennoten, respectievelijk helpers, in te schrijven en bij te werken in de KBO, uit te breiden tot vennootschappen die activiteiten uitoefenen in andere sectoren dan deze waarvoor in de verplichting wordt voorzien in het voorontwerp.

4.1. Krachtens artikel 22 van de Grondwet geldt voor elke verwerking van persoonsgegevens en, meer in het algemeen, voor elke inmenging in het recht op het privéleven, dat het formeel legaliteitsbeginsel dient te worden nageleefd. Doordat artikel 22 van de Grondwet aan de bevoegde wetgever de bevoegdheid voorbehoudt om vast te stellen in welke gevallen en onder welke voorwaarden afbreuk kan worden gedaan aan het recht op eerbiediging van het privéleven, waarborgt het aan elke burger dat geen enkele inmenging in dat recht kan

⁶² Misdrijf gedefinieerd als “met het oogmerk ofwel ten onrechte een sociaal voordeel te bekomen of te doen bekomen, te behouden of te doen behouden, ofwel geen of minder bijdragen te betalen of te doen betalen dan die welk hij of een ander verschuldigd is, gebruik maken van valse namen, valse hoedanigheden of valse adressen, of enige andere frauduleuze handeling aanwenden om te doen geloven aan het bestaan van een valse persoon, een valse onderneming, een fictief ongeval of enige andere fictieve gebeurtenis of om op andere wijze misbruik te maken van het vertrouwen”.

⁶³ Artikelen 42 en 43 van het Strafwetboek.

⁶⁴ Deze opmerkingen worden gemaakt onder voorbehoud van wat in de algemene opmerking is uiteengezet over de verenigbaarheid van de verplichte vermelding van de naam van de werkende vennoten en helpers in de KBO met richtlijn (EU) 2017/1132 van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2017 aangaande bepaalde aspecten van het vennootschapsrecht.

plaatsvinden dan krachtens regels die zijn aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering. Een delegatie aan een andere macht is evenwel niet in strijd met het wettelijkheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de “essentiële elementen” voorafgaandelijk door de wetgever vastgesteld zijn.⁶⁵

Bijgevolg moeten de ‘essentiële elementen’ van de verwerking van persoonsgegevens in de wet zelf worden vastgelegd. In dat verband is de afdeling Wetgeving van oordeel dat ongeacht de aard van de betrokken aangelegenheid, de volgende elementen in beginsel ‘essentiële elementen’ uitmaken: 1°) de categorie van verwerkte gegevens; 2°) de categorie van betrokken personen; 3°) de met de verwerking nagestreefde doelstelling; 4°) de categorie van personen die toegang hebben tot de verwerkte gegevens; en 5°) de maximumtermijn voor het bewaren van de gegevens.⁶⁶

4.2. Vermits de categorie van betrokken personen als een essentieel element van de verwerking van persoonsgegevens moet worden beschouwd, kan het uitbreiden van het personeel toepassingsgebied van de regeling niet zonder meer worden gedelegeerd.

Afdeling 2 – Wijzigingen van het Wetboek van economisch recht

5. Bij deze afdeling zijn geen andere opmerkingen te maken dan aan de orde in de algemene opmerking bij dit hoofdstuk.

Afdeling 3 – Inwerkingtreding en overgangsbepalingen

6. Bij deze afdeling zijn geen bijkomende opmerkingen te maken.

HOOFDSTUK 2 – MENTAAL WELZIJN OP HET WERK VOOR ZELFSTANDIGEN

Afdeling 1 – Wijziging van het koninklijk besluit nr. 38 houdende inrichting van het sociaal statuut der zelfstandigen

Artikel 80

7. Het ontworpen artikel 20, § 2bis/1, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 38 bepaalt dat een “aantal minimale diensten [dienen] te worden ingevuld” (“doivent être garantis”) door de in paragraaf 1 bedoelde sociale verzekeringskassen en de in paragraaf 3 bedoelde

⁶⁵ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: zie inzonderheid GwH 18 maart 2010, nr. 29/2010, B.16.1; GwH 20 februari 2020, nr. 27/2020, B.17.

⁶⁶ Adv.RvS 68.936/AV van 7 april 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 14 augustus 2021 ‘betreffende de maatregelen van bestuurlijke politie tijdens een epidemische noodsituatie’, opmerking 101 (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1951/001, 119). Zie ook GwH 10 maart 2022, nr. 33/2022, B.13.1; GwH 22 september 2022, nr. 110/2022, B.11.2; GwH 16 februari 2023, nr. 26/2023, B.74.1; GwH 17 mei 2023, nr. 75/2023, B.55.2.1.

Nationale Hulpkas. Enkel de diensten bedoeld onder het ontworpen artikel 20, § 2bis/1, tweede lid, 1°, 4° en 5°, van het koninklijk besluit nr. 38 zijn verplicht “voor alle kassen”.

7.1. Gevraagd of daaruit volgt dat de diensten onder 2° en 3° wel door minstens één aanbieder moeten worden ingericht, maar dat de sociale verzekeringskassen en de Nationale Hulpkas onderling kunnen afspreken wie deze diensten uiteindelijk voor zijn rekening neemt, stelde de gemachtigde:

“Neen, dit is niet correct. De diensten bedoeld in 1°, 4° en 5° moeten door alle sociale verzekeringsfondsen worden ingericht (minimale verplichting voor alle fondsen). Elk sociaal verzekeringsfonds heeft dan nog de keuze om ook de diensten bedoeld in 2° en/of 3° aan te bieden (facultatief). Het komt aan elk sociaal verzekeringsfonds zelf toe om te beslissen of ze die diensten onder 2° en/of 3° zullen aanbieden. Het is niet wettelijk verplicht dat er minstens één sociaal verzekeringsfonds de diensten bedoeld in 2° en 3° moet aanbieden.”

7.2. Omwille van de rechtszekerheid moet de ontworpen bepaling worden geherformuleerd op een wijze waaruit duidelijker blijkt dat er geen verplichting is om de diensten onder 2° en 3° aan te bieden.

Afdeling 2 – Wijziging van de wet van 18 april 2017 houdende hervorming van de financiering van de sociale zekerheid

Afdeling 3 – Inwerkingtreding

Bij deze afdelingen zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 6 – ECONOMIE

ENIG HOOFDSTUK – WIJZIGINGEN VAN HET WETBOEK VAN ECONOMISCH RECHT

Afdeling 1 – Wijziging van boek I van het Wetboek van economisch recht

Omwille van de samenhang en de duidelijkheid zou het nuttig zijn om in de wet van 7 mei 1999 ‘op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers’ een verwijzing op te nemen naar de bijzondere procedure die het voorontwerp in het Wetboek van economisch recht invoert met betrekking tot de onwettige exploitatie van een online kansspel.

Afdeling 2 – Wijzigingen van boek XVII van het Wetboek van economisch recht

Artikel 85

Aangezien het begrip “[onwettige] exploitatie van een [...] online kansspel” wordt gedefinieerd in het ontworpen artikel I.21/1 van het Wetboek van economisch recht, en aangezien die definitie verwijst naar de exploitatie zonder de aanvullende vergunning waarin is voorzien in artikel 25 van de wet van 7 mei 1999, dient dat begrip “[onwettige] exploitatie van een [...]”

online kansspel” te worden gebruikt in het ontworpen artikel XVII.34/1, § 6/1, eerste lid, van het Wetboek van economisch recht. Die bepaling moet derhalve als volgt worden herschreven:

“De voorzitter van de ondernemingsrechtbank willigt de vordering in als hij het bestaan van een onwettige exploitatie van een online kansspel vaststelt”.

TITEL 7 – WERK

HOOFDSTUK 1 – AANWEZIGHEIDSREGISTRATIE VOOR VERHUISACTIVITEITEN

HOOFDSTUK 2 – HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VOOR DE SOCIALE BIJDAGEN

HOOFDSTUK 3 – INWERKINGTREDING

Er wordt verwezen naar de opmerking in verband met de ontvankelijkheid van de adviesaanvraag.

HOOFDSTUK 4 – HET GEBRUIK VAN DE GEREgistREERDE KASSA

Artikel 111

1. In het opschrift van hoofdstuk 4 en in het opschrift en het eerste lid van het ontworpen artikel 137/7 van het Sociaal Strafwetboek vervange men de woorden “de geregistreeerde kassa” (la caisse enregistreuse) door de woorden “het geregistreeerde kassasysteem” (le système de caisse enregistreuse). Dit laatste begrip is niet alleen ruimer dan het begrip “geregistreeerde kassa”, maar sluit ook beter aan bij de terminologie die voorkomt in het koninklijk besluit van 30 december 2009 ‘tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen’.⁶⁷

2. In het ontworpen artikel 137/7, tweede lid, van het Sociaal Strafwetboek wordt melding gemaakt van een inbreuk die “wetens en willens” (“sciemment et volontairement”) is gepleegd. In de mate in het nieuwe boek 1 van het Strafwetboek wordt uitgegaan van het opzet als moreel element en erin het begrip “opzettelijk” zal worden gehanteerd,⁶⁸ wordt het best al rekening gehouden met die begripsvorming en worden in het ontworpen artikel 137/7, tweede lid, van het Sociaal Strafwetboek, de woorden “wetens en willens” (“sciemment et volontairement”) beter vervangen door het woord “opzettelijk” (“intentionnellement”).

⁶⁷ De “geregistreeerde kassa” kan worden beschouwd als een onderdeel van het ruimere begrip van het “geregistreerd kassasysteem” zoals dat wordt omschreven in artikel 1 van het koninklijk besluit van 30 december 2009.

⁶⁸ *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3374/1 en 3375/1, 416.

HOOFDSTUK 5 – DOELGROEPVERMINDERING COLLECTIEVE ARBEIDSDUURVERMINDERING

Artikel 113

Uit artikel 113 van het voorontwerp volgt dat artikel 112 in werking treedt op 1 januari 2024 en dat het zal gelden voor de arbeidsduurverminderingen die zijn ingevoerd vanaf 1 november 2023. Duidelijkheidshalve kan erop worden gewezen dat aangezien de werkgever pas aanspraak kan maken op een vermindering vanaf het kwartaal volgend op het kwartaal volgend op de invoering van de arbeidsduurvermindering, artikel 113 van het voorontwerp niet van toepassing zal zijn op feiten, handelingen en toestanden die op het moment van inwerkingtreding reeds definitief zijn voltrokken zodat er wat dat betreft geen terugwerkende kracht zal zijn.

HOOFDSTUK 6 – ACTIVERINGSBIJDRAGE

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 8 – PERSONEN MET EEN HANDICAP

ENIG HOOFDSTUK – WIJZIGING VAN DE WET VAN 27 FEBRUARI 1987 BETREFFENDE DE TEGEMOETKOMINGEN AAN PERSONEN MET EEN HANDICAP

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 9 – GEZONDHEID

HOOFDSTUK 1 – GENEESMIDDELEN

Afdeling 1 – Hervorming van de besparingsmaatregelen toegepast op vergoedbare farmaceutische specialiteiten

Artikel 120

De twee taalversies van het ontworpen artikel 35^{ter}, § 3, derde lid, eerste zin, van de wet ‘betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen’, gecoördineerd op 14 juli 1994 (artikel 120, 11°, van het voorontwerp), moeten met elkaar in overeenstemming gebracht worden.

Afdeling 2 – Tarifiering per eenheidArtikel 134

Artikel 37, § 3/3, van de voormelde gecoördineerde wet van 14 juli 1994 luidt thans als volgt:

“§ 3/3. Voor de geneesmiddelen bedoeld in artikel 34, eerste lid, 5°, a), b), c), die worden verstrekt aan rechthebbenden die verblijven in rust- en verzorgingstehuizen en centra voor dagverzorging, die door de bevoegde overheid erkend zijn, of in rustoorden voor bejaarden of centra voor kortverblijf, die erkend zijn door de bevoegde overheid, of in de instellingen die zonder als rustoord te zijn erkend, de gemeenschappelijke woon- of verblijfplaats van de bejaarden uitmaken, en die beantwoorden aan de door de Koning bepaalde voorwaarden, kan de Koning in bijzondere regels voorzien met betrekking tot de tegemoetkoming van de verzekering voor geneeskundige verzorging en het persoonlijk aandeel van de rechthebbenden.

Voor de kosten van de voornoemde geneesmiddelen mogen geen andere bedragen ten laste van de rechthebbenden worden aangerekend dan het persoonlijk aandeel zoals het door de Koning is vastgesteld.”

Artikel 134 van het voorontwerp strekt ertoe tussen beide leden van die paragraaf 3/3 een nieuw lid in te voegen, luidende:

“De Koning, bij een in Ministerraad overlegd besluit, kan onder de voorwaarden en modaliteiten die Hij vaststelt, de bijzondere regels met betrekking tot de tegemoetkoming van de verzekering voor geneeskundige verzorging en het persoonlijk aandeel van de rechthebbenden uitbreiden tot andere categorieën van rechthebbenden.”

In de toelichting bij deze bepaling wordt de draagwijdte ervan als volgt verduidelijkt:

“De huidige bepaling voorziet in de mogelijkheid om specifieke terugbetalingsregels te voorzien voor farmaceutische specialiteiten. Hierbij wordt meer bepaald de tarifiering per eenheid beoogd. Momenteel is deze bevoegdheid van de Koning beperkt tot rechthebbenden die in door de bevoegde overheid erkende rust- en verzorgingstehuizen en centra voor dagverzorging, in rustoorden voor bejaarden of centra voor kortverblijf verblijven, of in de instellingen die, zonder als rustoord te zijn erkend, de gemeenschappelijke woon- of verblijfplaats van de bejaarden uitmaken, en die aan de door de Koning bepaalde voorwaarden beantwoorden.

Deze wijziging beoogt de mogelijkheid voor de Koning om dergelijke specifieke terugbetalingsregels te voorzien uit te breiden tot de andere categorieën van rechthebbenden. Daardoor zal men in het bijzonder de specifieke terugbetalingsregels kunnen vastleggen voor de aflevering per eenheid van farmaceutische specialiteiten door een apotheker aan een rechthebbende, ongeacht of hij in een voormelde instelling verblijft. De Koning, bij in Ministerraad overlegd besluit, kan voorwaarden en modaliteiten vastleggen voor deze tarifiering per eenheid (bijv. beperking tot bepaalde categorieën van farmaceutische specialiteiten).”

De machtiging die bij het ontworpen artikel 37, § 3/3, tweede lid, (artikel 134 van het voorontwerp) aan de Koning verleend wordt, is evenwel in veel te ruime bewoordingen gesteld om aanvaardbaar te kunnen zijn in een aangelegenheid die krachtens artikel 23, tweede lid en derde lid, 2°, van de Grondwet alleen bij wet geregeld mag worden.

Die machtiging moet op grond van de toelichting bij artikel 134 aldus herzien worden dat de reikwijdte ervan beperkt wordt.⁶⁹

Afdeling 3 – Heffingen op de omzet

Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

Afdeling 4 – Bijdrage op marketing

Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

Afdeling 5 – RIZIV farmaceutische taksmodulatie

Artikel 139

In haar avis 72.474/1-2-3-4 van 10 november 2022 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de programmawet van 26 december 2022 heeft de afdeling Wetgeving de volgende opmerking gemaakt:

“Artikel 70 van het voorontwerp strekt tot aanvulling van artikel 191*quinquies*, zevende lid, van de gecoördineerde wet van 14 juli 1994 en de artikelen 71 tot 75 strekken ertoe af te wijken van het koninklijk besluit van 29 maart 2019 ‘tot vaststelling van de toekenningsvoorwaarden en uitvoeringsmodaliteiten van een financiële steunregeling op basis van de heffingen op het zakencijfer van de farmaceutische specialiteiten, ingesteld door artikel 191*quinquies* van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994’.

Uit die wettelijke en reglementaire bepalingen blijkt dat het de bedoeling is dat ze aansluiten bij verordening (EU) 651/2014 van de Commissie van 14 juni 2014 ‘waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard’ (die verordening staat bekend onder de naam ‘algemene groepsvrijstellingsverordening’ en wordt afgekort als ‘AGVV’).⁷⁰

Volgens het advies van de inspectrice-generaal van Financiën d.d. 25 oktober 2022 voorzien de artikelen 70 tot 76 evenwel in een regeling tot verlenging van de staatssteun, die zich niet enkel van de tot 2021 gebruikte regeling onderscheidt door haar tijdelijk karakter (de regeling wordt ingevoerd op het einde van 2022) maar ook door de nadere regels ervan (de artikelen 71 tot 75 zijn aldus opgevat dat ze een afwijking inhouden van het koninklijk besluit van 29 maart 2019).

Met toepassing van artikel 3 van de AGVV, is die nieuwe steunregeling verenigbaar met de interne markt in de zin van artikel 107, lid 2 of 3, van het verdrag en vrijgesteld van de aanmeldingsverplichting waarin artikel 108, lid 3, van het verdrag voorziet, indien ze voldoet aan alle voorwaarden bepaald in hoofdstuk I van deze

⁶⁹ Zie in deze zin advies 69.279/1-2-4 van 3 mei 2021 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de programmawet van 21 juni 2021 (bijzondere opmerking 1.8 bij artikel 6 van dat voorontwerp) (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1974/001, 52).

⁷⁰ Voetnoot 29 van het aangehaalde advies: Zie voor de algemene groepsvrijstellingsverordening (afgekort als de AGVV) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0651&from=NL>.

verordening en aan de specifieke voorwaarden die voor de desbetreffende steuncategorie in hoofdstuk III van deze verordening zijn vastgesteld (*in casu* gaat het om steun die aan de farmaceutische ondernemingen die erom vragen wordt toegekend, indien ze aantonen dat die steun zal zorgen voor een verhoging van hun investeringen inzake onderzoek, ontwikkeling en innovatie in België in de sector van de geneesmiddelen voor menselijk gebruik).

Indien het niet zeker is dat dit het geval is, verdient het aanbeveling een aanmelding te doen bij de Europese Commissie.”

Deze opmerking geldt, *mutatis mutandis*, eveneens voor artikel 139 van voorliggend voorontwerp.

HOOFDSTUK 2 – GEZONDHEIDSZORG

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

HOOFDSTUK 3 – FOD VOLKSGEZONDHEID, VEILIGHEID VAN DE VOEDSELKETEN EN LEEFMILIEU

Afdeling 1 – Wijzigingen van de wet van 24 januari 1977 betreffende de bescherming van de gezondheid van de gebruikers op het stuk van de voedingsmiddelen en andere producten

Zoals hiervoor is opgemerkt, is de adviesaanvraag op vijf werkdagen wat deze afdeling betreft onontvankelijk. De bepalingen ervan worden dan ook niet onderzocht.

Afdeling 2 – Wijziging van de wet van 22 december 2009 betreffende een regeling voor rookvrije plaatsen en ter bescherming van de bevolking tegen tabaksrook

Zoals hiervoor is opgemerkt, is de adviesaanvraag op vijf werkdagen wat deze afdeling betreft onontvankelijk. De bepalingen ervan worden dan ook niet onderzocht.

Afdeling 3 – Wijziging van de wet van 9 december 2019 tot oprichting van een Zorgpersoneelfonds

Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

HOOFDSTUK 4 – SUBSIDIES AFERESEPLASMA

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

HOOFDSTUK 5 – FINANCIERING VAN HET FEDERAAL AGENTSCHAP VOOR GENEESMIDDELEN EN GEZONDHEIDSPRODUCTEN (FAGG)

Afdeling 1 – Wijzigingen aan de wet van 20 juli 2006 betreffende de oprichting en de werking van het Federaal Agentschap voor Geneesmiddelen en Gezondheidsproducten

Algemene opmerkingen

1.1. In zoverre de artikelen 150 tot 170 van het voorontwerp of onderdelen ervan betrekking hebben op heffingen of retributies met betrekking tot medische hulpmiddelen of medische hulpmiddelen voor in-vitrodiagnostiek, moet worden gewezen op artikel 111, lid 2, van verordening (EU) 2017/745,⁷¹ dat inhoudt dat de lidstaten de Commissie en de andere lidstaten ten minste drie maanden voordat de structuur en de hoogte van de vergoeding moeten worden vastgesteld, in kennis stellen van de vergoeding die zij overeenkomstig lid 1 van hetzelfde artikel kunnen heffen voor de in de verordening beschreven activiteiten. Een gelijkaardige bepaling is vervat in artikel 104, lid 2, van verordening (EU) 2017/746.⁷²

De gemachtigde liet weten dat deze kennisgeving is gedaan op 6 november 2023. Dat betekent dat de aan te nemen bepalingen ten vroegste kunnen worden “vastgesteld” (lees: bekrachtigd door de Koning) op 6 februari 2024, althans in zoverre ze betrekking hebben op heffingen of retributies met betrekking tot medische hulpmiddelen of medische hulpmiddelen voor in-vitrodiagnostiek, aangezien de voormelde termijn van drie maanden in acht moet worden genomen.

1.2. Eveneens in zoverre de ontworpen bepalingen betrekking hebben op heffingen of retributies met betrekking tot medische hulpmiddelen of medische hulpmiddelen voor in-vitrodiagnostiek, moet worden gewezen op de voorwaarde, vervat in artikel 111, lid 1, van verordening (EU) 2017/745 dat het heffen door de lidstaten van een vergoeding voor in de verordening beschreven activiteiten inzake medische hulpmiddelen, slechts mogelijk is indien “de hoogte van die vergoeding wordt vastgesteld op transparante wijze en met als uitgangspunt dat ze kostendekkend moet zijn”. Artikel 104, lid 1, van verordening (EU) 2017/746 bevat een gelijkaardige voorwaarde wat betreft medische hulpmiddelen voor in-vitrodiagnostiek.

Aan het vereiste van transparantie is voldaan aangezien de ontworpen retributies bepaald zullen worden bij een wettelijke regeling die wordt bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad en die bijgevolg toegankelijk is voor alle belanghebbenden.

⁷¹ Verordening (EU) 2017/745 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2017 ‘betreffende medische hulpmiddelen, tot wijziging van Richtlijn 2001/83/EG, Verordening (EG) nr. 178/2002 en Verordening (EG) nr. 1223/2009, en tot intrekking van Richtlijnen 90/385/EEG en 93/42/EEG van de Raad’.

⁷² Verordening (EU) 2017/746 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2017 ‘betreffende medische hulpmiddelen voor in-vitrodiagnostiek en tot intrekking van Richtlijn 98/79/EG en Besluit 2010/227/EU van de Commissie’.

Of daadwerkelijk is voldaan aan het vereiste van het kostendekkend karakter, kan de Raad van State niet beoordelen bij gebrek aan het nodige feitelijke inzicht ter zake en gelet op de zeer beperkte tijd waarover hij beschikt voor het geven van dit advies.⁷³

Voor zover het retributies betreft, ligt het vereiste kostendekkend karakter overigens in lijn met het internrechtelijke vereiste voor retributies, namelijk dat ze een geldelijke vergoeding moeten zijn voor een dienst die de overheid presteert ten voordele van de heffingsplichtige, individueel beschouwd, en dat ze een louter vergoedend karakter moeten hebben, zodat er een redelijke verhouding moet bestaan tussen de kostprijs of de waarde van de verstrekte dienst en het bedrag dat de heffingsplichtige verschuldigd is.⁷⁴

2.1. Artikel 150 van het voorontwerp breidt de noties van opdrachtgever van niet-commercieel klinisch onderzoek, niet-commerciële prestatiestudies en niet-commerciële klinische proeven uit tot hogescholen en het equivalent ervan in andere lidstaten. Voor instellingen zonder winstoogmerk wier maatschappelijk doel hoofdzakelijk gericht is op onderzoek, wordt het vereiste van erkenning⁷⁵ weggelaten.

Op de vraag of de ontworpen bepalingen werden aangemeld op grond van artikel 108 VWEU als mogelijke staatssteun, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Er is geen aanmelding gebeurd, deze worden niet gezien als staatssteun.

(...)

- Hogescholen: ook hier moet worden geoordeeld dat er geen sprake is van een economische activiteit, net zoals dit betoogd werd voor universiteiten. De argumentatie is mutatis mutandis identiek en kan worden hernomen.

- Instellingen zonder winstoogmerk worden niet toegevoegd – er wordt slechts afgestapt van de voorafgaande noodzaak tot erkenning. Algemeen genomen blijven de voorwaarden hetzelfde, het moet een instelling zonder winstoogmerk zijn die, als één van de hoofddoelen, wetenschappelijk onderzoek beoogt. (...) – enkel de erkenning komt te vervallen en wordt vervangen door een ad hoc check.

Ook hier moet worden betoogd dat er geen economische activiteit wordt uitgeoefend, zeker gelet op het feit dat de twee bijkomende voorwaarden (1. de houder van het octrooi van het product waarop de studie, proef, etc. betrekking heeft, mag niet de opdrachtgever zijn en 2. de opdrachtgever moet de intellectuele eigendomsrechten uitoefenen op het concept van de proef of studie, de uitvoering ervan en de wetenschappelijke gegevens die eruit voortvloeien;) – het wetenschappelijk onderzoek wordt verricht ten bate van de volksgezondheid, eerder dan dat zulks kadert in een economische activiteit.

⁷³ In elk geval moet een voorbehoud worden geformuleerd in zoverre de kostprijs voor het niet-commercieel klinisch onderzoek en voor niet-commerciële prestatiestudies door middel van de vergoedingen ten laste zouden worden gelegd van commercieel klinisch onderzoek en commerciële prestatiestudies, aangezien het kostendekkend karakter niet zonder meer kan worden beoordeeld op het niveau van de sector van klinische proeven en prestatiestudies, veeleer dan op het niveau van de individuele opdrachtgever.

⁷⁴ GwH 19 november 2015, nr. 162/2015, B.5.

⁷⁵ Overeenkomstig artikel 31 van de wet van 7 mei 2004 ‘inzake experimenten op de menselijke persoon’, waarnaar niet langer wordt verwezen in het ontworpen artikel 2, § 1, 23°, 25° en 27°, van de wet van 20 juli 2006 ‘betreffende de oprichting en de werking van het Federaal Agentschap voor Geneesmiddelen en Gezondheidsproducten’.

(...)

Wat betreft de ‘equivalente’ organisaties in andere lidstaten: dit was niet bedoeld als een bijkomende soort entiteiten, maar om duidelijk te maken dat een Belgische universiteit niet anders behandeld zou worden als een Franse of Nederlandse universiteit. Voor deze ‘equivalenten’ geldt dus dezelfde toelichting.”

De gemachtigde verwees daarbij bovendien naar advies 70.322/3 van 26 november 2021⁷⁶ en naar advies 72.474/1-2-3-4 van 10 november 2022⁷⁷, waarin met verwijzing naar advies 69.049/3 van 16 april 2021⁷⁸ met die zienswijze werd ingestemd. Die conclusie geldt ook voor de thans ontworpen bepalingen, althans in zoverre er, wat betreft het niet-commercieel klinisch onderzoek en de niet-commerciële prestatiestudies, daadwerkelijk geen winstoogmerk voorligt.

2.2. De in opmerking 2.1 geschetste wijzigingen hebben tot gevolg dat voor bijkomende gevallen niet-commercieel klinisch onderzoek, niet-commerciële prestatiestudies en niet-commerciële klinische proeven worden vrijgesteld van heffingen en retributies. Voor de verantwoording, vanuit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel, voor die bijkomende vrijstellingen, verwees de gemachtigde naar hetgeen ter zake is uiteengezet in de voormelde adviezen 69.049/3 en 70.322/3 en dat luidde als volgt:

“Le principe d’égalité n’exclut pas qu’une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes pour autant qu’elle repose sur un critère objectif et qu’elle soit raisonnablement justifiée. Dans le cas des investigations cliniques, une exonération de paiement des rétributions est prévue d’une part pour certaines catégories de promoteurs. Il doit s’agir :

- soit une université ;
- soit un hôpital;
- soit un des deux fonds nationaux de recherche scientifique ou un fonds qui dépend de l’un de ces fonds ;
- soit un organisme sans but lucratif, dont l’objet social est principalement la recherche scientifique, qui en fait la demande et qui est reconnu par le Roi après avis du Comité consultatif de Bioéthique.

D’autre part, pour qu’une investigation soit reconnue comme non commerciale, deux conditions sont requises qui sont propres à l’investigation dont question.

- d’abord, le détenteur du brevet ou de la marque déposée du dispositif sur lequel porte l’investigation ne peut être, ni directement, ni indirectement, le promoteur de l’investigation ;

⁷⁶ Adv.RvS 70.322/3 van 26 november 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 8 februari 2022 ‘houdende wijziging van de wet van 20 juli 2006 betreffende de oprichting en de werking van het federaal agentschap voor geneesmiddelen en gezondheidsproducten’, opmerking 4.1, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2366/001, 66.

⁷⁷ Adv.RvS 72.474/1-2-3-4 van 10 november 2022 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 26 december 2022, algemene opmerking 2 bij hoofdstuk 3 van titel 5, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3015/001, 288.

⁷⁸ Adv.RvS 69.049/3 van 16 april 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 9 mei 2021 ‘tot wijziging van de wet van 22 december 2020 betreffende de medische hulpmiddelen’, opmerking 4, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1948/001, 33-34.

– ensuite, c’est le promoteur qui exerce les droits de propriété intellectuelle sur la conception de l’investigation, sa réalisation et les données qui en résultent.

Le critère objectif permettant d’établir la différence de traitement (gratuité) pour les promoteurs et investigations visé(e)s est l’absence de participation financière de la part du secteur pharmaceutique, le fait qu’il s’agit d’institutions qui remplissent une mission d’intérêt public et qui soient financées par la collectivité. Pour les investigations non commerciales, les rétributions prévues à l’annexe VII, titre 10 ne pourraient, de ce fait, être assumées par les institutions concernées et cela entraînerait une diminution drastique de ces études non commerciales qui ont pourtant un intérêt essentiel pour la santé publique.

Cette exonération du paiement des rétributions pour les investigations non commerciales est par ailleurs déjà prévue en matière d’expérimentation à l’article 31, § 5, de la loi du 7 mai 2004 relative aux expérimentations sur la personne humaine.”

De gemachtigde voegde daar nog het volgende aan toe:

“Deze lijst wordt op twee vlakken gewijzigd: de hogescholen worden toegevoegd, die op dit vlak op gelijke voet geplaatst worden met de universiteiten. Verder wordt het erkenningsstelsel uit de wet van 7 mei 2004 vervangen door een ‘ad hoc’ check, bij de indiening van de aanvraag.

Samenvattend: niet-commercieel onderzoek wordt normaliter, zeker indien verricht door de universiteiten, minstens deels gefinancierd door de overheid. Het opleggen van een belasting zou neerkomen op een vermindering van deze toegekende financiering.”

Deze verantwoording kan ook worden aanvaard voor de verschillende behandeling die wordt ingesteld door de thans ontworpen bepalingen.

Artikel 150

In de inleidende zin van artikel 150 van het voorontwerp moet worden gepreciseerd dat de ontworpen wijzigingen worden aangebracht in artikel 2, § 1, van de wet van 20 juli 2006 ‘betreffende de oprichting en de werking van het Federaal Agentschap voor Geneesmiddelen en Gezondheidsproducten’.

Artikel 157

Op de vraag of de opsomming “vergunningen, certificaten, toelatingen, adviezen of verklaringen”⁷⁹ in het ontworpen artikel 14/22, § 8, tweede lid, van de wet van 20 juli 2006 exhaustief is bedoeld, verklaarde de gemachtigde dat dat niet de bedoeling was maar dat een exhaustieve opsomming inderdaad verkieslijk is. Daartoe moeten dan volgens hem de “registraties” aan worden toegevoegd. Met die aanpassing kan worden ingestemd.

⁷⁹ De Nederlandse en de Franse tekst van deze opsomming stemmen niet overeen. Dit moet worden verholpen.

Artikel 158

1. De Franse tekst van de inleidende zin van artikel 158 van het voorontwerp moet worden aangevuld met de woorden “est complété par un alinéa rédigé comme suit:”.

2. Volgens de gemachtigde bedoelt men met de “in het eerste lid bedoelde termijn” in het ontworpen artikel 14/24, tweede lid, van de wet van 20 juli 2006 de twee termijnen die in dat eerste lid worden vermeld. Men schrijve dan ook, met het oog op de rechtszekerheid, de “in het eerste lid bedoelde termijnen”.

3. In de ontworpen bepaling wordt verwezen naar “de artikelen 2244 en volgende van het Burgerlijk Wetboek, met uitzondering van artikel 2244, §2 van het Burgerlijk Wetboek”.

Duidelijkheidshalve schrijve men “Oud Burgerlijk Wetboek”. Op de vraag welke bepalingen precies worden bedoeld, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Artikel 2244, §1; art. 2247 (hoewel de overheid geen ‘afstand’ kan doen van een eis); art. 2248, 2249, 2250, 2251. We stellen voor dit expliciet op te lijsten en tevens uitdrukkelijk de schorsing te vermelden, niet enkel de stuiting.”

Met die suggestie kan worden ingestemd, mits wordt nagegaan of die opgesomde bepalingen werkelijk zonder meer toepasbaar zijn in dit geval.

Artikelen 160 tot 162

1. De gemachtigde beaamde dat moet worden nagegaan welke onderdelen van de artikelen 34/1 van de wet van 7 mei 2004 ‘inzake experimenten op de menselijke persoon’ en 47 van de wet van 7 mei 2017 ‘betreffende klinische proeven met geneesmiddelen voor menselijk gebruik’ moeten worden opgeheven wegens overlapping met de ontworpen artikelen 14/26 en 14/27 van de wet van 20 juli 2006.

2. In het ontworpen artikel 14/27, tweede lid, van de wet van 20 juli 2006 verwijze men naar artikel 13, 1°, (niet: 13, § 1, 1°) van de wet van 20 juli 2006.

3. De gemachtigde bevestigde dat het derde lid van het ontworpen artikel 14/26 en het ontworpen artikel 14/28 dubbelop zijn. De laatstvermelde ontworpen bepaling (artikel 162 van het voorontwerp) kan dan ook beter worden weggelaten.

Artikel 167

Bij artikel 167, 1° en 3°, van het voorontwerp wordt voorzien in nieuwe retributies. Of voldaan is aan het internrechtelijk vereiste dat ze een geldelijke vergoeding moeten zijn voor een dienst die de overheid presteert ten voordele van de heffingsplichtige, individueel beschouwd, en dat ze een louter vergoedend karakter moeten hebben, zodat er een redelijke verhouding moet bestaan tussen de kostprijs of de waarde van de verstrekte dienst en het bedrag

dat de heffingsplichtige verschuldigd is, kan de Raad van State bij gebrek aan feitelijke kennis eveneens niet beoordelen.

Artikel 168

In artikel 168, 3°, van het voorontwerp zou moeten worden verduidelijkt dat de ontworpen wijziging wordt aangebracht in hoofdstuk 3 van bijlage IX van de wet van 20 juli 2006 (bovenaan rechts in de tabel).

Afdeling 2 – Financiering van het Bioplatform

Artikel 171

De gemachtigde gaf de volgende toelichting, vanuit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel, bij de keuze van de bijdrageplichtigen voor de bijzondere bijdrage die wordt opgelegd bij artikel 171 van het voorontwerp.

“De voordelen van het Bioplatform, zijn vooral voor deze actoren die klinische proeven verrichten. Binnen het Bioplatform is er een werkgroep klinische proeven opgericht, deze wordt geleid door de beleidcel van de Minister van Volksgezondheid. Het hoofddoel is het bepalen van acties en prioriteiten voor de komende jaren die nodig zijn om het klimaat voor klinische proeven in België innovatief, concurrerend en aantrekkelijk te houden in vergelijking met de andere lidstaten.

Bijgevolg wordt de belasting enkel opgelegd aan deze actoren.

(...)

1. De opstart en verankering van de het domein data binnen het FAGG: hier wordt beoogd het proces voor klinische proeven te optimaliseren

2. De versterking van het nationaal innovatie bureau voor het simultaan nationaal wetenschappelijk advies proces dat aan de indiening van een klinische proef voorafgaat

3. Versterking het GCP inspectie team: GCP betreft het inspecteren van sites waar klinische proeven worden uitgevoerd

4. Versterking van het College: een deel van de inkomsten zal elke jaar aan het College worden doorgestuurd, de versterking bij het College heeft tot doel een efficiënte implementatie van de CTR in België na te streven door het ontwikkelen en ter beschikking stellen van templates, en deelname aan nationale en Europese bespreking met als doel de alignatie met andere lidstaten te bewerkstelligen.”

Afdeling 3 – Inwerkingtreding

Artikel 172

Zoals reeds is uiteengezet in de algemene opmerking 1.1 bij afdeling 1, kan de inwerkingtreding van de bepalingen van die afdeling die betrekking hebben op heffingen of retributies met betrekking tot medische hulpmiddelen of medische hulpmiddelen voor

in-vitrodiagnostiek ten vroegste op 6 februari 2024 worden vastgesteld. Artikel 172 van het voorontwerp moet in die zin worden aangepast en aangevuld.

TITEL 10 – PENSIOENEN

ENIG HOOFDSTUK – WIJZIGINGEN AAN DE PROGRAMMAWET VAN 28 JUNI 2013

Er wordt verwezen naar de opmerking in verband met de ontvankelijkheid van de adviesaanvraag.

TITEL 11 – SOCIALE ZAKEN

HOOFDSTUK 1 – WIJZIGING VAN DE WET VAN 18 APRIL 2017 HOUDENDE HERVORMING VAN DE FINANCIERING VAN DE SOCIALE ZEKERHEID

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

HOOFDSTUK 2 – UITKERINGSVERZEKERING

Afdeling 1 – Verhoging van het bedrag van de werkhervattingspremie

Artikel 193

Aangezien artikel 110/1 van de gecoördineerde wet slechts één lid omvat, moeten de woorden “, § 1” weggelaten worden.

Artikel 194

Naar aanleiding van de vraag of “de toelating van de adviserend arts” overeenkomt met de toelating waarvan sprake is in artikel 100, § 2, van de gecoördineerde wet, heeft de gemachtigde van de minister de volgende verduidelijkingen verstrekt:

“Ja, maar ook de toelatingen bedoeld in artikel 23 en artikel 23bis van het koninklijk besluit van 20 juli 1971 houdende instelling van een uitkeringsverzekering en een moederschapsverzekering ten voordele van de zelfstandigen en van de meewerkende echtgenoten worden beoogd. Artikel 38/1 van het voormelde koninklijk besluit van 20 juli 1971 bepaalt immers dat ‘de werkhervattingspremie bedoeld in artikel 110/1 van de gecoördineerde wet van 14 juli 1994 onder dezelfde voorwaarden wordt toegekend aan de werkgever waarbij een gerechtigde die zich in het tijdvak van invaliditeit bedoeld in artikel 6, 3° bevindt, een toegelaten activiteit overeenkomstig artikel 23 of artikel 23bis hervat’.”

Artikel 194 van het voorontwerp moet aldus aangevuld worden dat nauwkeuriger vermeld wordt van welke toelating daarin sprake is.

Afdeling 2 – Afschaffing van de opleidingspremie en van de slaagpremie

Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

Afdeling 3 – Provisionele inhouding op de administratiekosten toegekend aan de landsbonden van ziekenfondsen

Artikel 197

1. De gemachtigde van de minister is het ermee eens dat in de bepaling onder 3° de woorden “in artikel 79” vervangen moeten worden door de woorden “in artikel 78”.
2. Naar aanleiding van een vraag betreffende het gebruik van het begrip “fysiek contact” in de bepaling onder 7°, heeft de gemachtigde van de minister de volgende uitleg verschaft:

“De terminologie ‘fysiek contact’ vloeit voort uit de hervorming van het beoordelingsproces van de arbeidsongeschiktheid zoals voorzien in het wetsontwerp tot wijziging van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994, wat de organisatie van het beoordelingsproces van de arbeidsongeschiktheid betreft (dit wetsontwerp is neergelegd in de Kamer – vgl. DOC 55-3643/001). Artikel 6 en artikel 8 van dit wetsontwerp voorzien in dit kader de nodige wijzigingen.

Vermits, naast de adviserend arts, ook de medewerkers van het multidisciplinaire team bepaalde bevoegdheden in het kader van de uitkeringsverzekering zullen uitoefenen (vgl. artikel 7 van dit wetsontwerp), past het om de notie ‘fysiek contact’ te gebruiken vermits een ‘medisch onderzoek’ wordt verricht door een arts.”

Gelet op die uitleg en onverminderd de opmerkingen die de afdeling Wetgeving gemaakt heeft in advies 74.316/2 van 18 september 2023 over het voorontwerp van wet dat bij de Kamer ingediend is onder nummer 55-3643/001,⁸⁰ dient erop toegezien te worden dat voorliggend voorontwerp niet eerder in werking treedt dan dat voorontwerp.

Ter wille van de rechtszekerheid moet de definitie van “fysiek contact” daarenboven aangevuld worden met de vermelding van de wettelijke bepalingen die in dat “fysiek contact” voorzien.

Dezelfde opmerking geldt voor artikel 199 van het voorontwerp.

3. In de bepaling onder 8° moet de definitie van “vragenlijst” herzien worden, aangezien in een definitie geen normatieve elementen horen te worden opgenomen.

⁸⁰ Advies 74.316/2 van 18 september 2023 over een voorontwerp van wet ‘tot wijziging van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994’.

Zoals door de gemachtigde van de minister bevestigd wordt, gaat het in feite om de vragenlijst bedoeld in de verordeningen uitgevaardigd ter uitvoering van artikel 100, § 1/4, van de gecoördineerde wet.⁸¹ Deze verduidelijking dient in de definitie opgenomen te worden.

Artikel 198

1. Op de vraag welke periode precies in aanmerking genomen wordt om te bepalen welke gerechtigden in de teller van de breuk meegerekend moeten worden, heeft de gemachtigde van de minister het volgende geantwoord:

“Dit is o.i. niet nodig, vermits deze periode al blijkt uit de bepaling onder a) (“vóór het verstrijken van de vierde maand van primaire ongeschiktheid) en de bepaling onder b) (“vóór het verstrijken van de vijfde maand van primaire ongeschiktheid). In functie van de groep arbeidsongeschikt erkende gerechtigden die is gedefinieerd in de noemer, kan de afbakening in de teller verder gebeuren op grond van de duur van de primaire ongeschiktheid (vierde / vijfde maand).”

Die uitleg overtuigt niet: zoals die teller in het voorontwerp bepaald is, worden daarin alle gerechtigden meegerekend aan wie sedert de inwerkingtreding van die verplichting een vragenlijst verzonden is en die deze vragenlijst behoorlijk ingevuld bezorgd hebben, of die zich bevinden in één van de situaties vermeld in artikel 198, § 2, tweede lid, 1°, b), terwijl in de noemer alleen die gerechtigden meegeteld worden aan wie een vragenlijst verzonden moest worden tussen 1 oktober 2023 en 31 maart 2024.

De steller van het voorontwerp moet er derhalve voor zorgen dat duidelijk vastgesteld kan worden welke gerechtigden meegerekend moeten worden in de teller en in de noemer van de breuk en dat die tot dezelfde groep gerechtigden behoren, in het bijzonder gelet op het feit dat alleen voor de noemer van de breuk een periode aangegeven wordt waarvoor gecontroleerd wordt of de landsbonden en de ziekenfondsen zich van hun verplichtingen gekweten hebben.

2. Bij artikel 200 van het voorontwerp wordt bepaald dat afdeling 3 op 1 januari 2024 in werking treedt. Het valt evenwel niet te verantwoorden dat de periode waarin de landsbonden zich van hun verplichtingen moeten kwijten om geen financiële sanctie op te lopen, ingaat op een datum die voorafgaat aan de inwerkingtreding van de ontworpen wet.

Bovendien moet de steller van het voorontwerp ervoor zorgen dat de landsbonden na de bekendmaking van de ontworpen wet over genoeg tijd beschikken om zich van hun verplichtingen te kwijten en aldus te ontkomen aan de financiële sanctie waarin artikel 198, § 1, van het voorontwerp voorziet.

⁸¹ *In casu* in artikel 215*decies* van het koninklijk besluit van 3 juli 1996 ‘tot uitvoering van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994’ en artikel 25/4 van het koninklijk besluit van 20 juli 1971 ‘houdende instelling van een uitkeringsverzekering en een moederschapsverzekering ten voordele van de zelfstandigen en van de meewerkende echtgenoten’.

Bijgevolg dient de periode bepaald in artikel 198, § 2, tweede lid, 2°, van het voorontwerp, namelijk de periode “van 1 oktober 2023 tot en met 31 maart 2024”, herzien te worden.

3. Zoals de algemene vergadering van de afdeling Wetgeving in haar advies 68.936/AV van 7 april 2021 opgemerkt heeft,

“[geldt k]rachtens artikel 22 van de Grondwet (...) voor elke verwerking van persoonsgegevens en, meer in het algemeen, voor elke schending van het recht op het privéleven, dat het formeel legaliteitsbeginsel⁸² dient te worden nageleefd.

Doordat artikel 22 van de Grondwet aan de bevoegde wetgever de bevoegdheid voorbehoudt om vast te stellen in welke gevallen en onder welke voorwaarden afbreuk kan worden gedaan aan het recht op eerbiediging van het privéleven, waarborgt het aan elke burger dat geen enkele inmenging in dat recht kan plaatsvinden dan krachtens regels die zijn aangenomen door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering. Een delegatie aan een andere macht is evenwel niet in strijd met het wettelijkheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de ‘essentiële elementen’ voorafgaandelijk door de wetgever vastgesteld zijn.⁸³

Bijgevolg moeten de ‘essentiële elementen’ van de verwerking van persoonsgegevens in de wet zelf worden vastgelegd. In dat verband is de afdeling Wetgeving van oordeel dat ongeacht de aard van de betrokken aangelegenheid, de volgende elementen in beginsel ‘essentiële elementen’ uitmaken: 1°) de categorie[ën] van verwerkte gegevens; 2°) de categorie[ën] van betrokken personen; 3°) de met de verwerking nagestreefde doelstelling; 4°) de categorie[ën] van personen die toegang hebben tot de verwerkte gegevens; en 5°) de maximumtermijn voor het bewaren van de gegevens.”⁸⁴

Artikel 198, § 3, van het voorontwerp moet aldus aangevuld worden dat bepaald wordt welke categorieën van personen toegang hebben tot de verwerkte gegevens en gedurende welke termijn die gegevens maximaal bijgehouden mogen worden.

4. Ter wille van de rechtszekerheid moet paragraaf 3 voorts aldus aangevuld worden dat vermeld wordt binnen welke termijn en volgens welke nadere regels de landsbonden en de ziekenfondsen de gegevens dienen te registreren.

⁸² Voetnoot 174 van het aangehaalde advies: Wat dit beginsel betreft, zie *supra* randnummers 70 en v.

⁸³ Voetnoot 175 van het advies: Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: zie inzonderheid GwH 18 maart 2010, nr. 29/2010, B.16.1; GwH 20 februari 2020, nr. 27/2020, B.17.

⁸⁴ Advies 68.936/AV van 7 april 2021 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de wet van 14 augustus 2021 ‘betreffende de maatregelen van bestuurlijke politie tijdens een epidemische noodsituatie’, (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1951/001, 119, opmerking 101). Zie eveneens GwH 10 maart 2022, nr. 33/2022, B.13.1; 22 september 2022, nr. 110/2022, B.11.2; 1 juni 2023, n° 84/2023, B.16.9.

5. In paragraaf 3, tweede lid, moeten de woorden “de verzending” vervangen worden door de woorden “de ontvangst” teneinde zich te houden aan de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof waarin, inzake kennisgeving, de theorie van de ontvangst gehuldigd wordt.⁸⁵

HOOFDSTUK 3 – WERKBONUS

Artikel 201

1. Artikel 201 van het voorontwerp strekt ertoe om een groot aantal wijzigingen aan te brengen in artikel 2 van de wet van 20 december 1999 ‘tot toekenning van een werkbonus aan werknemers met lage lonen en van andere verminderingen van de persoonlijke bijdragen van sociale zekerheid’. Omwille van de techniciteit van de aan te brengen wijzigingen en de niet steeds even duidelijke indeling in paragrafen en leden van het voornoemde artikel 2, worden ter wille van de rechtszekerheid de hierna volgende opmerkingen geformuleerd.

2. In de inleidende zin van artikel 201 van het voorontwerp dient de meest recente wijziging die in het verleden in artikel 2 van de wet van 20 december 1999 werd aangebracht, te worden vermeld zodat er geen twijfel kan bestaan over het feit dat wel degelijk de actueel geldende versie van die bepaling wordt gewijzigd.

3. In artikel 201, 2°, van het voorontwerp, wordt bepaald dat “de overige leden van paragraaf 1 [van artikel 2 van de wet van 20 december 1999] worden opgeheven”. De indeling in leden van artikel 2, § 1, van de wet van 20 december 1999 is evenwel onduidelijk als gevolg van onder meer het gebruik van de dubbele punt aan het einde van de eerste zin van artikel 2, § 1, van de wet.⁸⁶ Teneinde elke onzekerheid te voorkomen met betrekking tot de draagwijdte van de opheffingsbepaling van artikel 201, 2°, van het voorontwerp, wordt ter overweging gegeven om in deze laatste bepaling het tekstgedeelte van artikel 2, § 1, van de wet van 20 december 1999, dat wordt beoogd met de aanduiding “de overige leden van paragraaf 1”, meer concreet te omschrijven door bijvoorbeeld te specificeren dat het om het gedeelte van artikel 2, § 1, gaat dat aanvangt met de woorden “Voor de voltijdse werknemers met volledige prestaties:” en dat eindigt met de woorden “bij koninklijk besluit vastgestelde nadere bepalingen.”.

4. In het ontworpen artikel 2, § 1/1, c), van de wet van 20 december 1999 (artikel 201, 3°, van het voorontwerp), is er een gebrek aan overeenstemming tussen de Nederlandse (“kleiner dan of gelijk aan S2”) en de Franse tekst (“inférieure à S2”). Deze discordantie moet worden weggewerkt. Bovendien lijkt hetzelfde onderdeel c) van artikel 2, § 1/1, te moeten worden aangevuld met de vermelding van een eindbedrag tot waar het proportionele afnemende bedrag kan afnemen. Nu wordt immers enkel melding gemaakt van een bedrag dat proportioneel afneemt “gaande van het maximaal door de Koning bij besluit overlegd

⁸⁵ Onder meer GwH 17 december 2003, nr. 170/2003, en noot J.F. VAN DROOGHENBROECK, “Revirement spectaculaire: détermination de la date de notification par application de la théorie de la réception”, *JT* 2004, 47.

⁸⁶ De onderscheiden onderdelen van artikel 2, § 1, van de wet van 20 december 1999 worden blijkbaar niet steeds als afzonderlijke leden beschouwd. Zo wordt in het huidige artikel 2, § 2, eerste lid, van de wet, verwezen naar “artikel 2, § 1, b)”, en niet naar een eventueel tweede lid van paragraaf 1 van dat artikel.

in Ministerraad te bepalen bedrag” (“un montant ... entre le montant maximal à définir par le Roi par arrêté délibéré en Conseil des ministres”).⁸⁷

Dezelfde opmerkingen gelden ten aanzien van het ontworpen artikel 2, § 1/2, c), van de wet van 20 december 1999 (artikel 201, 4°, van het voorontwerp).

5. In het huidige artikel 2, § 2, eerste lid, van de wet van 20 december 1999 wordt verwezen naar “artikel 2, § 1, b)”. Deze laatste bepaling zal evenwel worden opgeheven als gevolg van de opheffingsbepaling, bedoeld in artikel 201, 2°, van het voorontwerp. De vermelding in artikel 2, § 2, eerste lid, van de wet, van de zinsnede “12 × het maximaal door de Koning bij besluit overlegd in Ministerraad te bepalen bedrag, zoals bedoeld in artikel 2, § 1, b)” zou moeten worden vervangen door het nieuwe grensbedrag dat wordt beoogd.⁸⁸ Artikel 201 van het voorontwerp zal alsnog in die zin moeten worden aangevuld.

HOOFDSTUK 4 – FLEXI-JOBS

Algemene opmerking: meldingsplicht – staatssteun

1.1. Het stelsel van de flexi-jobs wordt onder meer gekenmerkt door de gunstige regeling op fiscaal vlak en op het vlak van socialezekerheidsbijdragen. Op het flexiloon en het flexivakantiegeld is een bijzondere socialezekerheidsbijdrage van 25% verschuldigd⁸⁹, die bij artikel 203 van het voorontwerp wordt verhoogd naar 28%. Indien ze daadwerkelijk aan die bijzondere bijdrage zijn onderworpen, zijn de bezoldigingen betaald of toegekend ter uitvoering van de flexi-jobarbeidsovereenkomst vrijgesteld in de personenbelasting.⁹⁰ Bij artikel 7, 2°, van het voorontwerp wordt die vrijstelling beperkt tot 12.000 euro per jaar per belastbaar tijdperk.

De sectoren en ondernemingen die gebruik kunnen maken van het stelsel van flexi-jobs genieten bijgevolg een economisch voordeel, dat moet worden beschouwd als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU). Een dergelijke steunregeling moet overeenkomstig artikel 108, lid 3, VWEU in beginsel voorafgaandelijk worden aangemeld bij de Europese Commissie.

1.2. De wetgever was zich daarvan bewust bij de invoering van het stelsel en nam met artikel 38 van de wet van 16 november 2015 ‘houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken’ de volgende bepaling aan:

“De regelgeving in dit hoofdstuk valt onder de toepassing van de de-minimissteun zoals vervat in Verordening (EU) 1407/2013 van de Europese Commissie van

⁸⁷ Zie bvb. het huidige artikel 2, § 1, tweede lid, c), van de wet van 20 december 1999, waarin wel degelijk ook melding wordt gemaakt van een tweede (eind)bedrag.

⁸⁸ In de plaats ervan zal eventueel kunnen worden melding gemaakt van de zinsnede “12 × de som van de maximaal door de Koning bij besluit overlegd in Ministerraad te bepalen bedragen, zoals bedoeld in artikel 2, § 1/1, b) en § 1/2, b)”.

⁸⁹ Art. 38, § 3*ssexdecies*, van de wet van 29 juni 1981 ‘houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers’.

⁹⁰ Art. 38, § 1, eerste lid, 29°, WIB 1992.

18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun en de eventuele latere wijzigingen van deze verordening.

De toekenning van de regeling als bedoeld in dit hoofdstuk is verbonden aan de voorwaarde dat de onderneming de verbintenis aangaat dat ze het plafond vermeld in de Verordening (EU) 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de de-minimissteun, niet zal overschrijden.”

1.3. Het voorliggende voorontwerp strekt onder meer tot uitbreiding van de sectoren en activiteiten waarbij het stelsel van de flexi-jobs kan worden toegepast (artikel 204 van het voorontwerp).

1.3.1. Als gevolg van die uitbreiding zal de tewerkstelling met flexi-jobs ook mogelijk zijn in sectoren en voor activiteiten die zijn uitgesloten van het toepassingsgebied van verordening (EU) 1407/2013⁹¹. Artikel 1, lid 1, b), van die verordening sluit onder meer “steun verleend aan in de primaire productie van landbouwproducten actieve ondernemingen” uit, terwijl met name het ontworpen artikel 2, § 1, eerste lid, 18° en 19°, van de wet van 16 november 2015 de werkgevers en werknemers die ressorteren onder het paritair comité voor de landbouw (PC 144) en het paritair comité voor het tuinbouwbedrijf (PC 145) onder het toepassingsgebied van het stelsel van de flexi-jobs brengen.

Wat die ondernemingen betreft zou weliswaar een beroep kunnen worden gedaan op verordening (EU) 1408/2013 van de Commissie van 18 december 2013 ‘inzake de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun in de landbouwsector’. Er moet evenwel rekening mee worden gehouden dat overeenkomstig artikel 3, lid 2, van die verordening het “totale bedrag aan de-minimissteun dat per lidstaat aan één onderneming wordt verleend, (...) niet hoger [ligt] dan 20 000 EUR over een periode van drie belastingjaren”, terwijl dat plafond in verordening (EU) 1407/2013 200 000 euro bedraagt.

1.3.2. Er moet hierbij gewezen worden op de verschillende voorwaarden die vervat zijn in de verordeningen 1407/2013 en 1408/2013. Hoewel de afdeling Wetgeving in het verleden heeft opgemerkt dat die bepalingen niet in het intern recht moeten worden hernomen⁹², is de naleving ervan noodzakelijk opdat de steun effectief is vrijgesteld van de aanmelding voorgeschreven in artikel 108, lid 3, VWEU.

Zo is, naast de naleving van het zo-even vermelde maximumbedrag, bijvoorbeeld vereist dat er sprake is van “transparante steun”⁹³ en gelden bijzondere verplichtingen inzake de monitoring. Wat dat laatste betreft is, bij gebrek aan een nationaal centraal register voor de-minimissteun, onder meer vereist dat de lidstaat, vooraleer de steun wordt verleend, van de onderneming “een schriftelijke of elektronische verklaring over alle andere onder deze

⁹¹ Verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 ‘betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun’.

⁹² Adv.RvS 57.517/1 van 12 juni 2015 over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse sociale bepalingen’, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 1297/1, opm. 37.

⁹³ Artikel 4, lid 1, van verordening (EU) 1407/2013 en artikel 4, lid 1, van verordening (EU) 1408/2013.

verordening of andere de-minimisverordeningen vallende de-minimissteun die deze onderneming gedurende de twee voorgaande belastingjaren en het lopende belastingjaar heeft ontvangen” verlangt. De steun kan pas worden verleend nadat de lidstaat “zich ervan heeft vergewist dat dit het totale bedrag aan de-minimissteun dat aan de betrokken onderneming is verleend, niet zodanig doet toenemen dat het (...) vastgestelde plafond wordt overschreden, en dat aan alle in deze verordening vastgestelde voorwaarden is voldaan”. De lidstaten leggen dossiers aan die alle informatie bevatten met betrekking tot de toepassing van de verordening.⁹⁴

Gevraagd hoe de naleving van artikel 38 van de wet van 16 november 2015 in de praktijk wordt gewaarborgd, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“L’ONSS ne fait pas de contrôles à ce sujet car l’Office ne connaît pas le montant des aides octroyées par les autres niveaux de pouvoirs et d’éventuelles autres administrations fédérales.”

Mede in het licht van dat antwoord is het niet duidelijk hoe de voorwaarden vervat in de verordeningen 1407/2013 en 1408/2013 daadwerkelijk in acht (kunnen) worden genomen bij de toepassing van het stelsel van de flexi-jobs, waarvan het toepassingsgebied door het voorliggende voorontwerp substantieel wordt uitgebreid.

1.3.3. De ontworpen uitbreiding van het toepassingsgebied van de regeling moet in het licht van de sub 1.3.1 en 1.3.2 gemaakte opmerkingen aan een grondig bijkomend onderzoek worden onderworpen. Hierbij dient ook te worden nagegaan of de redactie van artikel 38 van de wet van 16 november 2015 niet moet worden aangepast.

Indien de uitbreiding van het toepassingsgebied van het stelsel van flexi-jobs niet ten volle kan worden ingepast in het toepassingsgebied en de voorwaarden van een of meerdere vrijstellingsverordeningen, moet zij alsnog worden aangemeld met toepassing van artikel 108, lid 3, VWEU.

Daarbij moet worden gewezen op het gegeven dat niet-aangemelde staatssteun *per se* onwettig is (zelfs indien ze verenigbaar verklaard zou kunnen worden indien ze correct werd aangemeld),⁹⁵ en die onwettigheid moet door elke rechter, desnoods ambtshalve, worden opgeworpen,⁹⁶ zonder dat de begunstigden van de steun zich op gewekt vertrouwen kunnen beroepen om de terugbetaling van de steun (met interest) te verhinderen.⁹⁷ De nationale rechter –

⁹⁴ Artikel 6, leden 1 tot 4, van verordening (EU) 1407/2013 en artikel 6, leden 1 tot 4, van verordening (EU) 1408/2013.

⁹⁵ HvJ 8 december 2011, C-275/10, *Residex Capital IV*, ECLI:EU:C:2011:814, punt 28, met verwijzing naar arresten van 21 november 1991, C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, ECLI:EU:C:1991:440, punt 17; 27 oktober 2005, C-266/04-C-270/04, C-276/04 en C-321/04-C-325/04, *Distribution Casino France e.a.*, ECLI:EU:C:2005:657, punt 30; en 5 maart 2015, C-667/13, *Estado Português*, ECLI:EU:C:2015:151, punten 59 en 60.

⁹⁶ HvJ 18 juli 2007, C-119/05, *Lucchini*, ECLI:EU:C:2007:434, punt 61; HvJ 26 oktober 2016, C-590/14 P, *Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE*, ECLI:EU:C:2016:797, punten 98-101.

⁹⁷ HvJ 20 maart 1997, C-24/95, *Alcan*, ECLI:EU:C:1997:163; HvJ 29 april 2004, C-278/00, *Helleense Republiek*, ECLI:EU:C:2004:239, punt 108. Zie ook: N. DE VOS, “De rol van het Europese en het Belgische vertrouwensbeginsel bij de terugvordering van Europese subsidies en staatssteun”, RW 2012-13, p. 130-131, nrs. 26 en 30; T. CORTHAUT, K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL (ed.), *EU Constitutional Law*, OUP, 2021, p. 299, nr. 9-028.

in België ook het Grondwettelijk Hof⁹⁸ – is bevoegd om vast te stellen of een maatregel als nieuwe staatssteun moet worden aangemerkt en of, indien dat het geval is, die maatregel bij de Commissie moest worden aangemeld alvorens tot uitvoering te worden gebracht.⁹⁹ Zelfs indien de Europese Commissie achteraf alsnog zou besluiten tot de verenigbaarheid van de staatssteunregeling met de interne markt, zullen de ontvangers van de staatssteun overigens verplicht worden om rente te betalen op de steun die ze voor die Commissiebeslissing hebben ontvangen.¹⁰⁰

1.4. Voor zover als nodig kan nog op het volgende worden gewezen. Het bij artikel 204, g), ontworpen artikel 2, § 1, zevende lid, van de wet van 16 november 2015 voorziet in de mogelijkheid om bij koninklijk besluit, na overeenkomst onder de sociale partners, flexi-jobtewerksstelling geheel of gedeeltelijk toe te laten in eender welke bedrijfstak die ressorteert onder de wet van 5 december 1968 ‘betreffende de collectieve arbeidsovereenkomsten en de paritaire comités’, behalve diegene vermeld in artikel 2, § 1, eerste lid, 1° tot 14°, of de ontworpen paragraaf 2, van de wet van 16 november 2015. Wanneer de Koning van deze mogelijkheid gebruik maakt, zal tevens moeten worden gewaakt over de toepasselijkheid van de betrokken de-minimisregeling(en). Zoniet zal elke uitbreiding van het toepassingsgebied op grond van de voornoemde bepalingen alsnog moeten worden aangemeld met toepassing van artikel 108, lid 3, VWEU.

Bijzondere opmerkingen

Afdeling 1 – Wijziging van de wet van 29 juni 1981 houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers

Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken

Afdeling 2 – Wijziging van de wet van 16 november 2015 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken

Artikel 204

1.1.1. Artikel 204 van het voorontwerp wijzigt op ingrijpende wijze artikel 2 van de voornoemde wet van 16 november 2015 en strekt tot uitbreiding van de sectoren en activiteiten waarin tewerksstelling met flexi-jobs mogelijk is.

Zoals de afdeling Wetgeving in het verleden, bij zowel de invoering als de uitbreiding van het stelsel van flexi-jobs, reeds heeft opgemerkt moet een dergelijke uitbreiding

⁹⁸ GwH 7 november 2013, nr. 145/2013, B.2.2; GwH 17 juli 2014, nr. 106/2014, B.27.2; GwH 17 september 2015, nr. 114/2015, B.30.2.

⁹⁹ GwH 6 april 2011, nr. 50/2011, B.12.3.1 tot B.12.3.4; GwH 17 juli 2014, nr. 106/2014, B.27.2; GwH 5 februari 2015, nr. 15/2015, B.6.3 en B.6.4; GwH 17 september 2015, nr. 114/2015, B.30.2.

¹⁰⁰ HvJ 15 december 2022, C-470/20, AS *Veejam*, ECLI:EU:C:2022:981, punten 54-62.

tot welbepaalde sectoren en activiteiten verenigbaar zijn met de grondwettelijke regels inzake gelijkheid en niet-discriminatie. Zoals bekend sluiten die grondwettelijke regels niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.¹⁰¹

1.1.2. In de memorie van toelichting wordt ter zake het volgende opgemerkt:

“Flexi-jobs bieden in het bijzonder een antwoord op de nood aan flexibele arbeidskrachten op piekmomenten en het verlagen van de loonlast voor deze flexibele krachten. De gekozen sectoren zijn de sectoren die omwille van hun activiteit vaak met fluctuerende pieken geconfronteerd worden en dus effectief nood hebben om bepaalde piekmomenten met flexibele arbeidskrachten op te vangen. Voor deze sectoren wordt dit deels verklaard door het seizoens- en weersgebonden karakter van de activiteiten waardoor er effectief nood is aan flexibel inzetbaar personeel.”

Ondervraagd omtrent de afbakening van de bijkomende sectoren en activiteiten verklaarde de gemachtigde het volgende:

“De sectoren werden gekozen omwille van hun activiteiten die worden gekenmerkt door fluctuerende pieken waardoor er nood is om piekmomenten op te vangen met flexibele arbeidskrachten. Deels kan dit worden verklaard door het seizoens- en weersgebonden karakter van de activiteiten waardoor er effectief nood is aan flexibel inzetbaar personeel. Voor een andere deel kan dit worden verklaard door krapte op de arbeidsmarkt.”

De Raad van State beschikt niet over de nodige feitelijke gegevens om de pertinentie van deze verantwoording te beoordelen en om na te gaan of die verantwoording concreet kan worden betrokken op elke sector waarop de uitbreiding van het toepassingsgebied betrekking heeft en omgekeerd of die verantwoording ook niet opgaat voor sectoren waarop de uitbreiding van het toepassingsgebied geen betrekking heeft. Bovendien moet worden opgemerkt dat de nood aan flexibele arbeidskrachten op piekmomenten op zichzelf wel kan verantwoorden dat in de betrokken sectoren specifieke tewerkstellingsmaatregelen worden genomen, maar dat die nood nog niet noodzakelijk een voldoende verantwoording biedt voor de bijzondere regeling op arbeidsrechtelijk vlak en op het vlak van socialezekerheidsbijdragen (en ook op fiscaal vlak) waarmee de tewerkstelling via flexi-jobs gepaard gaat.

Voor zover de afbakening van het toepassingsgebied mede wordt verantwoord door omstandigheden die aan verandering onderhevig zijn, zoals met name krapte op de

¹⁰¹ Adv.RvS 57.517/1 van 12 juni 2015 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 16 november 2015 ‘houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken’, opm. 13.3 (*Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 1297/1); adv.RvS 62.219/1-3-4 van 11 oktober 2017 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 25 december 2017, titel 2, hoofdstuk 3, opm. 3 (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 2746/1); adv.RvS 72.474/1-2-3-4 van 10 november 2022 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 26 december 2022, algemene opmerking bij titel 8, hoofdstuk 3 (*Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 3015/1).

arbeidsmarkt, zal de wetgever ook na verloop van tijd moeten beoordelen of het ingevoerde onderscheid nog te rechtvaardigen valt in het licht van het gelijkheidsbeginsel.¹⁰²

1.2. Voor het overige noopt de wijze waarop het toepassingsgebied van de flexi-jobs wordt uitgebreid tot enkele specifieke opmerkingen in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

1.2.1. In het bij artikel 204, d), ontworpen artikel 2, § 1, eerste lid, 20° en 24°, en het bij artikel 204, h), ontworpen artikel 2, § 2, eerste lid, 1°, van de wet van 16 november 2015 wordt het toepassingsgebied onder meer afgebakend op basis van de “hoofdactiviteit” van de betrokken werkgevers en werknemers, die wordt omschreven aan de hand van een of meerdere NACE-codes.

Hieruit volgt dat werkgevers die een bepaalde substantiële nevenactiviteit verrichten en hun werknemers niet onder het toepassingsgebied van de flexi-jobregeling kunnen vallen en er dus een verschil in behandeling ontstaat tussen bepaalde werkgevers en bepaalde werknemers die *de facto* dezelfde activiteiten verrichten. Dat is in het bijzonder het geval voor de werkgevers en werknemers in de evenementensector, omdat het ontworpen artikel 2, § 1, tweede lid, van de wet van 16 november 2015 stelt dat “[e]nkel de functies die verbonden zijn aan een NACE-code zoals bedoeld in het vorige lid en die rechtstreeks verband houden met de organisatie van een evenement zelf (...) in aanmerking [komen] voor flexi-jobs”. In die gevallen houdt de wetgever zelf uitdrukkelijk rekening met de werkelijke activiteit op het niveau van de individuele werknemer. Werknemers die een functie uitoefenen die rechtstreeks verband houdt met de organisatie van een evenement en die verbonden is aan een relevante NACE-code, en hun werkgevers, maar waarvan dit niet de hoofdactiviteit is, zijn uitgesloten van het toepassingsgebied van de flexi-jobregeling terwijl zij dezelfde activiteiten verrichten.

Ondervraagd waarom enkel de activiteit die de hoofdactiviteit van een werkgever uitmaakt, en bijvoorbeeld niet een belangrijke nevenactiviteit, in aanmerking komt, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Het systeem van de flexi-jobs betreft een uitzonderingsregime en dient om werkgevers te ondersteunen met een activiteit die de invoering van het systeem ervan rechtvaardigt (...).

Om enerzijds misbruik en oneigenlijk gebruik uit te sluiten en anderzijds rekening te houden met het gegeven dat de RSZ enkel de hoofdactiviteit van de werkgever registreert, wordt de uitbreiding beperkt tot de hoofdactiviteit van de werkgever.”

De gemachtigde preciseerde voorts op welke wijze de hoofdactiviteit van de werkgever wordt geïdentificeerd:

“Alle door de RSZ verzamelde gegevens worden verdeeld volgens de economische hoofdactiviteit van de onderneming. De indeling naar activiteitstak gebeurt volgens de algemene systematische bedrijfsindeling in de Europese Gemeenschappen, de Nace-Bel. Hiervoor maakt de RSZ gebruik van de omschrijving van de activiteit die de

¹⁰² Adv.RvS 67.774/1/V van 5 augustus 2020, over een ontwerp dat heeft geleid tot het besluit van de Vlaamse Regering van 4 september 2020 ‘tot wijziging van de regelgeving betreffende de geldelijke en sociale anciënniteit van sommige personeelsleden in het onderwijs’, opm. 4.4.3.2, met verwijzing naar GwH 10 juli 2014, nr. 103/2014, B.7.4. Zie ook GwH 21 januari 1998, nr. 8/1997, B.7.

werkgever vermeldt bij de inschrijving als werkgever, de door de werkgever gesignaleerde wijzigingen alsook alle mogelijke beschikbare informatiebronnen.

Indien een onderneming meerdere activiteiten heeft, wordt er slechts één Nace-code toegekend voor de hoofdactiviteit van de onderneming: de activiteit overeenkomstig het grootste omzetcijfer, of bij gebrek hieraan, de activiteit waaraan het grootste aantal werknemers deelneemt.”

Het onderscheid steunt weliswaar op een objectief criterium, maar de vraag rijst of het criteria wel pertinent is in het licht van de doelstellingen van de ontworpen regeling en of het geen onevenredige gevolgen heeft voor bepaalde werkgevers en werknemers. Het verdient aanbeveling het voorontwerp op dit punt aan een bijkomend onderzoek te onderwerpen in het licht van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel en een passende verantwoording op te nemen in de memorie van toelichting.

Deze opmerking geldt op overeenkomstige wijze ten aanzien van het ontworpen artikel 2, § 2, eerste lid, van de wet van 16 november 2015, waarin eveneens meermaals wordt verwezen naar een welbepaalde “hoofdactiviteit” (artikel 204, h), van het voorontwerp).¹⁰³

1.2.2. Artikel 204, g), van het voorontwerp voegt onder meer een zesde tot achtste lid in artikel 2, § 1, van de programmawet van 16 november 2015 in. Krachtens deze bepaling zal de Koning het toepassingsgebied van het stelsel van flexi-jobs kunnen wijzigen. Enerzijds kan hij de bij artikel 204, d) en e), van het voorontwerp geregelde uitbreiding van het toepassingsgebied tot welbepaalde bedrijfstakken terug beperken of die beperking terug ongedaan maken “door geheel of gedeeltelijk geen flexi-jobtewerkingstelling toe te laten en ze, na deze beslissing, opnieuw in zijn geheel of gedeeltelijk toe te laten”. Anderzijds kan hij het toepassingsgebied van de regeling uitbreiden tot de bedrijfstakken die ressorteren onder de wet van 5 december 1968 en waar krachtens de vigerende regeling nog geen flexi-jobs mogelijk zijn, en die uitbreiding eventueel terug beperken door “flexi-jobtewerkingstelling geheel of gedeeltelijk toe te laten of opnieuw uit te sluiten of gedeeltelijk uit te sluiten”.

Hierbij wordt de bevoegdheid van de Koning niet beperkt door inhoudelijk criteria, doch enkel door procedurele vereisten. De Koning kan immers pas optreden op unanieme vraag van het bevoegde paritaire comité of subcomité (zie daarover opmerking 2.5) en op voorwaarde dat de sociale partners in het betrokken comité hierover een collectieve arbeidsovereenkomst hebben gesloten.

Gevraagd of een dergelijke werkwijze wel in overeenstemming is met het gelijkheidsbeginsel verklaarde de gemachtigde het volgende:

“De Koning dient uiteraard de wet te respecteren. Het (ontwerp van) wet bevat de voorwaarden waaraan moet worden voldaan om (delen) van sectoren toe te laten of uit te sluiten.

De sociale partners zijn, bovenop wat reeds hoger werd toegelicht, voor nieuwe sectoren het best geplaatste om na te gaan of hun sector in het licht van de doelstellingen

¹⁰³ Wanneer de activiteiten opgesomd in het ontworpen artikel 2, § 2, eerste lid, bijvoorbeeld worden verricht door een lokaal bestuur, is niet duidelijk hoe aan de voorwaarde van de hoofdactiviteit zal worden voldaan.

en voorwaarden van de wet, in aanmerking komt voor flexi-jobs en onder welke modaliteiten.”

Wanneer de wetgever een machtiging verleent, dient inderdaad te worden aangenomen – behoudens aanwijzingen in de tegenovergestelde zin – dat hij de gemachtigde enkel de bevoegdheid verleent om die machtiging aan te wenden in overeenstemming met de Grondwet¹⁰⁴ en dus met het gelijkheidsbeginsel. De Koning zal er bij het aanwenden van de hem verleende machtiging derhalve moeten over waken dat hij het gelijkheidsbeginsel respecteert. Het feit dat de sociale partners in een bepaalde sector overeenstemming hebben bereikt over het uitbreiden of beperken van het toepassingsgebied is op zichzelf evenwel onvoldoende opdat het gelijkheidsbeginsel wordt geëerbiedigd.

Daargelaten de vaststelling dat een dergelijke ruime bevoegdheidstoewijzing zonder opgave van richtinggevende criteria in het concrete geval van de flexi-jobs reeds op gespannen voet staat met het fiscale legaliteitsbeginsel (zie de algemene opmerking bij titel 2, hoofdstuk 3, afdeling 1, van het voorontwerp), verdient het hoe dan ook aanbeveling om, ter wille van de rechtszekerheid en de transparantie van de regelgeving, in de ontworpen bepaling meer precies aan te geven op grond van welke criteria de Koning, en dus ook de sociale partners, kunnen overgaan tot een wijziging van het toepassingsgebied. Aldus worden in de wet ook zelf de elementen verankerd die er voor zullen zorgen dat in de uitvoeringsregeling de toepassing van het gelijkheidsbeginsel wordt gewaarborgd.

Eenzelfde bedenking geldt overigens ook ten aanzien van het bij artikel 204, h), ontworpen artikel 2, § 2, van de wet van 16 november 2015, in de mate dat de Koning zonder inhoudelijke criteria het toepassingsgebied ten aanzien van de door een gefedereerde entiteit voorgestelde sector geheel of gedeeltelijk kan uitbreiden of terug beperken.

1.2.3.1. Artikel 204, h), van het voorontwerp vult artikel 2 van de wet van 16 november 2015 aan met onder meer een paragraaf 2, waarvan het eerste lid stelt dat de toepassing van de regeling van de flexi-jobs kan worden uitgebreid tot:

“1° werknemers en werkgevers die ressorteren onder het paritair comité voor de Vlaamse welzijns- en gezondheidssector (PC 331) met als hoofdactiviteit kinderopvang (NACE 88.91), of voor wat de werkgevers betreft die niet onder dezelfde wet van 5 december 1968 ressorteren, als hoofdactiviteit kinderopvang hebben (NACE 88.91);

2° het officieel onderwijs en het gesubsidieerd personeel van het door de gemeenschap gesubsidieerd vrij onderwijs;

3° de werknemers en de werkgevers uit de sport- en cultuursector, voor zover de werkgevers niet onder dezelfde wet van 5 december 1968 ressorteren en hun hoofdactiviteit beantwoordt aan de omschrijving van één van de NACE-codes onder categorie 93.1 of 90.”

Uit het geheel van het ontworpen artikel 2, § 2, blijkt, zoals de gemachtigde ook aangaf, dat de ontworpen regeling (mogelijk) tot gevolg heeft “dat de flexi-jobsregeling van toepassing is ten aanzien van werkgevers die ressorteren onder één deelstaat, louter omdat die deelstaat daartoe heeft verzocht en andere deelstaten niet (...) gezien is gekozen voor een aanpak

¹⁰⁴ Zie o.m. GwH 20 oktober 2016, nr. 137/2016, B.8.2.

van asymmetrisch beleid voor de opgesomde sectoren”. Die asymmetrische toepassing volgt trouwens ook al deels uit het ontworpen artikel 2, § 2, eerste lid, 1°, en § 2, tweede lid, 2°, zelf waarin respectievelijk wordt verwezen naar het “paritair comité voor de Vlaamse welzijns- en gezondheidssector (PC 331)” en “wat kinderopvang betreft, de inrichtingen en diensten die door de Vlaamse Gemeenschap of de Vlaamse Gemeenschapscommissie worden erkend en/of gesubsidieerd”. Aldus worden de werkgevers van de Brusselse, Franstalige en Duitstalige welzijns- en gezondheidssector die de betrokken activiteiten verrichten en hun werknemers zonder meer uitgesloten van de mogelijke uitbreiding van het toepassingsgebied.

1.2.3.2. De federale overheid is bevoegd voor het stelsel van de flexi-jobs, meer bepaald op basis van haar bevoegdheden inzake arbeidsrecht, sociale zekerheid en de inkomstenbelasting. Het komt bijgevolg aan haar toe om het toepassingsgebied van dat stelsel te bepalen. Uit de adviespraktijk van de Raad van State blijkt dat een regeling waarbij gedifferentieerd wordt op het grondgebied en rekening wordt gehouden met de bevoegdheidsuitoefening in bepaalde deeltentiteiten niet bij voorbaat te verwerpen is, als de bevoegde overheid geconfronteerd wordt met een mogelijke uiteenlopende beleidsvoering van de betrokken deeltentiteiten en op voorwaarde dat een dergelijke differentiëring, en het onderscheid dat op grond daarvan wordt gecreëerd, kan worden verantwoord vanuit de beginselen van de gelijkheid en de niet-discriminatie.¹⁰⁵

In het recente advies 71.002/VR van 21 april 2022 over een wetsvoorstel ‘houdende de asymmetrische uitoefening van de federale bevoegdheden op het vlak van werkgelegenheid en gezondheidszorg, teneinde tegemoet te komen aan de specifieke noden en de verschillende dynamiek in de Gemeenschappen en de Gewesten’ heeft de afdeling Wetgeving van de Raad van State dit als volgt in herinnering gebracht:

“6. Indien de Ministerraad beslist om gevolg te geven aan het voorstel dat aan hem gedaan is door de deelstaat waarvan dat voorstel uitging, kan de federale overheid volgens dit wetsvoorstel ‘de eigen bevoegdheid op asymmetrische wijze uitoefenen’ (artikel 2, § 4, eerste lid) en kan, in een dergelijk geval, ‘het territoriale toepassingsgebied van de uitoefening van de federale bevoegdheden beperkt worden tot het gebied waarvoor de indiener van het voorstel bevoegd is’ (artikel 2, § 4, tweede lid).

De afdeling Wetgeving acht het noodzakelijk te benadrukken dat die loutere bewering de federale wetgevende macht en de federale uitvoerende macht hoe dan ook niet kan vrijstellen van de jurisdictionele toetsing *ex ante* en *ex post* die de Raad van State en het Grondwettelijk Hof, alsook de gewone rechtscolleges inzonderheid krachtens artikel 159 van de Grondwet kunnen uitoefenen op de normen die in dat kader aangenomen zouden worden; in die context dient in het bijzonder gewezen te worden op

¹⁰⁵ Adv.RvS 43.794/1, 29 november 2007, over een voorontwerp dat heeft geleid tot de ordonnantie van 27 november 2008 ‘betreffende de ondersteuning van de “missions” locales pour l’emploi” en de lokale werkwinkels’ (*Parl.St.* Br.H.Parl. 2007-08, nr. A-453). Zie ook reeds adv.RvS 16.500/2, 4 februari 1985, over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 6 februari 1987 ‘betreffende de radiodistributie- en de teledistributienetten en betreffende de handelspubliciteit op radio en televisie’ (*Parl.St.* Kamer 1984-85, nr. 1222/1). T. MOONEN, J. RIEMSLAGH en S. VAN DROOGHENBROECK, “L’égalité et la non-discrimination”, in M. EL BERHOUMI en S. VAN DROOGHENBROECK (eds.), *Principes de la répartition des compétences*, Larcier, 2022, (363) 371-372; J. VELAERS, *De Grondwet, een artikelsgewijze commentaar*, deel I, Brugge, Die Keure, 2019, 174

de controle van de overeenstemming ervan met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet¹⁰⁶ en met de bepalingen van het internationaal en supranationaal recht.¹⁰⁷ In elk geval kan het loutere gegeven dat een eenvormig beleid van de federale overheid onwenselijk wordt geacht door een of meer deelstaten, op zich beschouwd geen verantwoording uitmaken, in het licht van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, voor een verschillende behandeling die zou voortvloeien uit een regeling die gesteund is op een asymmetrisch beleid.

Bij elke toepassing van de asymmetrische uitoefening van een verordenende of wetgevende bevoegdheid, zal deze vraag *in concreto* onderzocht moeten worden.”¹⁰⁸

1.2.3.3. Hoewel de ontworpen bepaling op zichzelf nog geen verschillende behandeling invoert aangezien de flexi-jobregeling pas van toepassing zal worden op de betrokken sectoren wanneer de Koning dat heeft bepaald, dient die beoordeling *in concreto* wel degelijk te worden doorgevoerd bij de totstandkoming van de ontworpen bepaling. De Koning kan het toepassingsgebied immers maar uitbreiden in de sectoren die in de ontworpen bepaling zijn omschreven, zodat het eventuele verschil in behandeling dat uit het optreden van de Koning zal voortvloeien, wel degelijk (grotendeels)¹⁰⁹ terug te voeren zal zijn naar de sectoren die in de hier besproken wetsbepaling worden omschreven.

Gevraagd om de keuze voor de in het ontworpen artikel 2, § 2, eerste lid, opgesomde sectoren en activiteiten toe te lichten, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Het gaat om sectoren waarvoor de Vlaamse Regering heeft gevraagd aan de federale regering om de mogelijkheid tot invoeren van een flexijob te voorzien via zogenaamd asymmetrisch beleid. Gezien de vraag van de Vlaamse Regering op dit moment niet werd onderschreven door de regeringen van de andere deelstaten, voorziet het wetsontwerp de mogelijkheid voor elke deelstaat om na overleg op het Overlegcomité zelfstandig te beslissen om de toelating van flexijobs voor de genoemde sectoren te voorzien.

Zowel de vraag van de Vlaamse Regering die aan de basis lag van deze uitbreiding, alsook elke beslissing van deelstaten om sectoren geheel of gedeeltelijk in te voeren of uit te sluiten, wordt gemotiveerd op basis van arbeidspieken en arbeidsmarktkrapte in de betrokken (deel)sectoren.”

Ondervraagd waarom in die bepalingen enkel naar de Vlaamse Gemeenschap(scommissie) wordt verwezen, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“De vraag van de Vlaamse Regering bleef beperkt tot deze sector. Er kwam geen gelijkaardige vraag van de andere deelstaten.”

¹⁰⁶ Voetnoot in de geciteerde tekst: Vgl. adv.RvS 69.775/VR van 30 november 2021 over een wetsvoorstel ‘tot afschaffing van het gemeentelijk stemrecht voor niet-EU-burgers’, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-1720/002, 9-10 (opmerking 5).

¹⁰⁷ Voetnoot in de geciteerde tekst: Onder de regels van supranationaal recht moet bijzondere aandacht besteed worden aan de regels van de Europese Unie inzake staatssteun.

¹⁰⁸ Adv.RvS 71.002/VR van 21 april 2022, over een wetsvoorstel ‘houdende de asymmetrische uitoefening van de federale bevoegdheden op het vlak van werkgelegenheid en gezondheidszorg, teneinde tegemoet te komen aan de specifieke noden en de verschillende dynamiek in de Gemeenschappen en de Gewesten’, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 2451/2, opmerking 6.

¹⁰⁹ De uitbreiding kan immers ook gedeeltelijk gebeuren. Voor die gedeeltelijke uitbreiding zal de Koning een verantwoording *in concreto* moeten kunnen voorleggen.

Het loutere gegeven dat een deelentiteit heeft verzocht om de tewerkstelling via flexi-jobs mogelijk te maken in een bepaalde sector of voor een bepaalde activiteit biedt op zichzelf geen afdoende verantwoording om die regeling enkel tot het grondgebied van die deelentiteit uit te breiden. Dat geldt des te meer omdat de ontworpen paragraaf 2 de flexi-jobtewerkstelling niet enkel mogelijk maakt in de gevallen waarin de gefedereerde entiteit die erom verzoekt automatisch ook de (enige) werkgever in kwestie is.

Aan dat laatste wordt geen afbreuk gedaan door het gegeven dat het ontworpen artikel 2, § 2, tweede lid, 2°, van de wet van 16 november 2015 bepaalt dat de vraag van de gefedereerde entiteit enkel betrekking kan hebben op het gedeelte van de bedrijfstak waarvan wordt aangetoond dat het gaat om diensten die door of namens de overheid worden uitgevoerd in het kader van haar publieke taak of, wat de kinderopvang betreft, de inrichtingen en diensten betreft die door de Vlaamse Gemeenschap of de Vlaamse Gemeenschapscommissie worden erkend en/of gesubsidieerd. Ook in die gevallen wordt het stelsel van de flexi-jobs mogelijk van toepassing verklaard op een groot aantal werkgevers.

Het voorgaande geldt des te meer wanneer de (asymmetrische) afbakening van het toepassingsgebied reeds in de ontworpen wetsbepaling zelf besloten ligt. Dat geldt voor de verwijzing naar het paritair comité voor de Vlaamse welzijns- en gezondheidssector in het ontworpen eerste lid, 1°, en voor de verwijzing naar “de inrichtingen en diensten die door de Vlaamse Gemeenschap of de Vlaamse Gemeenschapscommissie worden erkend en/of gesubsidieerd” in het ontworpen tweede lid, 2°, van paragraaf 2.

Op basis van de in het kader van de adviesaanvraag verstrekte gegevens ziet de afdeling Wetgeving onvoldoende elementen die het verschil in behandeling *in concreto* kunnen verantwoorden. Het voorontwerp moet op dit punt dan ook aan een bijkomend onderzoek worden onderworpen. Desgevallend verdient het aanbeveling om een omstandige verantwoording daaromtrent op te nemen in de memorie van toelichting.

2. Daarnaast kleven er nog een aantal andere problemen aan de wijzigingen die bij artikel 204 van het voorontwerp worden doorgevoerd.

2.1. Het ontworpen artikel 2, § 1, eerste lid, 14/1°, van de wet van 16 november 2015 (artikel 204, d)) breidt het toepassingsgebied uit tot de werkgevers en werknemers die ressorteren “onder het paritair comité voor de voedingsnijverheid (PC 118), behorend tot één van de volgende paritaire subsectoren (...)”, waarna tien “subsectoren” worden opgesomd.

De gemachtigde bevestigde dat het niet gaat om paritaire subcomités in de zin van de wet van 5 december 1968 ‘betreffende de collectieve arbeidsovereenkomsten en de paritaire comités’:

“PC 118 bevat inderdaad geen officiële subcomités. Wel heeft de sector zelf een afbakening gemaakt. Dit is gebaseerd op cao’s. U vindt de opdeling ook terug bijvoorbeeld in de databank minimumlonen van de FOD WASO.
<https://www.minimumlonen.be/index.html>

L’ONSS va travailler au maximum avec des combinaisons de catégories employeur spécifiques et des codes nace. Pour la CP 118, une nouvelle zone sera prévue

dans la déclaration dans laquelle l'employeur pourra mentionner qu'il exerce son activité dans un des sous-secteurs mentionnés.”

Een afbakening die louter door de sector zelf wordt gemaakt aan de hand van collectieve arbeidsovereenkomsten, biedt niet de vereiste rechtszekerheid en waarborgen inzake de toepasbaarheid en de (blijvende) verenigbaarheid met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. In geval van een afbakening op basis van paritair (sub)comité, volgt het toepassingsgebied uit een bevoegdheidsomschrijving die door de Koning is vastgesteld in het kader van het collectieve arbeidsrecht.¹¹⁰ In geval van wijzigingen aan die bevoegdheidsomschrijving kan de Koning desgevallend, als tak van de wetgevende macht, het initiatief nemen tot aanpassing van de wet van 16 november 2015. In geval van een afbakening door de wetgever op basis van de omschrijving van de activiteit die door de werkgever (en werknemer) wordt verricht, volgt de toepasselijkheid van de flexi-jobregeling uit het verrichten van die activiteit. Die waarborgen gelden niet voor wat betreft de onderverdeling bij collectieve arbeidsovereenkomst in “paritaire subsectoren”, waarbij de bevoegdheidsomschrijving van die paritaire subcomités, en dus het toepassingsgebied van de regeling inzake de flexi-jobs, door de leden van het paritair comité in beginsel vrij kan worden gewijzigd.

2.2. De vraag rijst of het bij artikel 204, e), ontworpen artikel 2, § 1, tweede lid, van de wet van 16 november 2015, waarin wordt verwezen naar “de organisatie van een evenement”, niet moet worden afgestemd op het gegeven dat het bestaande artikel 2, eerste lid, 13° en 14°, alsook het ontworpen artikel 2, § 1, eerste lid, 20°, eveneens een NACE-code hanteren voor de afbakening van het toepassingsgebied.

2.3. Aangezien in het bij artikel 204, g) ontworpen artikel 2, § 1, zesde lid, van de wet van 16 november 2015 geen sprake is van “uitsluiten” maar wel van “geen ... toelaten”, kan er onzekerheid bestaan over de toepasselijkheid van het ontworpen achtste lid van die bepaling op het ontworpen zesde lid. De gemachtigde bevestigde evenwel dat het ontworpen achtste lid zowel de in het ontworpen zesde als de in het ontworpen zevende lid bedoelde toelatingen en uitsluitingen betreft. Om die twijfel weg te werken zouden ofwel in het zesde lid de woorden “geen flexi-job tewerkstelling toe te laten” kunnen worden vervangen door “flexi-job tewerkstelling uit te sluiten”, ofwel in het achtste lid de woorden “zoals bedoeld in het zesde en zevende lid” kunnen worden ingevoegd.

2.4. In artikel 204, f) van het voorontwerp moet de verwijzing naar “de bepaling onder 23°” worden vervangen door “de bepaling onder 24°”.

2.5. Uit artikel 204, g), van het ontwerp volgt dat het ongedaan maken van de uitbreiding van het toepassingsgebied en het naderhand opnieuw uitbreiden van het toepassingsgebied van flexi-jobs in de bedrijfstakken bedoeld in het ontworpen artikel 2, § 1, eerste lid, 14/1° tot en met 24°, van de wet van 16 november 2015 enkel mogelijk is “op unanieme vraag” van het bevoegde paritair comité of subcomité en op voorwaarde dat de sociale partners daarover een collectieve arbeidsovereenkomst hebben gesloten op het niveau van het

¹¹⁰ Artikelen 35 tot 37 van de wet van 5 december 1968 ‘betreffende de collectieve arbeidsovereenkomsten en de paritaire comités’.

paritair comité of subcomité. Aldus wordt de bevoegdheidsuitoefening door de Koning afhankelijk gemaakt van het initiatief van de sociale partners.

Een dergelijke werkwijze, waarbij de Koning enkel kan optreden op initiatief van een andere instantie staat op gespannen voet met artikel 108 van Grondwet. Het afhankelijk maken van de bevoegdheidsuitoefening door de Koning van die voorwaarden dreigt bovendien het waarborgen van de inachtneming van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel (zie opmerking 1.2.2) in de weg te staan. Het voorontwerp moet op dit punt worden aangepast.

2.6.1. Het bij artikel 204, h), ontworpen artikel 2, § 2, tweede lid, voorziet in een procedure waarbij de Koning “op vraag van een gefedereerde entiteit” het toepassingsgebied van de flexi-jobregeling kan uitbreiden tot drie welbepaalde sectoren genoemd in het eerste lid van artikel 2, § 2, doch enkel, zo stelt de memorie van toelichting, “op dit deel van de bedrijfstak waarvoor de gefedereerde entiteit aantoonst dat ze bevoegd is”. Daarnaast is vereist dat over de vraag werd overlegd in het Overlegcomité.

2.6.2. In het reeds aangehaalde advies 71.002/VR van 21 april 2022 heeft de afdeling Wetgeving van de Raad van State over een gelijkaardige “aanvraagprocedure” het volgende opgemerkt:

“3. Bij artikel 2, § 1, van het voorstel krijgen de deelstaten de mogelijkheid om ‘een schriftelijk voorstel in [te] dienen bij de federale overheid wanneer zij menen, dat de federale overheid in de uitoefening van haar bevoegdheden niet afdoende tegemoetkomt aan de specifieke noden die de betrokken entiteit ervaart in de uitoefening van de eigen materiële bevoegdheden’. Dat schriftelijk voorstel moet aan de Eerste Minister gericht worden (artikel 2, § 3).

Er bestaat als zodanig geen bezwaar tegen het feit dat de federale wetgever, met het oog op een betere werking van de federale structuur van het land, voorziet in de mogelijkheid dat andere entiteiten schriftelijke voorstellen kunnen indienen bij de federale regering in de gevallen die hij bepaalt; zoals de indieners van het voorstel opmerken, vertoont een dergelijke werkwijze gelijkenissen met het petitierecht dat aan de burgers wordt verleend bij artikel 28 van de Grondwet.¹¹¹

Een wetgevend optreden in dat verband valt dan ook niet onder de gevallen waarvoor volgens de Grondwet eerst een zogenaamde ‘bijzondere’ meerderheid als bedoeld in artikel 4, derde lid, van die Grondwet moet worden verkregen. (...)

Het voorliggende wetsvoorstel voorziet dus als zodanig niet in een belangenconflictprocedure; het vormt een vrijwillig initiatief van de federale overheid waarbij aan andere entiteiten de mogelijkheid wordt geboden om voorstellen te doen, zonder dat de federale overheid op enige wijze verplicht is om in te gaan op deze voorstellen. In een dergelijke mogelijkheid kan worden voorzien bij een gewone meerderheid.

Dat zou anders zijn geweest indien in artikel 2, § 4, van het voorstel niet zou worden bepaald, zoals nu het geval is, dat de federale overheid de eigen bevoegdheid op asymmetrische wijze *kan* uitoefenen, met andere woorden indien het de bedoeling zou zijn geweest om die asymmetrische bevoegdheidsuitoefening op voorstel van een of meer deelstaten verplicht te maken.

¹¹¹ Voetnoot in de geciteerde tekst: Zie de toelichting bij de artikelen van het voorstel (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2451/001, 15).

4. Gesteld dat de Ministerraad beslist om gevolg te geven aan het voorstel dat aan hem wordt voorgelegd door de deelstaat die dat voorstel heeft geformuleerd,¹¹² dan kan de federale overheid volgens het wetsvoorstel ‘de eigen bevoegdheid op asymmetrische wijze uitoefenen’ (artikel 2, § 4, eerste lid). De notie ‘asymmetrische uitoefening van bevoegdheden’ is meerduidelijk en kan verschillende gevallen behelzen. De indieners van het voorstel geven bijgevolg niet duidelijk aan wat ze precies met die notie bedoelen. Er kan onder meer een onderscheid worden gemaakt tussen de volgende gevallen.

(...)

4.4. Een asymmetrische beleidsuitoefening door de federale overheid kan ten slotte, in de meest ruime betekenis, ook inhouden dat wordt gedifferentieerd in de rechtsgevolgen die worden toegekend aan bepaalde rechtsfeiten naargelang ze zich kunnen voordoen in de territoriale bevoegdheidssfeer van verschillende deelstaten.

(...)

6. Indien de Ministerraad beslist om gevolg te geven aan het voorstel dat aan hem gedaan is door de deelstaat waarvan dat voorstel uitging, kan de federale overheid volgens dit wetsvoorstel ‘de eigen bevoegdheid op asymmetrische wijze uitoefenen’ (artikel 2, § 4, eerste lid) en kan, in een dergelijk geval, ‘het territoriale toepassingsgebied van de uitoefening van de federale bevoegdheden beperkt worden tot het gebied waarvoor de indiener van het voorstel bevoegd is’ (artikel 2, § 4, tweede lid).

De afdeling Wetgeving acht het noodzakelijk te benadrukken dat die loutere bewering de federale wetgevende macht en de federale uitvoerende macht hoe dan ook niet kan vrijstellen van de jurisdictionele toetsing *ex ante* en *ex post* die de Raad van State en het Grondwettelijk Hof, alsook de gewone rechtscolleges inzonderheid krachtens artikel 159 van de Grondwet kunnen uitoefenen op de normen die in dat kader aangenomen zouden worden; in die context dient in het bijzonder gewezen te worden op de controle van de overeenstemming ervan met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet¹¹³ en met de bepalingen van het internationaal en supranationaal recht.¹¹⁴ In elk geval kan het loutere gegeven dat een eenvormig beleid van de federale overheid onwenselijk wordt geacht door een of meer deelstaten, op zich beschouwd geen verantwoording uitmaken, in het licht van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, voor een verschillende behandeling die zou voortvloeien uit een regeling die gesteund is op een asymmetrisch beleid.

Bij elke toepassing van de asymmetrische uitoefening van een verordenende of wetgevende bevoegdheid, zal deze vraag *in concreto* onderzocht moeten worden.”¹¹⁵

2.6.3. Ook al wijzen de bewoordingen “in overweging genomen” in het ontworpen artikel 2, § 2, tweede lid, op een zekere beoordelingsvrijheid voor de Koning, toch blijkt niet duidelijk of en in welke mate de Koning verplicht is om in te gaan op de vraag van de gefedereerde entiteit. In elk geval mag de ontworpen bepaling niet zo worden geïnterpreteerd dat

¹¹² Voetnoot in de geciteerde tekst: Of door de deelstaten die dat voorstel hebben geformuleerd.

¹¹³ Voetnoot in de geciteerde tekst: Vgl. adv.RvS 69.775/VR van 30 november 2021 over een wetsvoorstel ‘tot afschaffing van het gemeentelijk stemrecht voor niet-EU-burgers’, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-1720/002, 9-10 (opmerking 5).

¹¹⁴ Voetnoot in de geciteerde tekst: Onder de regels van supranationaal recht moet bijzondere aandacht besteed worden aan de regels van de Europese Unie inzake staatssteun.

¹¹⁵ Adv.RvS 71.002/VR van 21 april 2022, over een wetsvoorstel ‘houdende de asymmetrische uitoefening van de federale bevoegdheden op het vlak van werkgelegenheid en gezondheidszorg, teneinde tegemoet te komen aan de specifieke noden en de verschillende dynamiek in de Gemeenschappen en de Gewesten’, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 2451/2, opmerking 3-6.

de Koning verplicht is om op de vraag van de betrokken gefedereerde entiteit in te gaan en automatisch over te gaan tot een asymmetrische regeling op zijn grondgebied. Het verdient aanbeveling om dit minstens in de memorie van toelichting te verduidelijken.

2.7. Anders dan het geval is in het ontworpen artikel 2, § 1, achtste lid, wordt in de inleidende zin van het bij artikel 204, h), ontworpen artikel 2, § 2, tweede lid, niet bepaald dat het koninklijk besluit in ministerraad moet worden overlegd. De gemachtigde verklaarde evenwel dat het de bedoeling is dat beide bevoegdheden worden uitgeoefend bij een in ministerraad overlegd koninklijk besluit en dat de tekst zal worden aangepast. Het verdient inderdaad aanbeveling om deze incoherentie weg te werken.

2.8. In de inleidende zin van het bij artikel 204, h), ontworpen artikel 2, § 2, tweede lid, wordt gesteld dat ook de “uitsluiting” van de in het vorige lid genoemde bedrijfstakken kan gebeuren bij koninklijk besluit, terwijl het eerste lid van die bepaling het enkel heeft over de uitbreiding van het toepassingsgebied. Over de betekenis van de “uitsluiting” preciseerde de gemachtigde het volgende:

“De gefedereerde entiteit die kan vragen om de genoemde sector toe te laten tot het gebruik van flexijobs, kan ook vragen om de genoemde sector vervolgens weer uit te sluiten van deze mogelijkheid.”

Het verdient aanbeveling om zulks duidelijker in de tekst van de ontworpen bepaling te doen blijken.¹¹⁶

Artikel 206

Artikel 206, 2°, vervangt artikel 5 van de wet van 16 november 2015 dat betrekking heeft op het basisloon bij flexi-jobs, waarbij een afwijkende regeling geldt voor activiteiten uitgevoerd binnen Paritair Comité 302 (hotelbedrijf). Aldus wordt een verschil in behandeling ingevoerd dat weliswaar steunt op een objectief criterium, maar waarvan niet meteen duidelijk is of dit criterium pertinent en relevant is met het oog op de nagestreefde doelstelling en of het gemaakte onderscheid niet leidt tot onevenredige gevolgen. De memorie van toelichting biedt alvast geen nadere verantwoording voor deze verschillende behandeling.

De gemachtigde verklaarde over dit onderscheid het volgende:

“De horecasector is de oorspronkelijk sector waarvoor het kader van flexijobs werd ontworpen, en nog steeds speelt 2 op 3 arbeidsovereenkomsten voor flexijobs zich af in deze sector. Gezien in deze sector de loonkost doorslaggevend is en de uitdaging inzake arbeidspieken en arbeidsmarktkrapte sterk doorwegen, werd ervoor gekozen om de regeling zoals die oorspronkelijk voorzien was voor PC 302 zo te behouden.”

Het verdient aanbeveling om dit begin van verantwoording nader uit te werken en op te nemen in de memorie van toelichting.

¹¹⁶ In de Nederlandse tekst schrijven men overigens “uitsluiting van” en niet “uitsluiting naar”.

Afdeling 3 – Wijziging van de wet van 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven

Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

Afdeling 4 – Wijziging aan de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders

Artikel 210

Artikel 210 van het voorontwerp voegt in de wet van 27 juni 1969 ‘tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders’ een nieuw artikel 21/1 in, op grond waarvan de werkgevers “flexiloon en -prestatiegegevens” aan de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid moeten aangeven¹¹⁷ “door middel van een door deze Rijksdienst goedgekeurde elektronische techniek”, binnen een door de Koning bepaalde termijn.

Door een aspect te regelen van de wijze waarop de betrokken persoonsgegevens moeten worden aangegeven, regelt de ingevoegde bepaling de verwerking van persoonsgegevens. De aandacht wordt erop gevestigd dat de essentiële elementen van een dergelijke regeling, gelet op het in artikel 22 van de Grondwet vervatte legaliteitsbeginsel, door de wetgever zelf moeten worden vastgesteld. Die essentiële elementen betreffen in elk geval: 1°) de categorie van verwerkte gegevens; 2°) de categorie van betrokken personen; 3°) de met de verwerking nagestreefde doelstelling; 4°) de categorie van personen die toegang hebben tot de verwerkte gegevens; en 5°) de maximumtermijn voor het bewaren van de gegevens.¹¹⁸

Indien de genoemde elementen nog niet zijn geregeld in reeds bestaande wettelijke bepalingen, die eveneens toepassing vinden ten aanzien van het ontworpen artikel 21/1 van de wet van 27 juni 1969, wat binnen het korte tijdsbestek door de Raad van State niet kon worden nagegaan, moet het voorontwerp met een regeling ter zake worden aangevuld.¹¹⁹

¹¹⁷ In de Nederlandse tekst ontbreekt de tegenhanger van het werkwoord “déclarer” in de Franse tekst.

¹¹⁸ Adv.RvS 68.936/AV van 7 april 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 14 augustus 2021 ‘betreffende de maatregelen van bestuurlijke politie tijdens een epidemische noodsituatie’, opmerking 101 (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1951/001, 119). Zie ook GwH 10 maart 2022, nr. 33/2022, B.13.1 en GwH 22 september 2022, nr. 110/2022, B.11.2; GwH 16 februari 2023, nr. 26/2023, B.74.1.

¹¹⁹ Over die gebeurlijke aanvulling moet dan ook het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit worden ingewonnen overeenkomstig artikel 36, lid 4, van verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)’, gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening.

Afdeling 5 – Wijziging van het Sociaal StrafwetboekAfdeling 6 – EvaluatieAfdeling 7 – OvergangsbepalingAfdeling 8 – Inwerkingtreding

Bij deze afdelingen zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 12 – MAATSCHAPPELIJKE INTEGRATIE

Er wordt verwezen naar de opmerking in verband met de ontvankelijkheid van de adviesaanvraag.

TITEL 13 – JUSTITIEENIG HOOFDSTUK – WIJZIGING VAN DE WET VAN 3 APRIL 1953 BETREFFENDE DE RECHTERLIJKE INRICHTING

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

*

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

En l'occurrence, l'urgence est motivée comme suit :

« Het invoeren van de hoogdringendheid wordt algemeen gemotiveerd door het feit dat de bepalingen van het voorontwerp, in hun geheel genomen, uitvoering geven aan de beslissingen genomen in het kader van de begroting 2024 die op heel korte termijn moeten van kracht worden ».

*

RECEVABILITÉ

1. En exigeant que les demandes d'avis assorties d'un délai de cinq jours ouvrables soient « spécialement » motivées, le législateur a voulu que ce délai, extrêmement bref, de communication de l'avis ne soit sollicité que dans des cas exceptionnels. En conséquence, le demandeur doit invoquer des éléments pertinents et suffisamment concrets susceptibles de faire admettre que les dispositions en projet sont à ce point urgentes qu'il faille nécessairement recourir à la procédure visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois sur le Conseil d'État (avis à communiquer dans un délai de cinq jours ouvrables) et pourquoi, au moment de la demande d'avis, il ne pouvait pas être recouru à la procédure visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, de ces lois (avis à communiquer dans un délai de trente jours).

2.1. D'une manière générale, il peut être admis que des dispositions étroitement liées au budget de l'année 2024 présentent un caractère urgent. Pour un certain nombre d'articles de l'avant-projet, ce lien étroit n'est toutefois pas démontré ou n'est pas démontré avec suffisamment de clarté.

À cet égard, on observera, qu'au regard de la motivation très générale figurant dans la lettre portant la demande d'avis, l'urgence ne peut être admise que pour des mesures qui sont manifestement nécessaires dans le cadre de la réalisation des objectifs budgétaires et qui ne peuvent souffrir aucun atermoiement.

2.2.1. Tel n'est pas le cas de l'article 57 de l'avant-projet.

Invité à fournir des précisions supplémentaires à ce sujet, le délégué a déclaré :

« Deze maatregel kadert in een reeks maatregelen rond verhoogde compliance en strengere controles die werden beslist tijdens de begroting. Eén van deze compliance maatregelen is het toekennen van extra bevoegdheden aan de inspectiediensten van DGAPF binnen de FOD VVVL en aan de administratie van Douane en Accijnzen.

Er wordt verondersteld dat de mogelijkheid dat de inspectiediensten en de algemene administratie douane en accijnzen in het geval van overtredingen van hun respectievelijke wetgeving ook kunnen overgaan tot het sluiten van een handelsinrichting een afschrikkend effect zal hebben en zal leiden tot een betere compliance, wat dan weer een positieve budgettaire impact zal hebben (want minder illegale tabak, betere afdracht van accijnzen) ».

Ces précisions n'indiquent toujours pas pour autant quel est le lien avec la réalisation des objectifs budgétaires. En outre, l'avis de l'inspection des Finances et l'accord de la Secrétaire d'État au Budget indiquent explicitement à propos de cette disposition qu'elle n'a pas d'impact budgétaire.

2.2.2. Tel n'est pas non plus le cas des articles 146 et 147 de l'avant-projet (sections 1^{re} et 2 du chapitre 3 du titre 9). L'avis de l'inspection des Finances et l'accord de la Secrétaire d'État au Budget indiquent explicitement à propos de ces dispositions qu'elles n'ont pas d'impact budgétaire. Dès lors, on n'aperçoit pas comment ces dispositions sont nécessaires dans le cadre de la réalisation des objectifs budgétaires et ne peuvent souffrir aucun atermoiement.

2.2.3. La même observation vaut pour les articles 88 à 110, 173 à 180 et 215 à 218 de l'avant-projet, pour lesquels le lien avec la réalisation des objectifs budgétaires n'est pas davantage démontré.

Les articles 173, 2^o, à 180 n'entrent en vigueur que le 1^{er} janvier 2015, alors que l'article 173, 1^o (et non 174, a), comme l'a confirmé le délégué) produit ses effets le 1^{er} janvier 2018, si bien qu'aucune de ces dispositions ne présente un lien suffisant avec le budget 2024.

2.3. En conséquence, en ce qu'elle porte sur les articles précités de l'avant-projet, la demande d'avis est irrecevable et il s'ensuit qu'il n'a pas non plus été satisfait à l'obligation de consultation. Ces dispositions ne pourront être déposées à la Chambre des représentants qu'après que l'avis de la section de législation aura été recueilli sur celles-ci.

*

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

*

FORMALITÉS

1. Il ressort de la notification du Conseil des ministres du 27 octobre 2023 que les titres 7 (Travail), 10 (Pensions) et 11 (Affaires sociales) nécessitent encore l'accomplissement de certaines formalités préalables.

2. Un certain nombre de dispositions de l'avant-projet concernent des dispositifs en matière de traitement des données à caractère personnel.

C'est notamment le cas du titre 5 et de l'article 198, § 3, de l'avant-projet.

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

L'article 36, paragraphe 4, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE' (règlement général sur la protection des données), combiné avec l'article 57, paragraphe 1, c), et le considérant 96 de ce règlement, prévoit une obligation de consulter l'autorité de contrôle, à savoir l'Autorité de protection des données visée dans la loi du 3 décembre 2017 'portant création de l'Autorité de protection des données', dans le cadre de l'élaboration d'une proposition de mesure législative devant être adoptée par un parlement national, ou d'une mesure réglementaire fondée sur une telle mesure législative, qui se rapporte au traitement de données à caractère personnel.

Dès lors, l'avis de l'Autorité de protection des données devra encore être recueilli sur les dispositions concernées de l'avant-projet, pour autant que cette formalité ne soit pas déjà accomplie.

3. Un certain nombre de dispositions de l'avant-projet concernent des réglementations 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' (ci-après : TFUE), ou si un régime de dispense est applicable, auquel cas on vérifiera si les conditions d'application de ce dernier sont respectées ².

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

4. Conformément à l'article 15 de la loi du 25 avril 1963 'sur la gestion des organismes d'intérêt public de sécurité sociale et de prévoyance sociale', combiné avec l'article 213, § 2, de la loi 'relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités', coordonnée le 14 juillet 1994, et l'article 2, § 1^{er}, b) et c), de l'arrêté royal du 9 septembre 1993 'portant exécution de l'article 213, § 2, de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994', les articles 193 à 200 de l'avant-projet à l'examen doivent être soumis à l'avis du conseil général ou du comité de l'assurance de l'INAMI.

Il ne ressort pas des documents communiqués au Conseil d'État qu'un tel avis a déjà été recueilli, ni qu'à cet égard le caractère urgent de la matière concernée est invoqué pour ne pas le recueillir, auquel cas, en vertu de l'article 15, alinéa 3, de la loi du 25 avril 1963, le président du comité de gestion doit être informé de l'urgence invoquée ³.

5. Si l'accomplissement de ces formalités ⁴ devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient

² Tel est par exemple le cas des sections 1^{re} et 4 du chapitre 3 du titre 2 de l'avant-projet.

³ Voir, en ce sens, l'avis C.E. 73.545/1-2-4 donné le 4 mai 2023 sur un avant-projet devenu la loi programme du 4 juillet 2023 (*Doc. parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3372/001, pp. 22 et s.).

⁴ À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

EXAMEN DU TEXTE

TITRE I^{ER} – DISPOSITION GÉNÉRALE

Dans l'intitulé, on écrira « titre 1^{er} » au lieu de « titre I^{er} ».

TITRE 2 – FINANCES

Observation préliminaire

Le titre 2 de l'avant-projet contient bon nombre de dispositions fiscales nouvelles, notamment des modifications apportées à la réglementation dite CFC instaurée en vue de transposer les articles 7 et 8 de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 'établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur' (titre 2, chapitre 3, section 6), des modifications au régime de taxation applicable aux constructions juridiques (la taxe dite « taxe Caïman ») (titre 2, chapitre 3, section 7) et des modifications au taux de TVA réduit en ce qui concerne la démolition et reconstruction de bâtiments sur l'ensemble du territoire belge (titre 2, chapitre 5, section 1^{re}). Ces dispositions impliquent d'importantes nouveautés sur le plan de la politique fiscale et, eu égard à leur intérêt social et juridique considérable, méritent un examen approfondi. L'expérience enseigne en outre que de telles dispositions sont régulièrement attaquées devant la Cour constitutionnelle, ce qui justifie un examen attentif de leur conformité avec la Constitution.

En outre, l'avant-projet contient également la révision des articles 54 et 344, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), afin, notamment, de donner suite à l'arrêt de la Cour de justice, entre-temps prononcé depuis plus de dix ans, dans l'affaire SIAT⁵ (titre 2, chapitre 3, section 2).

Le Conseil d'État, section de législation, déplore vivement que ces nouveaux régimes fiscaux soient insérés dans une loi-programme qui fait l'objet d'une demande d'avis dans un délai de cinq jours ouvrables. L'avis devant être rendu en urgence, il n'est pas possible pour le Conseil d'État de remplir son rôle de conseiller juridique du Gouvernement et du Parlement de manière satisfaisante, alors qu'il est crucial qu'il puisse le faire, certainement pour des mesures d'une telle importance qui présentent un degré élevé de complexité⁶.

⁵ C.J.U.E., 5 juillet 2012, C-318/10, SIAT, ECLI:EU:C:2012:415.

⁶ Cette tâche est rendue encore plus compliquée par l'exposé des motifs qui ne contient pas toujours une justification claire pour chaque disposition distinctement, mais qui, comme dans le cas de la taxe Caïman, par exemple, se limite à indiquer d'une manière très générale les modifications visées.

Dès lors que le Conseil d'État n'a pas eu le temps de soumettre chacune des dispositions de l'avant-projet à un examen approfondi, les observations formulées ci-après ne sont que le résultat d'un premier examen, sans aucune garantie que tous les problèmes fondamentaux aient été détectés et adéquatement analysés. L'avis relatif au titre 2 de l'avant-projet doit donc se lire au regard de cette réserve expresse.

CHAPITRE 1^{ER} — MODIFICATIONS DU CODE DES DROITS ET TAXES DIVERS RELATIVES À LA TAXE ANNUELLE SUR LES ÉTABLISSEMENTS DE CRÉDIT

Article 2

L'article 2 de l'avant-projet modifie l'article 201¹² du Code des droits et taxes divers (ci-après : CDTD) et vise à augmenter le taux de la taxe annuelle sur les établissements de crédit sur la partie de la base imposable qui excède 50 milliards d'euros.

Invité à justifier cette distinction selon que le seuil est dépassé ou non, le délégué a répondu ce qui suit :

« Artikel 2 van het voorontwerp brengt het tarief van de jaarlijkse taks op de kredietinstellingen op 0,17581 pct. voor het deel van de belastbare grondslag dat 50 miljard euro overschrijdt, met het oog op de financiering van uitgaven in het algemeen belang.

Tot 31 december 2023 kent deze taks slechts één tarief. Vanaf 1 januari 2024 kent deze taks 2 tarieven en wordt het dus een progressieve taks.

Dit nieuwe, hogere tarief zal van toepassing zijn in hoofde van alle belastingplichtigen voor het deel van de belastbare grondslag dat 50 miljard euro overschrijdt.

Het betreft met andere woorden de invoering van een progressieve tarifiering, zoals die reeds bestaat bij verschillende directe, maar ook indirecte belastingen. De progressiviteit is in essentie steeds gebaseerd op drempelbedragen.

De wetgever heeft inzake drempelbedragen een ruime beoordelingsbevoegdheid. Op dit punt kan onder meer worden verwezen naar het recente arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 138/2022 van 27 oktober 2022, randnummers B.13-15, inzake de jaarlijkse taks op de effectenrekeningen. (...)

Zoals duidelijk blijkt uit de memorie van toelichting, beoogt de beslissing van de regering in het kader van de begrotingsbesprekingen van het najaar 2024 om de jaarlijkse taks op de kredietinstellingen vanaf 1 januari 2024 progressief te maken, eveneens een budgettaire doelstelling ».

Compte tenu de la large liberté d'appréciation dont dispose le législateur pour fixer les exonérations et leurs modalités, y compris la fixation de seuils, lorsqu'il perçoit un impôt, il ne paraît pas déraisonnable, en ce qui concerne la taxe annuelle sur les établissements de crédit, de prévoir un taux d'imposition progressif (limité).

Article 3

1. L'article 3 de l'avant-projet remplace l'article 201¹⁹ CDTD et prévoit une sanction si les établissements de crédit répercutent le coût de la taxe précitée sur les titulaires des dépôts d'épargne visés. Le Roi est habilité à déterminer une échelle allant de 10% à 200% en fonction de la répétition de la contravention, qui permet d'infliger une amende si les établissements de crédit ou leurs succursales répercutent la taxe annuelle sur les établissements de crédit sur les clients visés à l'article 201¹¹ CDTD.

Interrogé à ce sujet, le délégué a déclaré que le respect de cette obligation est contrôlé par l'Administration générale de la Fiscalité, qui dispose à cet effet des moyens de preuve mentionnés à l'article 206¹ CDTD. Plus concrètement, il a indiqué qu'une infraction peut, par exemple, être constatée sur la base d'une tarification distincte mentionnée dans les conditions générales ou dans la liste des tarifs/la communication des tarifs d'une banque, ou sur la base d'un coût distinct mentionné sur un document bancaire délivré dans le cadre de l'un ou l'autre produit financier, comme tel est déjà le cas aujourd'hui dans certaines banques en ce qui concerne le droit d'écriture applicable aux écrits bancaires (article 8, alinéa 1^{er}, 3^o, CDTD).

2. Ni le texte de l'article 201¹⁹, en projet, CDTD, ni l'exposé des motifs ne permettent de déduire si l'amende en question a un caractère administratif ou pénal. Interrogé à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Het gaat inderdaad om een administratieve boete.

Het Wetboek diverse rechten en taksen bestaat uit 3 boeken:

Boek I - Rechten op geschriften;

Boek II - Diverse taksen;

Boek III - Bepalingen gemeen aan de diverse rechten en taksen.

In de systematiek van het WDRT zijn de strafrechtelijke boetes gegroepeerd in boek III, titel IV 'Strafrechtelijke sancties en procedure'. Boek 3 omvat de artikelen 207 tot 210bis.

De bepalingen die specifiek betrekking hebben op de jaarlijkse taks op de kredietinstellingen zijn vervat in Titel XI van Boek II, oftewel de artikelen 201¹⁰ tot 201¹⁹.

Artikel 3 van het voorontwerp wijzigt artikel 201¹⁹ van het WDRT. Dit artikel is dus een bepaling van Boek II 'Diverse taksen' van dat Wetboek.

Uit de structuur van het WDRT volgt dus dat het in artikel 201¹⁹ van het WDRT om een administratieve boete gaat ».

Il est recommandé d'au moins préciser la nature de la sanction dans l'exposé des motifs ⁷.

⁷ Voir à ce sujet : l'avis C.E. 70.983/1/3 du 14 février 2022 sur un avant-projet devenu la loi du 28 mars 2022 'portant réduction de charges sur le travail', observation 16, *Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2522/001, pp. 116-117.

3. À la question de savoir pourquoi l'article 201¹⁹, en projet, CDTD, ne prévoit pas une exclusion de l'amende en l'absence de mauvaise foi, à l'instar notamment de l'article 201/9/2 CDTD, le délégué a répondu ce qui suit :

« Het klopt dat deze uitsluiting niet wordt voorzien in voorliggend geval, omdat dergelijke uitsluiting ongebruikelijk is in de boetesystematiek met betrekking tot federale belastingen. Bij de meeste federale belastingen wordt enkel en alleen geen boete opgelegd als de overtreding te wijten is aan onvoorziene omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige (zgn. geval van overmacht), wat dus minder ver gaat dan alle situaties bij ontstentenis van kwade trouw. Het komt de wetgever toe gebruik te maken van zijn beleidsvrijheid ter zake. Verder kan worden verwezen naar artikel 166, § 3, WDRT, waar eenzelfde boeteschaal van 10 pct. tot 200 pct. wordt gehanteerd, eveneens zonder die ongebruikelijke uitsluiting ».

Il est recommandé d'intégrer ces précisions dans l'exposé des motifs.

Article 4

L'article 4 de l'avant-projet prévoit que l'amende visée dans son article 3 est applicable à partir du 30 décembre 2023. Les auteurs de l'avant-projet veilleront à ce que la loi-programme à adopter soit élaborée en temps utile et publiée au Moniteur belge avant le 1^{er} janvier 2024, afin d'éviter que l'amende visée à l'article 3 ne soit applicable rétroactivement. C'est d'autant plus important que l'amende visée à l'article 3 (qui peut aller jusqu'à 200%) a le caractère d'une sanction pénale au sens de l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme.

CHAPITRE 2 – MODIFICATION DU CODE DES DROITS D'ENREGISTREMENT, D'HYPOTHÈQUE ET DE GREFFE RELATIVE AUX CONSTITUTIONS ET CESSIONS DE DROITS D'EMPHYTÉOSE ET DE SUPERFICIE

Article 6

En vertu de l'article 6 de l'avant-projet, l'augmentation du taux du droit d'enregistrement de 2% à 5% (comme prévu à l'article 5) entre en vigueur le 1^{er} janvier 2024. Il a été demandé au délégué quel est le point de référence temporel de l'entrée en vigueur : la date d'enregistrement, la date de la passation de l'acte notarié, ...

Le délégué a répondu en ces termes :

« Aangezien er niet wordt afgeweken van de gebruikelijke regels van de inwerkingtreding, zal dit nieuwe tarief van toepassing zijn op de authentieke akten tot vestiging (overdracht) van een erfpacht- of opstalrecht die verleden zullen worden vanaf 1 januari 2024. Hetzelfde geldt voor de onderhandse akten tot vestiging (overdracht) van een erfpacht- of opstalrecht die worden ondertekend vanaf 1 januari 2024. Ook in dat geval geldt dus de datum van dergelijke akte, behoudens het recht van de administratie om de datum van deze akte te verwerpen bij toepassing van artikel 18, § 1, W.Reg. - gebrek aan vaste dagtekening - het is in dat geval aan de partijen om de oprechtheid van deze datum aan te tonen ».

Il est recommandé d'intégrer ces précisions dans l'exposé des motifs.

CHAPITRE 3 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX IMPÔTS SUR LES REVENUS

Section 1^{re} – Flexi-jobs

Observation générale

Conformément à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 29°, CIR 92, que l'article 7 de l'avant-projet modifie, les rémunérations payées ou attribuées en exécution d'un contrat de travail flexi-job visé à l'article 3, 4°, de la loi du 16 novembre 2015 'portant des dispositions diverses en matière sociale' sont en principe exonérées de l'impôt des personnes physiques⁸.

Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle.

Toutefois, les dispositions constitutionnelles précitées ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur⁹. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt¹⁰.

L'article 204 de l'avant-projet vise à modifier le champ d'application du régime relatif aux flexi-jobs dans la loi du 16 novembre 2015. Dans ce cadre, la possibilité est notamment prévue, par arrêté royal :

- après convention entre les partenaires sociaux dans les branches d'activité mentionnées à l'article 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 14/1° à 24°, en projet, de la loi du 16 novembre 2015, de ne plus autoriser en tout ou en partie l'emploi via flexi-jobs, ou de l'autoriser ensuite à nouveau en tout ou en partie (article 2, § 1^{er}, alinéa 6, en projet) ;
- après convention entre les partenaires sociaux, d'autoriser en tout ou en partie, ou ensuite d'exclure en tout ou en partie à nouveau l'emploi via flexi-jobs, dans les branches d'activité couvertes par la loi du 5 décembre 1968 'sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires', à l'exception de celles visées à

⁸ Par ailleurs, l'article 52, 3°, e), CIR 92 dispose que, sous réserve des articles 53 à 66bis, « les cotisations spéciales dues en vertu de l'article 38, § 3sexdecies, alinéa 1^{er}, de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés » constituent des frais professionnels.

⁹ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle : voir, par exemple, C.C., 20 novembre 2019, n° 188/2019, B.15.2.

¹⁰ C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6 ; C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, B.11.

l'article 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o à 14^o, ou au paragraphe 2, en projet, de cet article, de la loi du 16 novembre 2015 (articles 2, § 1^{er}, alinéa 7, en projet) ;

- à la demande de l'entité fédérée concernée, d'étendre le champ d'application du régime des flexi-jobs à certains secteurs et activités, dont l'enseignement et la garde d'enfant (article 2, § 2, en projet).

En attribuant au Roi le pouvoir d'étendre ou de limiter le champ d'application du régime relatif aux flexi-jobs, la portée de l'exonération prévue à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 29^o, CIR 92, est également modifiée lors de l'exercice de ce pouvoir. En effet, cette exonération s'applique aux « rémunérations payées ou attribuées en exécution d'un contrat de travail flexi-job visé à l'article 3, 4^o, de la loi du 16 novembre 2015 ».

Pareil procédé n'est pas compatible avec le principe de légalité en matière fiscale. À cet égard, il convient en particulier de relever qu'il n'est pas question de préciser plus avant la portée de l'exonération par le Roi sur la base de critères clairs fixés par le législateur. Les références aux branches d'activité visées à l'article 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 14/1^o à 24^o, et aux activités mentionnées au paragraphe 2, en projet, de cet article ne constituent pas un tel critère, dès lors qu'elles ne font que prévoir la possibilité de déclarer le régime de flexi-jobs applicable ou non. De même, le fait que le Roi ne peut intervenir qu'à l'issue d'un accord des partenaires sociaux ou à la demande de l'entité fédérée concernée ne peut pas être considéré comme un critère clair permettant de préciser l'exonération d'impôt. Au contraire, cela a pour effet que le législateur se dessaisit encore davantage de la délimitation de l'exonération.

Les modifications contenues à l'article 204 de l'avant-projet, sur la base desquelles le champ d'application de la réglementation relative aux flexi-jobs peut être modifié par le Roi, ne peuvent dès lors pas se concrétiser pour autant que celles-ci auraient automatiquement des conséquences pour la portée de l'exonération prévue à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 29^o, CIR 92.

Par souci de sécurité juridique, il est recommandé de faire apparaître plus clairement dans le texte de l'article 38, CIR 92 que l'exonération prévue au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, 29^o, ne s'applique que pour autant qu'il s'agisse de prestations relevant du champ d'application de la réglementation relative aux flexi-jobs tel qu'il a été fixé par le législateur.

Article 7

1. L'article 7, 2^o, de l'avant-projet instaure une limitation du régime d'exonération fiscale inscrit à l'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 29^o, CIR 92 à raison de 12.000 euros par période imposable « lorsque le travailleur n'est pas un pensionné tel que visé à l'article 3, 7^o » de la loi du 16 décembre 2015.

Invité à préciser la distinction entre les pensionnés et les autres flexi-travailleurs, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Er is voor gekozen om het plafond van 12.000 EUR enkel voor te behouden voor niet-gepensioneerden. Dit wordt verantwoord door het feit dat voor gepensioneerden de

voorwaarde niet geldt van 80% tewerkstelling in een hoofdjob, waardoor voor hen de flexijob niet beperkt blijft tot een bijkomstige activiteit.

Verder mag een flexijob er niet (aan) in de weg staan dat niet-gepensioneerden hun reguliere tewerkstelling nog steeds verhogen boven de 80% tewerkstelling. In dat kader wordt mede vermeden dat actieven zouden uitwijken naar flexi-jobs door van een voltijdse tewerkstelling over te schakelen naar een 4/5.

Tot slot genieten gepensioneerden een belastingvermindering op hun inkomsten uit pensioenen die negatief geïmpacteerd zou worden bij het overschrijden van de grens van 12.000 EUR door de werking van de proratering in het kader van een cumul tussen een inkomen uit pensioenen en een inkomen uit arbeid ».

Il est recommandé d'intégrer cette justification dans l'exposé des motifs.

2. À propos de la limitation précitée, l'exposé des motifs observe ce qui suit :

« Le plafonnement de l'exonération des flexi-jobs s'appliquera à partir de l'exercice d'imposition 2025, à la condition que l'on développe une application en ligne permettant aux travailleurs en flexi-job de consulter le montant des rémunérations pour un flexi-job qu'ils ont déjà gagné au cours de l'exercice d'imposition concerné conformément aux modalités de cette application en ligne établies dans le lap de l'ONSS ».

Une telle condition ne ressort toutefois pas du texte de l'avant-projet.

Interrogé à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Deze voorwaarde blijkt uit geen enkele wettelijke bepaling, gezien de aan de Raad van State voorgelegde tekst deze bepaling niet meer bevat. Deze passage uit de memorie is dan ook een vergetelheid die nog moet rechtgezet worden. De memorie zal daartoe aangepast moeten worden ».

Afin de ne laisser subsister aucun doute quant à la portée du régime en projet, le passage concerné doit effectivement être omis de l'exposé des motifs.

3. La disposition en projet vise l'article 3, 7°, de la loi du 16 novembre 2015. Cette disposition contient à son tour une référence à « l'article 68, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, a) et b), de la loi du 30 mars 1994 portant des dispositions sociales, à l'exclusion de l'allocation de transition ». Or, l'article 68, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, b), de la loi du 30 mars 1994 'portant des dispositions sociales' a été abrogé par l'article 3, 2°, de la loi du 4 mai 2023 'introduisant une déclaration unique en ce qui concerne la retenue de 3,55% au profit de l'assurance obligatoire soins de santé et la cotisation de solidarité effectuées sur les pensions'.

L'avant-projet à l'examen peut être mis à profit pour aligner la loi du 16 novembre 2015 sur cette modification ¹¹.

¹¹ À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit : « De verwijzing dient voortaan beperkt te worden tot artikel 68, §1, eerste lid, a) van de wet van 30 maart 1994. De nodige aanpassingen zullen daartoe aangebracht worden ».

Article 11

L'article 11, alinéa 1^{er}, de l'avant-projet dispose que son article 7, 1^o, (augmentation de 25% à 28%) est applicable aux rémunérations attribuées à partir du 1^{er} janvier 2024. Il pourrait s'en déduire que l'article 7, 1^o, ne s'applique pas aux rémunérations attribuées avant le 1^{er} janvier 2024, mais payées après le 1^{er} janvier 2024. À la question de savoir si le paiement après le 1^{er} janvier 2024 d'une rémunération attribuée avant cette date est comptabilisé dans le calcul du seuil de 12.000 euros fixé à l'article 7, 2^o, de l'avant-projet, disposition qui, en vertu de l'article 11, alinéa 2, s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2025, le délégué a donné la réponse suivante :

« Het principe is dat bezoldigingen belastbaar zijn in het belastbaar tijdperk waarin ze worden betaald of toegekend, ongeacht het tijdstip van de prestatie. Er is sprake van toekenning in de fiscale betekenis van het woord als de verkrijger over de inkomsten kan beschikken, de inkomsten onmiddellijk kan incasseren. De toekenning en de betaling van de bezoldigingen vallen doorgaans samen. Het plafond van 12.000 euro zal dus in beginsel ook gelden voor de bezoldigingen die in 2024 worden betaald of toegekend voor prestaties in 2023 ».

Il est recommandé d'insérer cette explication dans l'exposé des motifs.

Section 2 – Adaptation des articles 54 et 344, § 2, CIR 92 suite à l'arrêt SIAT

Les articles 12 et 13 de l'avant-projet visent à remplacer les articles 54 et 344, § 2, CIR 92 afin de les mettre en conformité avec l'arrêt de la Cour de justice dans l'affaire SIAT du 5 juillet 2012 (C-318/10).

À cet effet, les deux dispositions du CIR 92 précisent que le contribuable belge et le contribuable établi dans un autre État, dans lequel un régime de taxation notablement plus avantageux est appliqué, doivent se trouver directement ou indirectement dans un lien quelconque d'interdépendance pour que l'administration fiscale puisse faire application de ces dispositions (articles 54, § 1^{er}, et 344, § 2, alinéa 1^{er}, en projet, CIR 92). Selon l'exposé des motifs, « [l]a condition d'interdépendance, ainsi ajoutée, permet de réduire le champ d'application matériel des dispositions concernées et permet d'améliorer la prévisibilité de l'application des mesures ».

La question se pose de savoir si cette intervention répond suffisamment aux critiques formulées par la Cour de justice dans l'affaire SIAT précitée (voir notamment les points 24 à 29 et les points 57 à 60 de l'arrêt) :

« 24 Par conséquent, il y a lieu de constater que la présomption de non-déductibilité des frais professionnels ainsi que les conditions matérielles auxquelles est subordonnée leur déduction éventuelle, telles que prévues à l'article 54 du CIR 1992, rendent l'obtention de celle-ci sur le fondement de cet article plus difficile que lorsque la déduction est accordée conformément à la règle générale prévue à l'article 49 du même code.

25 En outre, il convient de souligner que la règle spéciale peut être appliquée lorsque les rémunérations sont versées à des prestataires qui, en vertu des dispositions de la législation de l'État membre où ils sont établis, n'y sont pas soumis à un impôt sur les

revenus ou y sont soumis, pour les revenus concernés, à un 'régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique'.

26 Ainsi que l'admet le gouvernement belge, en l'absence de précisions normatives ou d'instructions administratives sur ce qu'il convient d'entendre par 'un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique', l'appréciation portant sur l'applicabilité de la règle spéciale est effectuée au cas par cas par l'administration fiscale sous contrôle des juridictions nationales.

27 Dans ces conditions, le champ d'application de ladite règle spéciale n'est pas déterminé avec une précision suffisante au préalable et, dans une situation où le prestataire des services est établi dans un État membre autre que le Royaume de Belgique et y est soumis à un régime de taxation plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique, il existe des incertitudes quant à la question de savoir si ledit régime sera considéré comme un 'régime notablement plus avantageux' et si, dès lors, la règle spéciale trouvera à s'appliquer.

28 Dès lors, une telle règle spéciale, qui prévoit des conditions plus strictes pour obtenir la déduction des frais professionnels que celles prévues par la règle générale et dont le champ d'application n'est pas déterminé avec précision au préalable, est susceptible de dissuader, d'une part, les contribuables belges d'exercer leur droit à la libre prestation des services et de recourir aux services de prestataires établis dans un autre État membre et, d'autre part, ces derniers d'offrir leurs services à des destinataires établis en Belgique (voir, en ce sens, arrêt du 26 juin 2003, Skandia et Ramstedt, C-422/01, Rec. p. I-6817, point 28 et jurisprudence citée).

29 Il s'ensuit que l'article 54 du CIR 1992 constitue une restriction à la libre prestation des services au sens de l'article 49 CE.

[...]

57 Or, force est de constater que, ainsi qu'il a été relevé au point 27 du présent arrêt, une telle règle ne permet pas de déterminer au préalable et avec la précision suffisante le champ d'application de celle-ci et laisse subsister des incertitudes quant à son applicabilité.

58 Une telle règle ne satisfait pas, par conséquent, aux exigences de la sécurité juridique qui exige que les règles de droit soient claires, précises et prévisibles dans leurs effets, en particulier lorsqu'elles peuvent avoir sur les individus et les entreprises des conséquences défavorables (voir, en ce sens, arrêts du 7 juin 2005, VEMW e.a., C-17/03, Rec. p. I-4983, point 80, ainsi que du 16 février 2012, Costa et Cifone, C 72/10 et C 77/10, point 74).

59 Or, une règle ne satisfaisant pas aux exigences du principe de sécurité juridique ne saurait être considérée comme proportionnée aux objectifs poursuivis.

60 Compte tenu de tout ce qui précède, il convient de répondre à la question posée que l'article 49 CE doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre, telle que celle en cause au principal, en vertu de laquelle les rémunérations de prestations ou de services versées par un contribuable résident à une société non-résidente ne sont pas considérées comme des frais professionnels déductibles lorsque cette dernière n'est pas soumise, dans l'État membre où elle est établie, à un impôt sur les revenus ou est soumise, pour les revenus concernés, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui dont relèvent ces revenus dans le premier État membre, à moins que le contribuable ne prouve que ces rémunérations correspondent à des opérations réelles et sincères et qu'elles ne dépassent pas les limites normales, tandis que, selon la règle générale, de telles rémunérations sont déductibles au titre des frais professionnels

dès lors qu'elles sont nécessaires pour acquérir ou conserver les revenus imposables et que le contribuable justifie la réalité et le montant de celles-ci. »

Il en ressort que la Cour de justice estime que la notion de « régime de taxation notablement plus avantageux », utilisée à l'article 54, CIR 92, est obscure, emportant ainsi une insécurité juridique quant à l'application de l'article 54, CIR 92. Le champ d'application de l'article 54 ne pouvant pas être fixé préalablement et avec suffisamment de précision, il n'est pas satisfait au contrôle de la proportionnalité selon la Cour de justice.

Dans ce cadre, il faut aussi souligner que l'article 54, CIR 92 implique, dans un contexte transfrontalier, un renversement de la charge de la preuve par rapport à l'article 49, CIR 92. Les frais professionnels mentionnés à l'article 54, CIR 92 qui concernent des indemnités versées pour des prestations ou des services, ne sont en principe pas déductibles à moins que le contribuable fournisse la preuve contraire qu'il s'agit d'opérations réelles et sincères, alors qu'aux termes de l'article 49, CIR 92, ces indemnités sont en principe effectivement déductibles si elles présentent un caractère professionnel.

Compte tenu du manque de clarté du critère « régime de taxation notablement plus avantageux », les contribuables doivent faire face à une charge de la preuve plus lourde dans un contexte transfrontalier et la Cour de justice conclut à une violation de la libre prestation de services.

Il a été demandé au délégué de préciser pour quel motif l'ajout de la condition d'« interdépendance » répond à l'arrêt précité de la Cour de justice du 5 juillet 2012 :

« Eerst en vooral moet opgemerkt worden dat tegemoetgekomen wordt aan het SIAT-arrest op twee manieren:

3. Door de toevoeging van de voorwaarde van wederzijdse afhankelijkheid;
4. Door de toevoeging van de mogelijkheid om tegenbewijs aan te brengen wanneer een onderneming waarmee een verrichting gebeurt, onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die minstens gelijk is aan de helft van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn indien deze onderneming in België gevestigd zou zijn.

Met betrekking tot punt 1 kan worden verwezen naar overw. 72 in de conclusie van advocaat-generaal P. Cruz Villalon bij het SIAT-arrest (eigen markeringsen):

Het is wat dat betreft duidelijk dat indien artikel 54 WIB 1992 slechts in specifieke omstandigheden van toepassing was, zoals in gevallen waarin er sprake is van een afhankelijkheidsrelatie tussen de Belgische belastingplichtige en de dienstverrichter in een lidstaat met een aanzienlijk gunstiger belastingregime dan het Belgische, het gemakkelijker zou zijn om vast te stellen dat het niet verder gaat dan noodzakelijk is om de rechtmatig nagestreefde belangrijkste doelstelling te verwezenlijken. Het is eveneens duidelijk dat artikel 54 WIB 1992 in dergelijke omstandigheden kan worden toegepast, hetgeen aan de verwijzende rechter is om vast te stellen. Het bestaan van een afhankelijkheidsrelatie is evenwel precies slechts een omstandigheid die, wanneer daar in een bepaald geval sprake van is, het algemene karakter van de werkingssfeer van artikel 54 WIB 1992 en het gebrek aan specificiteit ervan niet kan relativiseren.

De advocaat-generaal wijst aldus in zijn conclusie zelf reeds naar het feit dat een afhankelijkheidsrelatie een belangrijke factor kan zijn in het licht van de proportionaliteit

van de maatregel met haar beoogde doelstelling, namelijk het bestrijden van het aangaan van verrichtingen met het loutere oog op fiscale ontwijing.

Vervolgens gaat de advocaat-generaal verder:

De situatie van de Belgische belastingplichtige wordt bovendien bemoeilijkt door de omstandigheid dat hij niet over informatie beschikt of een lidstaat een aanzienlijk gunstiger belastingregime heeft dan het Belgische. Wanneer hij gebruik wil maken van de diensten van een in een andere lidstaat gevestigde persoon, is hij derhalve gedwongen om zelf te beoordelen of het regime van deze lidstaat aanzienlijk gunstiger is dan het Belgische, teneinde te bepalen onder welke regeling inzake de aftrek van beroepskosten hij komt te vallen, hetgeen hem in een situatie van rechtsonzekerheid plaatst. Daar komt het feit bij dat het bijzonder moeilijk is om nauwkeurig de situaties te bepalen waar het bijwoord 'aanzienlijk' terecht kan worden gebruikt. De uit deze rechtsonzekerheid voortkomende moeilijkheid zou zeker kunnen worden opgeheven indien de Belgische belastingdienst een lijst zou opstellen van aanzienlijk gunstigere belastingregimes die binnen de werkingssfeer van artikel 54 WIB 1992 kunnen vallen. Dat is echter niet de gevolgde praktijk. Bovendien lijkt het in elk geval bijzonder moeilijk om alle toepassingen van een dergelijke bepaling te voorzien.

Welnu, door het toevoegen van de mogelijkheid om aan de toepassing van artikel 54 WIB 92 en artikel 344, § 2, WIB 92 te ontkomen wanneer aangetoond kan worden dat:

de verrichting wordt verricht met een onderneming die onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die minstens gelijk is aan de helft van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn indien deze onderneming in België gevestigd zou zijn,

wordt ook hier het toepassingsgebied beperkt. »

Le délégué renvoie aux conclusions de l'avocat général P. Cruz Villalón dans l'arrêt SIAT. Bien qu'à première vue, les modifications en projet répondent en effet aux considérations formulées dans ces conclusions, il convient néanmoins de formuler quelques observations en l'espèce.

Ainsi, l'avocat général fait lui-même valoir que « [t]outefois, l'existence d'un lien d'interdépendance n'est, précisément, qu'une circonstance dont la présence éventuelle dans un cas déterminé ne permet pas de relativiser l'universalité du champ d'application de l'article 54 du CIR 1992, son défaut de spécificité ». Il se déduit donc de cette conclusion que l'insertion d'une exigence d'interdépendance ne suffit pas pour répondre à l'exigence de sécurité juridique. Dès lors, le délégué ne pourra être suivi que lorsqu'il affirme qu'une relation de dépendance peut être un facteur important au regard de la proportionnalité de la mesure par rapport à l'objectif qu'elle poursuit. L'exigence d'interdépendance ne suffit toutefois pas pour répondre à l'exigence de sécurité juridique.

Selon le délégué, il y est répondu en introduisant la possibilité de se soustraire à l'application de l'article 54, CIR 92 et de l'article 344, § 2, CIR 92 lorsqu'il peut être démontré que « de verrichting wordt verricht met een onderneming die onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die minstens gelijk is aan de helft van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn indien deze onderneming in België gevestigd zou zijn ».

Invité à préciser pourquoi la condition « onderworpen zijn aan een belastingregeling die aanzienlijk voordeliger is dan de regeling waaraan die inkomsten

onderworpen zijn in België »¹² satisfait selon lui à présent à la critique formulée par la Cour de justice dans l'arrêt SIAT du 5 juillet 2012, le délégué a répondu :

« Het regime wordt ingeperkt door het tegenbewijs toe te laten wanneer de onderneming waarmee de verrichting gebeurt, onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die minstens gelijk is aan de helft van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn indien deze onderneming in België gevestigd zou zijn ».

Contrairement à ce que le délégué laisse entendre, la possibilité, en projet, de prouver qu'il n'est pas question d'un régime de taxation notablement plus avantageux n'a pas pour effet que toutes les applications d'une telle disposition doivent être prévues, de sorte que le champ d'application de l'article 54, CIR 92 ne peut pas être déterminé au préalable et avec la précision suffisante¹³.

Le fait que l'entreprise est soumise à un impôt sur les revenus effectif qui est inférieur à la moitié des impôts sur les revenus qui seraient dus si l'entreprise était établie en Belgique (articles 54, § 2, et 344, § 2, alinéa 2, en projet, CIR 92), ne paraît en effet pas impliquer automatiquement que l'entreprise est soumise à un régime de taxation notablement plus avantageux que le régime auquel ces revenus sont soumis en Belgique conformément aux articles 54, § 1^{er}, et 344, § 2, alinéa 1^{er}, en projet, CIR 92 (actuels articles 54 et 344, § 2, CIR 92).

Cette constatation a été confirmée par le délégué. Interrogé sur le point de savoir comment il convient d'interpréter, dans le contexte de l'article 54, § 2, en projet, CIR 92, la condition, mentionnée à l'article 54, § 1^{er}, *in fine*, en projet, CIR 92, selon laquelle il faut être « soumis à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique », le délégué a répondu comme suit :

« De interpretatie van die bewoording is dezelfde als degene die altijd vervat heeft gelegen in artikel 54 WIB 92. Voor verdere toelichting kan worden verwezen naar de toelichting daaromtrent in het COM WIB bij artikel 54 WIB 92. De beoordeling blijft een feitenkwestie en het feit dat een onderneming onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die lager is dan de helft van de inkomstenbelastingen die verschuldigd zouden zijn indien de onderneming in België gevestigd zou zijn, hoeft niet per se te betekenen dat er sprake is van een belastingregeling die aanzienlijk voordeliger is. Uiteraard zal dat voor veel verrichtingen echter wel het geval zijn.

Zonder aldus iets te wijzigen aan de opvatting van een 'aanzienlijk gunstiger belastingregime' wordt de regeling wel verder beperkt door de mogelijkheid van tegenbewijs wanneer de verrichting wordt verricht met een onderneming die onderworpen is aan een effectieve inkomstenbelasting die minstens gelijk is aan de helft van de inkomstenbelasting die verschuldigd zou zijn indien deze onderneming in België gevestigd zou zijn ».

¹² La formulation actuelle est « sont soumis [...] à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique ».

¹³ Cf. C.J.U.E., 5 juillet 2012, C-318/10, SIAT, point 57, ECLI:EU:C:2012:415.

Par conséquent, il semble que les articles 12 et 13 de l'avant-projet ne suffisent pas pour mettre les articles 54 et 344, § 2, CIR 92 en conformité avec l'arrêt SIAT. À cet égard, on peut observer que l'avocat général relève ce qui suit dans ses conclusions mêmes :

« Certes, la difficulté née de cette insécurité juridique pourrait disparaître si l'administration fiscale belge était en mesure de dresser la liste des régimes fiscaux notablement plus avantageux que le régime belge susceptibles de tomber dans le champ d'application de l'article 54 du CIR 992 ».

Les dispositions en projet devront dès lors être réexaminées à la lumière des observations qui précèdent et en particulier au regard de la jurisprudence précitée de la Cour de justice.

Section 3 – Fonds d'investissement immobiliers spécialisés

Cette section n'appelle aucune observation.

Section 4 – Dispense de versement du précompte professionnel en compensation de l'augmentation du salaire minimum pour les travailleurs occasionnels dans le secteur de la fruticulture et la culture maraîchère

1. La section 4 du chapitre 3 du titre 2 de l'avant-projet concerne la dispense de versement du précompte professionnel en compensation de l'augmentation du salaire minimum pour les travailleurs occasionnels dans le secteur de la fruticulture et la culture maraîchère.

Le dispositif en projet vise à pérenniser la dispense temporaire de versement du précompte professionnel, telle qu'elle a été approuvée par la loi 'portant des mesures pour soutenir les travailleurs occasionnels dans l'agriculture et l'horticulture', adoptée le 26 octobre 2023 par la Chambre des représentants¹⁴, pour les heures prestées à partir du 1^{er} janvier 2024 en tant que travailleur occasionnel dans le secteur de la fruticulture et la culture maraîchère.

Selon l'avis 74.161/1/V de la section de législation du Conseil d'État¹⁵, cette mesure doit être notifiée à la Commission européenne conformément à l'article 108, paragraphe 3, du Traité 'sur le fonctionnement de l'Union européenne' (ci-après : TFUE)¹⁶.

¹⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3568/004. Au moment où le présent avis est donné, cette loi n'a pas encore été publiée au Moniteur belge.

¹⁵ Avis C.E. 74.161/1/V du 25 août 2023 sur un avant-projet de loi 'portant des mesures pour soutenir les travailleurs occasionnels dans l'agriculture et l'horticulture', observation 3, *Doc. parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3568/001, pp. 26-27.

¹⁶ En ce qui concerne le régime temporaire, le gouvernement conteste qu'il s'agit d'aides à un secteur économique spécifique, voir l'avis C.E. 74.161/1/V du 25 août 2023, précité, observation 3, *Doc. Parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3568/001, pp. 26-27 et aussi *Doc. Parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3568/001, pp. 6-7.

Il a été demandé au délégué si les articles 17 et 18 de l'avant-projet ont été notifiés à la Commission européenne conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE :

« Het ontworpen artikel 275/13 WIB 92 maakt de tijdelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing die wordt ingevoerd door de wet van ... houdende maatregelen tot ondersteuning van de Gelegenheidsarbeiders in de land- en tuinbouw (cf. Parl. St. 55K3568, aangenomen in de plenaire vergadering van 26 oktober jl) permanent.

De regering is ook nu van oordeel dat de voorgestelde vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing niet als staatssteun kan worden beschouwd en dus niet moet worden aangemeld bij de Europese Commissie.

De voorgestelde maatregel ten voordele van de seizoenarbeid in de land- en tuinbouw heft eigenlijk een ongelijke behandeling ten nadele van de land- en tuinbouw op. Met ingang van 1 april 2022 is er immers in het kader van het interprofessioneel akkoord en in overleg met de federale regering, overeengekomen om het GMMI te verhogen bovenop de indexering. Er werd ook een compensatiemaatregel doorgevoerd om de meerkost voor de werkgevers uit de private sector te compenseren. Vanaf 1 april 2022 werd een zeer lage lonen component toegevoegd aan de structurele vermindering. Die compensatie is een algemene maatregel die geldt voor de ganse private sector en dus niet aangemeld werd bij de Europese Commissie. Seizoen- en Gelegenheidsarbeid valt echter niet onder de structurele vermindering zodat de compensatie via de zeer lage lonencomponent niet mogelijk is voor de verhoging van deze lage lonen. De voorgestelde ondersteuning voor Gelegenheidsarbeid in land- en tuinbouw zorgt voor een gelijkwaardige behandeling voor de volledige private sector. De regering blijft dan ook van oordeel dat er geen sprake is van een voordeel voor één specifieke sector ».

L'octroi d'un avantage fiscal à un secteur économique spécifique peut être considéré comme une aide d'État, de sorte que le dispositif en projet doit en principe être notifié à la Commission européenne. En vertu de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, la Commission européenne doit en effet être informée en temps utile des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. L'argument du délégué selon lequel il est prévu un système équivalent pour l'ensemble du secteur agricole et horticole ne change rien à cette constatation ¹⁷.

2. L'article 17 de l'avant-projet s'applique aux employeurs relevant de la commission paritaire pour les entreprises horticoles et dont l'activité principale est la fruiticulture ou la culture maraîchère.

La question se pose de savoir s'il existe encore des secteurs autres que la fruiticulture et la culture maraîchère, où une forme de travail occasionnel existe et pour lesquels aucune mesure de ce type n'a été prise. La section de législation du Conseil d'État rappelle à cet égard l'observation générale qu'elle a formulée dans l'avis 74.161/1/V du 25 août 2023 ¹⁸ concernant la compatibilité avec le principe d'égalité. Cette observation vaut également pour l'article 17 de l'avant-projet.

¹⁷ Avis C.E. 74.161/1/V du 25 août 2023, précité, observation 3, *Doc. Parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3568/001, pp. 26-27.

¹⁸ Avis C.E. 74.161/1/V du 25 août 2023, précité, observations 4.1. et 4.2, *Doc. Parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3568/004, p. 27.

Section 5 – Bonus fiscal à l'emploi

Cette section n'appelle aucune observation.

Section 6 – CFC

Article 22

1. L'article 185/2, en projet, CIR 92 fait usage de l'abréviation « CFC ». Il y a lieu d'entendre par là la société étrangère contrôlée, mentionnée à l'article 7, paragraphe 1, de la directive (UE) 2016/1164. Il est recommandé de préciser cette abréviation également dans l'article 185/2, § 1^{er}, CIR 92. À cet effet, le texte de l'article 185/2, § 1^{er}, en projet, peut être complété par l'ajout suivant : [...] qui est qualifiée de *société étrangère contrôlée ou CFC* en application du [...].

2. Dans un souci d'améliorer la lisibilité du texte et de favoriser la sécurité juridique des contribuables, les adaptations suivantes devront être apportées au texte de l'article 185/2, § 2, en projet, CIR 92 :

- aux alinéas 1^{er} et 2, on remplacera le segment de phrase « Les bénéfices d'une société étrangère, ou d'un/de l'établissement étranger » par « Les bénéfices d'une société étrangère ou d'un établissement étranger de cette société étrangère » ;
- à l'alinéa 7, on remplacera le segment de phrase « Les bénéfices de l'établissement étranger » par « Les bénéfices de l'établissement étranger du contribuable ».

3. L'article 185/2, § 2, alinéa 3, en projet, CIR 92, dispose :

« Lorsque le contribuable en fournit la preuve, ces bénéfices sont ensuite multipliés par une fraction dont le numérateur comprend le montant des réserves visées à l'article 206/1, des dépenses non admises et autres éléments du résultat, et le dénominateur comprend le montant des réserves visées à l'article 206/1, des dépense[s] non admises et autres éléments du résultat, et des dividendes. Pour la détermination de cette fraction, les réserves, les dépenses non admises et autres éléments du résultat, et les dividendes imputables à un établissement situé dans un pays tiers dont les bénéfices sont exonérés en vertu d'une convention dans le pays où la société étrangère est établie, ne sont pas pris en considération ».

Il a été demandé au délégué si cet alinéa transpose une disposition de la directive (UE) 2016/1164. Il a répondu en ces termes :

« Ja, dit betreft tevens de omzetting van de richtlijn, en in dit geval meer bepaald artikel 7, lid 2, a), eerste lid, inleidende zin. Die bepaalt dat de belastinggrondslag bestaat uit:

de niet-uitgekeerde inkomsten van de entiteit of de inkomsten van de vaste inrichting, afkomstig uit de volgende categorieën:

De toepassing van deze breuk is aldus noodzakelijk om de CFC te beperken tot de niet-uitgekeerde winst. Zonder deze breuk zouden ook de uitgekeerde inkomsten worden opgenomen in de belastinggrondslag van het regime wat niet richtlijnconform zou zijn ».

Il est recommandé de le préciser dans le tableau de transposition de l'exposé des motifs.

4. L'article 185/2, § 2, alinéa 5, en projet, CIR 92 porte sur une limitation au prorata du plus élevé de trois pourcentages. Selon l'exposé des motifs (article 22, *in fine*), il s'agit d'une limitation en fonction de la participation 'directe' du contribuable dans la CFC. Dans le texte de l'article 185/2, § 2, alinéa 5, en projet, CIR 92, il manque l'ajout selon lequel le contribuable détient la participation directe. Lu en combinaison avec l'article 7, paragraphe 1, a), de la directive (UE) 2016/1164 qui définit les CFC en fonction d'une participation directe ou indirecte, la question se pose de savoir si la limitation à une participation 'directe', comme indiqué dans l'exposé des motifs, est exacte. Interrogé à ce sujet, le délégué a donné la réponse suivante :

« In artikel 8, lid 3, van de richtlijn staat het volgende:

'3. De in de belastinggrondslag te begrijpen inkomsten worden berekend naar evenredigheid van de deelneming van de belastingplichtige in de entiteit als omschreven in artikel 7, lid 1, onder a).'

De letterlijke lezing van die bepaling kan volgens ons tot twee verschillende interpretaties leiden: ofwel 'De in de belastinggrondslag te begrijpen inkomsten worden berekend naar evenredigheid van de rechtstreekse deelneming van de belastingplichtige in de entiteit als omschreven in artikel 7, lid 1, onder a).', ofwel 'De in de belastinggrondslag te begrijpen inkomsten worden berekend naar evenredigheid van de rechtstreekse en onrechtstreekse deelneming van de belastingplichtige in de entiteit als omschreven in artikel 7, lid 1, onder a).'. De Franse tekstversie verwijst naar 'de participation directe ou indirecte'.

De letterlijke lezing van de richtlijn biedt dus geen uitsluitel over de wijze waarop deze bepaling moet worden gelezen. Evenwel kan uit de context van de richtlijn worden afgeleid dat het niet de bedoeling is om winst van cfc's meervoudig te gaan belasten. Wanneer ook onrechtstreekse deelnemingen hier in aanmerking zouden worden genomen, dan zou het deel van de winst dat voorkomt uit een onrechtstreekse deelneming zowel bij de rechtstreekse aandeelhouder (mogelijk gelegen in een ander land), als bij de onrechtstreekse aandeelhouder(s) belastbaar zijn.

In dat verband past het om te wijzen op considerans 5 bij de richtlijn die het volgende stelt:

Er moeten regels worden vastgesteld tegen de uitholling van de belastinggrondslagen op de interne markt en de verschuiving van winsten weg uit de interne markt. Op de volgende gebieden moeten er regels komen om dat doel te helpen bereiken: beperking van de aftrekbaarheid van rente, exitheffingen, een algemene antimisbruikregel, regels betreffende gecontroleerde buitenlandse vennootschappen en regels om kwalificatieconflicten door hybride structuren aan te pakken. Wanneer de toepassing van deze regels tot dubbele heffing leidt, moet aan belastingplichtigen een tegemoetkoming worden verleend middels aftrek van de in een andere lidstaat of een derde land, naargelang van het geval, betaalde belasting. De regels moeten dus niet alleen tot doel hebben om belastingontwijkingspraktijken tegen te gaan, maar ook om te voorkomen dat er andere marktobstakels, zoals dubbele heffing, ontstaan.

Dit is ook op die manier vertaald in artikel 8, lid 5, van de richtlijn dat het volgende stelt:

5. Wanneer de entiteit winst aan de belastingplichtige uitkeert, en deze uitgekeerde winst in de belastbare inkomsten van de belastingplichtige is begrepen, worden de bedragen van de inkomsten die voordien overeenkomstig artikel 7 in de belastinggrondslag waren begrepen, afgetrokken van de belastinggrondslag bij de berekening van de belasting die verschuldigd is over de uitgekeerde inkomsten, teneinde te garanderen dat er geen dubbele heffing plaatsvindt.

De beperking tot rechtstreekse deelneming is dan ook correct, daar die erop gestoeld is te verzekeren dat er geen dubbele heffing ontstaat, hetgeen verplicht is onder de richtlijn.

Tot slot verwijzen we ook naar de wijze waarop deze bepaling bij andere lidstaten is omgezet. Hier vinden we geen gevallen terug waarbij een lidstaat voorziet dat de winst van een onrechtstreeks gehouden cfc moet wordt belast.

Als voorbeeld kan worden verwezen naar de wijze waarop de cfc-maatregel in het Nederlandse belastingstelsel is omgezet, meer bepaald in artikel 13ab van de (Nederlandse) Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (samenlezing van lid 1 en lid 3 van dat artikel) ».

Il est recommandé d'insérer ces précisions dans l'exposé des motifs.

Compte tenu du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, il y a lieu d'indiquer chaque fois explicitement dans l'article 185/2, § 2, alinéa 5, premier et deuxième tirets, en projet, CIR 92, qu'il s'agit du pourcentage de la participation directe détenue par le contribuable.

5. L'article 185/2, § 3, alinéa 6, en projet, CIR 92 dispose :

« Pour l'application du présent article, une personne physique, une personne morale ou une entité sans personnalité juridique est qualifiée d'entité associée lorsque, soit :

- le contribuable, ou les cas visés au quatrième, cinquième ou sixième tiret, détient directement ou indirectement 25 p.c. ou plus des droits de votes se rattachant au total des actions ou parts de cette entité ;

- le contribuable, ou les cas visés au quatrième, cinquième ou sixième tiret, détient directement ou indirectement une participation de 25 p.c. ou plus au capital de cette entité ;

- le contribuable, ou les cas visés au quatrième, cinquième ou sixième tiret, est en droit de recevoir, directement ou indirectement, au moins 25 p.c. des bénéfices de cette entité ;

- cette personne ou cette entité détient, directement ou indirectement, 25 p.c. ou plus des droits de votes se rattachant au total des actions ou parts du contribuable ;

- cette personne ou cette entité détient, directement ou indirectement, une participation de 25 p.c. ou plus au capital du contribuable ;

- cette personne ou cette entité est en droit de recevoir, directement ou indirectement, au moins 25 p.c. des bénéfices du contribuable ».

Interrogé sur la *ratio legis* de cette énumération, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het nieuw ontworpen artikel 185/2, § 3, zesde lid, WIB 92 vormt een omzetting van de definitie ‘gelieerde onderneming’ in de richtlijn (artikel 2.4.). Dat artikel bepaalt het volgende:

‘gelieerde onderneming’:

a) een entiteit waarin de belastingplichtige rechtstreeks of middellijk een deelneming qua stemrecht of kapitaalbezit houdt van 25 percent of meer of gerechtigd is tot ontvangst van 25 percent of meer van de winst van die entiteit; (1)

b) een natuurlijke persoon of een entiteit die rechtstreeks of middellijk een deelneming qua stemrecht of kapitaalbezit houdt van 25 percent of meer of gerechtigd is tot ontvangst van 25 percent of meer van de winst van de belastingplichtige; (2)

Indien een natuurlijke persoon of een entiteit rechtstreeks of middellijk een deelneming van 25 percent of meer houdt in een belastingplichtige en een of meer entiteiten, worden alle betrokken entiteiten, waaronder de belastingplichtige, eveneens als gelieerde ondernemingen beschouwd. (3)

Voor de toepassing van artikel 9 en voor zover een hybride entiteit bij het kwalificatieconflict betrokken is, wordt deze definitie gewijzigd zodat in plaats van 25 percent, 50 percent nodig is.

Aldus zijn gelieerde ondernemingen zowel ondernemingen waarin de belastingplichtige een deelneming qua stemrecht of kapitaalbezit houdt van 25 percent of meer of gerechtigd is tot ontvangst van 25 percent of meer van de winst van die entiteit (zogenaamde dochterondernemingen (1)), als ondernemingen die dat bezit, of die inkomstenrechten zelf in belastingplichtige houden (zogenaamde moederondernemingen (2)) alsook alle overige betrokken entiteiten (3).

Welnu het vierde, vijfde en zesde streepje definiëren de band van de zogenaamde moederondernemingen (2). Elk van de streepjes neemt daarbij de deelnemingsvoorwaarde uit de richtlijn over (i.e. 25% of meer van hetzij de stemrechten, hetzij het kapitaal of hetzij de winstrechten).

Het eerste, tweede en derde streepje definiëren vervolgens de dochterondernemingen (1) en de overige betrokken entiteiten (3). Opnieuw wordt hierbij één streepje gehanteerd per alternatieve deelnemingsvoorwaarde.

Die streepjes staan vooraan om de volgorde van de richtlijn aan te houden (beginnend bij dochterondernemingen), maar met het oog op het beknopt houden van de bepaling zijn de overige betrokken entiteiten geïntegreerd in de bepalingen inzake de dochterondernemingen (waarvoor aldus een verwijzing naar het vierde, vijfde en zesde streepje noodzakelijk is) ».

Il est recommandé de le préciser dans l'exposé des motifs.

6. L'article 185/2, § 3, alinéas 3 et 4, en projet, CIR 92, dispose ce qui suit :

« La condition visée à l'alinéa 1^{er}, deuxième tiret, est considérée être remplie, lorsque la société étrangère visée à l'alinéa 1^{er} ou l'établissement étranger visé à l'alinéa 1^{er} ou 2, est établie ou situé dans une juridiction qui à la fin de la période imposable est reprise sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives.

La condition visée à l'alinéa 1^{er}, deuxième tiret, est présumée être remplie, sauf preuve du contraire par le contribuable, lorsque la société étrangère visée à l'alinéa 1^{er}, ou

l'établissement étranger visé à l'alinéa 1^{er} ou 2, est établie, ou situé, dans un État qui est repris sur la liste des États à fiscalité inexistante ou peu élevée visée à l'article 307, § 1/2, et n'est pas repris sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives ».

Il est ainsi répondu à une invitation du Conseil de l'Union européenne visant à ce que soient adoptées des mesures contre les juridictions placées par le Conseil sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives :

« Ces orientations invitent tous les États membres à prendre, à partir du 1^{er} janvier 2021, une mesure législative défensive dans le domaine fiscal à l'égard des pays et territoires figurant sur la liste, afin d'encourager ces pays et territoires à se conformer aux critères d'examen du code de conduite en matière de fiscalité équitable et de transparence ».¹⁹

Contrairement à l'article 185/2, § 3, alinéa 4, en projet, CIR 92, l'article 185/2, § 3, alinéa 3, en projet, CIR 92 ne prévoit pas la possibilité de produire une preuve contraire. L'exclusion de la preuve contraire dans cet alinéa 3 n'est imposée par aucune disposition du droit de l'Union européenne et se heurterait d'ailleurs au principe de proportionnalité, entre autres, qui exige que le contribuable soit mis en mesure de produire une preuve contraire²⁰.

7. L'article 185/2, § 4, alinéa 2, en projet, CIR 92 dispose :

« Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, premier tiret, on entend par 'l'exercice d'une activité économique' l'offre de biens ou services à un marché déterminé ».

L'exposé des motifs consacré à l'article 22 de l'avant-projet précise ce qui suit :

« Afin d'éviter une interprétation trop large des termes 'activité économique', le présent projet clarifie le sens de ces termes. Concrètement, l'exercice d'une activité économique doit être compris comme l'offre de biens ou de services sur un marché donné. Par conséquent, la prestation de services pour des parties d'un groupe multinational ne

¹⁹ Voir <https://www.consilium.europa.eu/media/41667/st14851-fr19.pdf>.

²⁰ Voir l'avis C.E. 68.342/2 du 27 novembre 2020 sur un avant-projet devenu la loi du 20 décembre 2020 'portant des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude urgentes', observation 11, *Doc. Parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1683/001, pp. 25-26. Voir aussi la note de bas de page 9 de cet avis : « À cet égard, on se reportera à titre purement exemplatif à la jurisprudence de la Cour de Justice selon laquelle, en cas de mesures fiscales de prévention et de lutte contre la fraude, le principe de proportionnalité requiert que le contribuable soit mis en mesure de produire une preuve contraire (voir par ex. : C.J.U.E., 19 septembre 2000, C-177/99 et C-181/99, *Ampafrance SA c. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire et Sanofi Synthelabo c. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, ECLI:EU:C:2000:470, point 62, C.J.U.E., 4 mars 2004, C-334/02, *Commission c. France*, ECLI:EU:C:2004:129, points 27 et 28 et C.J.U.E., 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd. c. Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2006:544, point 70). À ce propos, C. SANÓ écrit ce qui suit dans sa thèse de doctorat : « The tax payer must be given the possibility of rebutting the legal presumption, thereby escaping the application of the anti-abuse rule. Any limitation to the content of means of (counter)proof available is looked at with disfavour, to the extent to which it renders excessively difficult or even impossible the production of such proof » (C. SANÓ, *National Legal Presumptions and European Tax Law*, Wolter Kluwers, 2018, p. 215). Voir également : C. SANÓ, « National Tax Law Presumptions and EU Law », *EC Tax Review* 2014, (194), pp. 202-206 et K. LENAERTS, « The concept of 'abuse of law' in the case of the European Court of Justice on Direct Taxation », *MJ*, 2015/3, p. 351. K. LENAERTS écrit : « Last but not least, regarding the principle of proportionality, the national measure at issue must be sufficiently finely calibrated so that it aims only at prohibiting abusive practices. This means that general and irrefutable presumptions establishing that certain transactions constitute abusive practices fail to comply with the principle of proportionality ».

peut être considérée comme une activité économique tant qu'elle n'est pas également offerte à des tiers dans les mêmes conditions ».

Interrogé quant à la *ratio legis* de cette définition, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het is niet de bedoeling om met dit ontwerp het begrip 'economische activiteit' te beperken. Wel is het de bedoeling om de wijze waarop deze woorden worden geïnterpreteerd in de (vaste) rechtspraak van het Hof van Justitie weer te geven, teneinde voldoende duiding bij de nationale omzetsbepalingen te bieden.

De noodzaak om de betekenis van deze woorden verder te verduidelijken, volgt uit de ervaring met de kaaimantaks waarin een soortgelijke bepaling is opgenomen. In het verslag van het Rekenhof daaromtrent kan op p 40. Onder meer het volgende gelezen worden:

'Bij de fiscale controles duiken dan ook geregeld interpretatie- en toepassingsproblemen op, bijvoorbeeld bij de kwalificatie als oprichter van een juridische constructie, het begrip 'daadwerkelijke economische activiteit', de verhouding tussen de kaaimantaks en dubbelbelastingverdragen, of de kennis over beleggingsinstellingen en gecompartmenteerde instellingen.

'Uit heel wat interviews bleek dan ook dat de controleurs een grote behoefte hebben aan meer begeleiding, houvast en praktijkgerichte controlerichtlijnen, eventueel in combinatie met een FAQ-rubriek'

Op basis van die aanbeveling is het dus wenselijk om de woorden 'economische activiteit' verder te verduidelijken, teneinde soortgelijke problemen te vermijden als deze die naar boven kwamen in het verslag van het Rekenhof.

Die verdere verduidelijking is aldus gestoeld op de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie op het domein van staatssteun, waarbij een economische activiteit wordt gelijkgesteld met het aanbieden van goederen of diensten op een markt. Zie hiervoor onder meer het arrest van het Hof van Justitie van 16 juni 1987, Commissie/Italië, 118/85, ECLI:EU:C:1987:283, punt 7; arrest van het Hof van Justitie van 18 juni 1998, Commissie/Italië, C-35/96, ECLI:EU:C:1998:303, punt 36; arrest van het Hof van Justitie van 12 september 2000, Pavel Pavlov e.a./Stichting Pensioenfonds Medische Specialisten, C-180/98–C-184/98, ECLI:EU:C:2000:428, punt 75; Arrest van het Hof van Justitie van 10 januari 2006, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA e.a., C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punten 107-118 en 125.

De hierboven vermelde definitie wordt bovendien ook soms in fiscale rechtspraak overgenomen. Ter illustratie hiervan kan verwezen worden naar een artikel uit Fiscale Actualiteit nr. 2022/33, pag. 6-12, week 13 – 19 oktober 2022 (...).

Tot slot willen we in herinnering brengen dat de lidstaten bij de omzetting van een richtlijn de vrijheid hebben om vorm en middelen daartoe te kiezen. Met dit ontwerp kiest België er dan ook voor om de woorden 'economische activiteit' te interpreteren op de wijze die in de rechtspraak van het Hof van Justitie het meest gangbaar is.

Zelfs indien de invoeging van deze definitie een beperking zou inhouden (wat niet zo is), dan zou deze beperking alsnog in overeenstemming met de richtlijn zijn, gelet op artikel 3 van die richtlijn, dat luidt als volgt:

'Deze richtlijn vormt geen beletsel voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke bepalingen die tot doel hebben een hoger niveau van bescherming te garanderen voor binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslagen.' ».

Il est recommandé de le préciser dans l'exposé des motifs.

Article 25

L'article 25 de l'avant-projet remplace l'article 206/4, alinéa 3, CIR 92, pour, selon l'exposé des motifs, préciser que les règles CFC prévalent sur toutes les règles d'exonération prévues par les conventions.

À la question de savoir si cette primauté des règles CFC vaut aussi à l'égard des conventions préventives de la double imposition conclues avec des États non membres de l'UE, lesquelles empêcheraient l'application des dispositions CFC ²¹, le délégué a répondu :

« De comptabiliteit van CFC-bepalingen met dubbelbelastingverdragen is becommentarieerd door de OESO in het kader van de commentaar daterend uit 2017 op het model dubbelbelastingverdrag. In paragraaf 81 van die commentaar stelt de OESO:

‘A significant number of countries have adopted controlled foreign company provisions to address issues related to the use of foreign base companies. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign company legislation conflicted with these provisions. Since such legislation results in a State taxing its own residents, paragraph 3 of Article 1 confirms that it does not conflict with tax conventions. The same conclusion must be reached in the case of conventions that do not include a provision similar to paragraph 3 of Article 1; for the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, the interpretation according to which these Articles would prevent the application of controlled foreign company provisions does not accord with the text of paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify in their conventions, that controlled foreign company legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign company legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention.’

De term ‘voorrang hebben op’ is dan ook mogelijks verwarrend. Wat bedoeld wordt, is dat de toepassing van de CFC-regels niet verhinderd wordt door een dubbelbelastingverdrag omdat er een belasting wordt ingevoerd op inwoners van een land (ook al heeft die betrekking op inkomsten die initieel toegewezen werden aan een buitenlandse entiteit). (...) ».

Il est recommandé d'insérer cette explication dans l'exposé des motifs.

²¹ Voir l'exposé des motifs relatif à la version précédente des règles CFC, *Doc. Parl.*, Chambre, 2017-18, n° 54-3147/001, pp. 17-18.

Article 27

Le délégué confirme que la section IV/1, nouvellement introduite par l'article 27 de l'avant-projet, doit être insérée entre la section IV et la section IVbis²².

Le délégué suggère, si on le souhaite, par dérogation au modèle F 4-2-11-1 du guide de légistique, de préciser l'article comme suit :

« In titel VI, hoofdstuk II, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, wordt tussen afdeling IV en afdeling IVbis een afdeling IV/1 ingevoegd, luidende: (...) ».

On peut se rallier à cette suggestion.

Section 7 – Modifications au régime de taxation applicable aux constructions juridiques

Observation générale

La taxe Caïman a été introduite par la loi-programme du 10 août 2015 et modifiée par la loi-programme du 26 décembre 2015. Elle succède à l'obligation de déclaration des constructions juridiques qui avait été introduite en 2013. La loi-programme du 25 décembre 2017 a procédé à toute une série d'adaptations de ce régime, mieux connu sous le nom de taxe Caïman 2.0.

La taxe Caïman constitue en principe une taxe dite de transparence et elle a pour objectif d'imposer des revenus recueillis via une construction juridique dans le chef du fondateur comme si celui-ci avait recueilli les revenus, dans la mesure où il n'y a pas eu de distribution des revenus pendant la même période imposable. Ce régime est complété par une imposition du montant distribué en tant que dividende dans le chef du receveur, à moins qu'il puisse être démontré que le montant distribué est constitué de revenus qui ont été soumis en Belgique à leur régime d'imposition.

Dans son rapport à la Chambre des représentants concernant la taxe Caïman, la Cour des comptes conclut que malgré le renforcement de la taxe Caïman 2.0, d'importants problèmes subsistent, tant pour l'application de cette législation complexe que pour les contrôles²³. La Cour des comptes recommande d'adapter la législation sur certains points, d'améliorer l'accès aux données, de centraliser toutes les connaissances à ce sujet, de suivre et d'évaluer plus rigoureusement les contrôles ainsi que d'évaluer la taxe Caïman dans son ensemble.

Dans l'exposé des motifs, les auteurs de l'avant-projet se réfèrent à ce rapport de la Cour des comptes. Il apparaît au Conseil d'État que les modifications en projet de la taxe Caïman sont de nature ponctuelle. En outre, il ne ressort pas d'emblée de l'exposé des motifs que la taxe

²² Voir *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandation 124.2, (ci-après : Guide de légistique), à consulter sur le site Internet du Conseil d'État, (www.raadvstconsetat.be).

²³ Rapport de la Cour des comptes transmis à la Chambre des représentants, *Taxe Caïman*, 5 avril 2023, <https://www.ccrek.be/FR/Publications/Fiche.html?id=cc6b9a13-2c7b-4355-987e-5cf8dd8fa06c>.

Caïman aurait été évaluée dans son ensemble. Cette approche a une incidence sur la complexité, la cohérence et la logique de l'imposition dans le régime des impôts sur les revenus. Les modifications en projet sont de surcroît d'une nature très technique, si bien qu'il n'est pas aisé d'en cerner toutes les finesses, *a fortiori* dans un avis donné dans un délai de cinq jours ouvrables. L'examen de celles-ci au regard du principe d'égalité n'est dès lors pas évident.

Ainsi, le Conseil d'État, section de législation, constate qu'une distinction claire n'est pas toujours opérée entre les structures simulées et les structures s'inspirant d'objectifs légitimes de planification patrimoniale ²⁴.

Dès lors, la circonstance qu'une disposition de cette section ne fasse l'objet d'aucune observation ne peut nullement signifier qu'il n'y a rien à en dire et, si toutefois une observation est formulée, cela n'implique pas qu'elle soit exhaustive. Il reviendra à la Cour constitutionnelle de se prononcer, le cas échéant, sur les inconstitutionnalités alléguées.

Article 33

4. L'article 2, § 1^{er}, 13°, b), 2°, en projet, CIR 92 fait référence à l'article 29, § 2, CIR 92. Cette disposition détermine les entités qui, pour l'application de la transparence fiscale (article 29, § 1^{er}, CIR 92) sont censées être des associations dépourvues de personnalité juridique. Le délégué a explicité la référence à l'article 29, § 2, CIR 92 comme suit :

« Artikel 29, § 2, WIB 92 omvat de entiteiten die naar (Belgisch) burgerlijk recht rechtspersoonlijkheid bezitten, maar die in toepassing van artikel 29 WIB 92 fiscaal transparant worden behandeld. De inleidende zin van artikel 29, § 2, WIB 92 'worden geacht verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid te zijn' heeft enkel gevolgen voor de inkomstenbelastingen en werkt niet door naar andere rechtsgebieden.

Het ontworpen artikel 2, § 1, 13°, b), 2°, WIB 92 dat is overgenomen uit het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, beoogt de zogenaamde hybride entiteiten te vatten. Dit zijn entiteiten die rechtspersoonlijkheid bezitten en hierdoor overeenkomstig de Belgische regels als een afzonderlijk te belasten rechtspersoon worden aangemerkt, maar die ondanks het bezit van rechtspersoonlijkheid fiscaal transparant worden behandeld in de thuisstaat. Door deze hybride behandeling van de twee staten, ontstaat er een risico op dubbele niet belasting. Bij de in artikel 29, § 2, WIB 92 bedoelde entiteiten bestaat dit risico niet omdat deze in België transparant worden behandeld ».

L'article 2, § 1^{er}, 13°, b), 3°, en projet, CIR 92 ne fait pas référence à l'article 29, § 2, CIR 92. Dès lors que l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), 2°, en projet, CIR 92 mentionne effectivement qu'il s'agit d'une « société qui n'est pas visée à l'article 29, § 2 » et que l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), 3°, en projet, CIR 92 fait référence au 2° de cette disposition, on n'aperçoit pas clairement si l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), 3°, en projet, CIR 92 ne vise également que des entités qui ne sont pas mentionnées dans l'article 29, § 2, CIR 92, ou s'il peut effectivement inclure, en l'espèce, des

²⁴ Voir aussi l'avis C.E. 57.064/3 du 7 avril 2015 sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne le régime d'imposition des constructions juridiques', observation 7, *Doc. Parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-0679/003, p. 8.

entités dotées de la personnalité juridique, qui, en application de l'article 29, § 2, CIR 92, sont considérées comme fiscalement transparentes. Le délégué a répondu en ces termes :

« Zoals hierboven aangehaald, worden in artikel 29, § 2, WIB 92 de entiteiten genoemd die rechtspersoonlijkheid bezitten, maar die fiscaal transparant (alsof ze geen rechtspersoonlijkheid hebben) worden behandeld. Deze entiteiten worden niet door de kaaimantaks gevisieerd. »

Il ressort de la réponse du délégué que l'intention n'est pas de faire relever les entités visées à l'article 29, § 2, de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), 3^o, en projet, CIR 92. Ce point pourrait être clarifié dans le texte en insérant une référence à l'article 29, § 2, CIR 92 également dans l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), 3^o, en projet, CIR 92.

5. Selon l'exposé des motifs, l'article 33, 11^o, de l'avant-projet instaure une présomption légale réfragable de fondateur « lorsqu'une personne est inscrite au registre UBO, afin de résoudre le problème de la qualification difficile de 'fondateur' d'une construction juridique ».

Invité à préciser si et comment cette présomption peut être réfutée dans la pratique, le délégué a répondu en ces termes :

« Wij zijn van mening dat dit geen nieuw probleem is. Ook vandaag is het mogelijk dat een rijksinwoner wordt aangemerkt als oprichter terwijl de kans bestaat dat deze nooit kan genieten van de inkomsten van de juridische constructie.

Over de mogelijkheden om het vermoeden of de kwalificatie als oprichter te weerleggen, werd dan ook destijds uitvoerig ingegaan in de memorie van toelichting bij de programmawet van 1 juli 2015 (Parl. Doc 54 1125/001, p.44-45):

‘Het hierboven uiteengezette vermoeden van de verdeling van inkomsten kan door elke oprichter worden weerlegd voor zover wordt aangetoond aan welke andere persoon en in welke verhouding de door de juridische constructie verkregen inkomsten moeten worden toegekend.

Een rijksinwoner kan ook ontkomen aan een kwalificatie als oprichter van een juridische constructie door bijvoorbeeld onherroepelijk te verzaken aan elk voordeel vanuit de juridische constructie en een brief van de vertegenwoordiger van de juridische constructie of de beheerder voor te leggen, waarin wordt vermeld dat deze persoon of zijn erfopvolgers op geen enkele moment en op geen enkele manier enig voordeel zullen kunnen verkrijgen dat wordt toegekend door de juridische constructie.’

Deze mogelijkheden om het vermoeden of de kwalificatie als oprichter te weerleggen blijven natuurlijk bestaan en worden door dit ontwerp niet ongedaan gemaakt. Het is inderdaad zo dat de trustee geen info mag geven over derden, maar men zal wel de nodige informatie kunnen verkrijgen over zichzelf.

Wij zijn dan ook van mening dat het wettelijk vermoeden dat door de registratie in het UBO register is ontstaan, de situatie niet dermate doet veranderen dat het noodzakelijk wordt om bijkomende mogelijkheden te moeten voorzien. Ook vandaag zijn er verschillende mogelijkheden om als oprichter te worden aangemerkt, toch leidt dit in de praktijk niet tot dubbele belasting. Daarnaast gaan we er vanuit dat de registratie in het UBO register geen arbitrair gegeven is en dat de drempels die bestaan vooraleer men in het UBO register wordt opgenomen voldoende hoog zijn.

(...) »

L'exposé des motifs auquel le délégué se réfère dans sa réponse, contient également le passage suivant : « On instaure une présomption légale que le fondateur ou les fondateurs d'une construction juridique sont les bénéficiaires directs des revenus précités »²⁵. En d'autres termes, le fondateur est également présumé être le bénéficiaire. Si l'on souhaite réfuter cette qualification de fondateur, c'est possible, selon le passage de l'exposé des motifs, cité par le délégué, en renonçant à retirer un quelconque avantage, et ce en présentant un courrier.

Le dispositif actuellement en projet instaure une autre présomption réfragable, à savoir que, sauf preuve contraire, une personne physique qui est reconnue dans un registre central de bénéficiaires ultimes comme bénéficiaire ultime, est présumée être le fondateur de cette construction juridique. Interrogé sur la possibilité de réfuter cette présomption de fondateur dans le chef d'un bénéficiaire ultime, le délégué renvoie ainsi au même passage que pour la réfutation de la présomption de bénéfice dans le chef d'un fondateur. Cette référence semble avoir pour effet que le « choix » suivant se présente aux bénéficiaires mentionnés dans le registre UBO :

- soit (à titre d'exemple) la « possibilité » de renoncer de manière irrévocable à retirer un quelconque avantage de la construction juridique en présentant un courrier du représentant de la construction juridique ou de l'administrateur qui précise que cette personne ou ses successibles ne peuvent bénéficier à un moment et d'une manière quelconque, de tout avantage octroyé par la construction juridique²⁶. Un bénéficiaire d'une construction légitime semble ainsi perdre son bénéfice par la réfutation de sa qualité de fondateur sur la base du registre UBO ;
- soit la possibilité de ne pas renoncer à son bénéfice en qualité de bénéficiaire, et ainsi sur la base de la qualification présumée de fondateur, être imposé en principe sur l'ensemble des revenus obtenus par la construction juridique, indépendamment de l'avantage réel que le bénéficiaire peut obtenir et à supposer que ce simple bénéficiaire puisse également avoir une vue d'ensemble des revenus de la construction juridique (compte tenu de l'obligation de déclaration).

Compte tenu des conséquences fiscales potentiellement importantes d'une non-renonciation au bénéfice par un bénéficiaire d'une construction juridique légitime, il est

²⁵ Exposé des motifs du projet devenu la loi-programme du 10 août 2015, *Doc. Parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-1125/001, p. 32.

²⁶ Partant du principe que l'administrateur d'une construction juridique peut confirmer que les héritiers de ce bénéficiaire ne sont en effet pas eux-mêmes des bénéficiaires. En effet, s'ils étaient effectivement désignés comme bénéficiaires, l'administrateur ne pourra pas délivrer un tel courrier et le bénéficiaire qui souhaite renoncer ne pourra pas non plus présenter le courrier requis.

concevable que ce contribuable se voie contraint de renoncer à son bénéfice afin de pouvoir réfuter la présomption de fondateur. Reste à savoir si ces effets contraignants pour un simple bénéficiaire d'une construction juridique légitime sont réellement envisagés par le dispositif en projet. Les possibilités de réfutation de la présomption légale ne sont d'ailleurs pas mentionnées dans le dispositif en projet, ni dans l'exposé des motifs y afférent. Au regard d'une extension significative de la présomption de fondateur, il est dès lors recommandé d'inclure dans l'exposé des motifs des possibilités de réfutation axées sur la situation spécifique de cette présomption légale.

Il apparaît en tout cas au Conseil d'État que la réfutation de cette présomption légale est très compliquée et se heurte notamment au principe de proportionnalité qui exige que le contribuable soit mis en mesure de produire une preuve contraire ²⁷.

6. L'article 33, 11°, de l'avant-projet énonce dans sa version néerlandaise que « [b]ehoudens tegenbewijs wordt een natuurlijke persoon (...), vermoed de oprichter van de oprichter van deze juridische constructie te zijn ». Le délégué a confirmé qu'il s'agit d'une erreur rédactionnelle qui sera corrigée de la manière suivante :

« vermoed de oprichter ~~van de oprichter~~ van deze juridische constructie te zijn ».

4. Interrogé sur la possibilité de concours, les revenus pouvant être soumis tant à l'article 19bis, CIR 92, qu'à la taxe Caïman, comme par exemple dans le cas des revenus d'intérêts d'un *fonds dédié*, le délégué a donné la réponse suivante :

« (...) In de praktijk (wordt) vastgesteld dat *fonds dediés* worden gebruikt om aandelenportefeuilles in onder te brengen, niet zozeer om obligaties in aan te houden. Hierdoor lijkt een dergelijke samenloop in de praktijk eerder onwaarschijnlijk te zijn.

In het theoretische geval er toch samenloop zou zijn, heeft zowel artikel 19bis WIB92 als artikel 18 WIB 92 tot gevolg dat op dit roerend inkomen 30 pct. roerende voorheffing moet worden ingehouden, behalve natuurlijk indien de inkomsten reeds eerder via de kaaïmantaks belast werden en dus via artikel 21, 12°, WIB 92 kunnen worden vrijgesteld.

Het enige probleem dat volgt uit een dergelijke samenloop is dus een theoretisch classificatieprobleem. Het betreffen dan inkomsten die zowel als dividenden (artikel 18 WIB 92) en als interesten (artikel 19bis WIB 92) kunnen worden aangemerkt. Praktisch vormt dat geen probleem omdat het RV tarief (of inkomstenbelastingtarief) voor beiden hetzelfde is. In het geval de toepassing van artikel 18 WIB 92 en artikel 19bis WIB 92 tot een ander bedrag aan roerend inkomen leidt, moet het hoogste van de twee bedragen worden genomen.

Een redenering die is gegrond op het idee dat je hierdoor hetzelfde inkomen twee keer aan roerende voorheffing zou moeten onderwerpen, houdt evenwel geen steek. Het is niet omdat een uitkering op twee verschillende wijzen als een roerend inkomen wordt aangemerkt, dat hierop een dubbele belasting van toepassing zou zijn ».

Il ressort de ces explications qu'un concours entre la taxe Caïman et l'article 19bis, CIR 92 n'est pas exclu – même si le délégué estime qu'il est improbable dans la pratique –, mais

²⁷ Voir note de bas de page 20.

que celui-ci n'est pas explicitement réglé par la loi²⁸. Les auteurs de l'avant-projet devront prévoir un dispositif légal qui traite clairement ce concours.

Article 34

1. L'article 5/1, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, CIR 92 s'énonce comme suit :

« Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, les revenus ayant été recueillis par une construction filiale ne sont imposables que dans le chef de l'habitant du Royaume qui est le fondateur de la construction filiale, dans la mesure où ce fondateur détient via une construction intermédiaire, ou indirectement via une chaîne de constructions intermédiaires, les droits économiques des actions ou parts de la construction filiale ».

Il a été demandé au délégué s'il existe un risque de double imposition pour les chaînes de constructions intermédiaires, dès lors qu'avec une « société ordinaire » intermédiaire, des revenus déjà imposés dans le chef d'une construction juridique sous-jacente peuvent « disparaître » de la vue de la taxe Caïman lorsqu'ils sont distribués à l'entité normalement imposée, pour réapparaître ultérieurement dans la chaîne via une construction juridique, étant donné que la chaîne n'est plus rompue et ne « s'arrête » plus à la société ordinaire, mais est en fait « rétablie ». Le délégué a déclaré à ce sujet :

« Dat inkomen kan 'verdwijnen' uit het zicht van de kaaimantaks, maar niet uit het zicht van de belastingplichtige, die steeds de vrijstelling van dit roerend inkomen kan vragen op grond van artikel 21, 12° WIB 92. Het toepassingsgebied van deze bepaling werd in dit ontwerp verruimd. Hierdoor zijn wij van mening dat de 'herleving' waarnaar u verwijst het risico op dubbele belasting niet doet toenemen. Er is dus inderdaad een grote mate van overlap tussen het ontworpen artikel 5/1, § 1, derde lid, WIB 92 en het ontworpen artikel 21, 12°, WIB 92 ».

Il est recommandé d'insérer cette explication dans l'exposé des motifs. Il faut néanmoins observer que la réponse du délégué suppose que dans la pratique, le contribuable ait une bonne vision de l'ensemble de la chaîne.

2. L'article 5/1, § 3, alinéa 1^{er}, b), en projet, CIR 92 (article 34, 7°, de l'avant-projet) dispose que l'article 5/1, § 1^{er}, CIR 92 ne s'applique pas lorsqu'il est démontré que la construction juridique exerce une activité économique substantielle, au moyen de personnel, d'équipements, de biens et de locaux, et que ses revenus sont principalement réalisés par celle-ci (l'exclusion de *substance*). L'article 5/1, § 3, alinéa 2, en projet, CIR 92 (article 34, 8°, de l'avant-projet) définit l'activité économique comme étant « l'offre de biens ou services à un marché déterminé ».

²⁸ Voir, au sujet du concours entre la taxe Caïman et l'article 19bis, CIR 92, E. VERSTRAELEN, *De fiscale analyse van geregementeerde instellingen voor collectieve belegging naar Belgisch Recht in een Europese context*, Larcier, Intersentia, Bruxelles, 2020, pp. 525 à 529, n^{os} 749 et 754 à 756.

Il a été demandé au délégué si les revenus mobiliers interviennent dans l'appréciation, s'il y a une activité économique suffisante et s'il est ainsi satisfait aux conditions de l'exclusion de *substance*²⁹. Il a répondu à cette question de la manière suivante :

« De mate waarin de juridische constructie roerende inkomsten verkrijgt, is uiteraard relevant bij de beoordeling of aan de substance clause is voldaan. Hierbij moet er een onderscheid gemaakt worden tussen enerzijds roerende inkomsten die voortkomen uit goederen en kapitalen die worden gebruikt voor het uitoefenen van wezenlijke economische activiteit van de juridische constructie, en anderzijds de roerende inkomsten die voortkomen uit goederen en kapitalen die niet gerelateerd zijn aan de uitoefening van de wezenlijke economische activiteit ».

Il en va de même des revenus immobiliers :

« Het onderscheid tussen roerend inkomen, onroerend inkomen, beroepsinkomen en divers inkomen wordt pas relevant wanneer de kaaimantaks daadwerkelijk wordt toegepast en de inkomsten van de juridische constructie in hoofde van de oprichter – rijksinwoner worden belast.

Wanneer echter wordt onderzocht of de kaaimantaks toepassing kan vinden, bv. bij het onderzoek of aan de 15 pct. grens is voldaan of bij het onderzoek of er voldoende substantie aanwezig is, wordt de juridische constructie wel als een afzonderlijke rechtspersoon aangemerkt. Net zoals bij het onderzoek of aan de 15 pct. grens is voldaan, alle inkomsten in aanmerking worden genomen en het onderscheid tussen roerend inkomen, onroerend inkomen, beroepsinkomen en divers inkomen niet relevant is, is dit ook zo bij de substantietest. Ook dan wordt geen onderscheid gemaakt tussen roerend inkomen, onroerend inkomen, beroepsinkomen en divers inkomen ».

Il y a lieu d'insérer ces précisions dans l'exposé des motifs.

Article 35

Selon l'exposé des motifs, le régime prévu à l'article 5/1, § 2, CIR 92, est transféré à l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o/1, en projet, CIR 92 (article 34, 5^o, et article 35, 2^o, de l'avant-projet).

À l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o/1, en projet, CIR 92, il n'est plus fait référence, pour déterminer ce qu'est une construction juridique, à l'article 2, 13^o, a) et b), CIR 92. Le délégué a indiqué que cela n'impliquait pas un changement de signification :

« Het is inderdaad beter om in het ontworpen artikel 18, eerste lid, 3^o/1, WIB 92 te verwijzen naar artikel 2, 13^o, a) en b), WIB 92 voor de bepaling wat een juridische constructie is. Het ontwerp zal in die zin aangepast worden ».

On peut se rallier à ce point de vue.

Il a été demandé au délégué si l'intention est de prévoir une exception analogue à celle de l'actuel article 5/1, § 2, alinéa 2, CIR 92³⁰.

²⁹ Exposé des motifs de la loi-programme du 10 août 2015, *Doc. Parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-1125/001, p. 41.

³⁰ L'actuel article 5/1, § 2, alinéa 2, CIR 92 s'énonce comme suit : « Le présent paragraphe n'est pas applicable aux transferts dans un État avec lequel la Belgique a conclu une convention préventive de la double imposition, dans un

« Neen, deze uitzondering wordt niet meer als dusdanig voorzien. Uit het verslag van het Rekenhof blijkt dat de huidige wetgeving de oprichters er niet toe aanzet om de juridische constructies of de activa ervan naar België over te brengen. Met dit ontwerp wordt beoogt om de overbrenging van deze activa naar België beter aan te moedigen ».

Il est recommandé d'intégrer cette explication dans l'exposé des motifs.

Article 36

L'article 36, 2°, de l'avant-projet vise à remplacer l'article 21, alinéa 2, CIR 92, comme suit : « Pour l'application de l'alinéa 1^{er}, 12°, et de l'article 5/1, § 1^{er}, alinéa 3, les revenus recueillis les plus antérieurement sont censés être distribués en premier, et les revenus sont censés ne pas avoir subi leurs régimes d'imposition en Belgique lorsque ceux-ci sont exonérés en vertu du présent Code ou d'une convention ».

Sur la base de l'article 21, alinéa 1^{er}, 12°, existant, CIR 92, des revenus distribués ne sont pas qualifiés de revenus mobiliers lorsque sont distribués des revenus qui ont préalablement été soumis en Belgique à leur régime d'imposition dans le chef du fondateur. Il a été souligné auparavant que l'exonération belge des revenus relève également de cet article (par exemple aussi sur la base d'une convention préventive de la double imposition)³¹.

L'article 21, alinéa 2, en projet, CIR 92, dispose désormais que les revenus distribués par la construction juridique sont censés *ne pas* avoir subi leurs régimes d'imposition en Belgique *lorsque* ceux-ci sont exonérés en vertu du CIR 92 ou d'une convention internationale. Cela neutralise de manière sélective les effets de la taxe de transparence et rend certaines distributions imposables en tant que dividendes alors qu'elles ne le sont pas dans le cadre du régime existant.

À la lumière du principe d'égalité, la question se pose de savoir s'il est ainsi créé une différence de traitement justifiable au niveau des effets de la transparence fiscale applicable aux entités dont la transparence fiscale trouve ou non son fondement dans la taxe Caïman. Une société civile est un exemple d'entité fiscalement transparente qui n'a pas son fondement dans la taxe Caïman³². Dans cet exemple de transparence fiscale, l'exonération est bel et bien appliquée.

En outre, la différence de traitement évoquée intervient dans un contexte transfrontalier, les entités dont la transparence fiscale repose sur la taxe Caïman ayant en principe

État avec lequel la Belgique a conclu un accord en vue de l'échange de renseignements en matière fiscale, ou dans un État qui, avec la Belgique, est partie prenante d'un autre instrument juridique bilatéral ou multilatéral, pourvu que cette convention, cet accord ou cet instrument juridique permette l'échange de renseignements en matière fiscale entre les États contractants ».

³¹ BA. PEETERS, G. VERACHTERT, avec la coll. de L. VANNESTE, « Heffingsregels » dans BA. PEETERS et G. VERACHTERT (eds.), *De kaaimantaks: panta rhei*, Malines, Wolters Kluwer, 2019, 576. Voir aussi l'exposé des motifs de la loi-programme du 10 août 2015, *Doc. parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-1125/001, p. 41, qui indique : « En plus, ces revenus sont taxés dans le chef des personnes physiques selon les règles normales qui leur sont applicables en matière d'impôt des personnes physiques, y compris par exemple le caractère libératoire du précompte mobilier ».

³² A. HAELTERMAN, « Maatschap, UBO en fiscaliteit: water en vuur? », dans F. HELLEMANS, B. KEIRSBILCK, R. VAN RANSBEECK (éds.), *Maatschap en aanverwante rechtsvormen*, Bruges, la Charte, 2022, 276.

une dimension internationale. On veillera aussi à ce que des restrictions éventuelles à la liberté d'établissement ou à la libre circulation des capitaux résultant du régime proposé puissent se justifier sous cet angle³³. Il convient de vérifier à cet égard si le principe de proportionnalité est respecté dans un régime qui impose des revenus distribués, si ces revenus ont été précédemment exonérés sur la base de règles de droit interne ou conventionnelles.

En ce qui concerne spécifiquement l'exonération des revenus en vertu de conventions, il a été demandé au délégué si celle-ci devait être interprétée de telle façon qu'une exonération en vertu d'une convention est mise hors jeu.

À cette question, le délégué a répondu comme suit :

« Nee de verdragvrijstelling wordt niet buiten spel gezet. Wel zullen wanneer deze bij verdrag vrijgestelde inkomsten, vervolgens worden uitgekeerd als dividend, deze dividenden niet zo maar op grond van artikel 21, 12° WIB 92 kunnen worden vrijgesteld. Voor de toepassing van het verdrag zijn de verkrijging van de inkomsten en de uitkering als dividenden twee afzonderlijke gebeurtenissen.

Dit kan worden geduid aan de hand van het volgende voorbeeld. De Franse SCI (Société Civile Immobilière) is een fiscaal translucide burgerlijke vastgoedvennootschap met rechtspersoonlijkheid. Bij een SCI-constructie wordt de vennootschap eigenaar van het onroerend goed en bezitten de vennoten deelbewijzen. In principe is de SCI in Frankrijk fiscaal transparant. Dit betekent dat de vennoten in Frankrijk worden belast alsof zij rechtstreeks eigenaar zijn van het onroerend goed. Ten gevolge van de aanwezigheid van rechtspersoonlijkheid wordt deze vennootschap vanuit Belgische bril in beginsel als een afzonderlijk belastbare persoon aanzien. Hierdoor valt deze rechtsvorm in het toepassingsgebied van de kaaimantaks wanneer de aandeelhouders Belgische rijksinwoners zijn.

Wanneer deze SCI inkomsten uit het vastgoed verkrijgt, worden deze in principe in toepassing van artikel 5/1 WIB 92 in hoofde van de oprichter belast. Het dubbelbelastingverdrag bepaalt echter dat de inkomsten van de onroerende goederen worden belast in het land waar de onroerende goederen zijn gelegen. Het dubbelbelastingverdrag voorkomt dus dat die inkomsten daadwerkelijk in België worden belast. Aan die verdragsvrijstelling wordt dus door de kaaimantaks niet geraakt.

Wanneer deze inkomsten vervolgens worden uitgekeerd als dividend aan een Belgisch rijksinwoner dan heeft het ontwerp tot gevolg dat artikel 21, 12°, WIB 92 niet kan worden ingeroepen om dit dividend vrij te stellen. Dit voorkomt natuurlijk niet dat eventuele andere bepalingen in het WIB 92 of het dubbelbelastingverdrag kunnen worden ingeroepen.

Merk hierbij op dat de situatie net dezelfde is indien de kaaimantaks niet van toepassing zou zijn. Ook dan heeft de verdragsvrijstelling van de verkregen inkomsten geen impact op de fiscale behandeling van de uitkering van deze inkomsten als dividend ».

Eu égard au délai limité dont le Conseil d'État dispose pour procéder à son examen et à la complexité de la problématique, il n'est pas possible d'approfondir l'examen de ce point dans le cadre du présent avis.

³³ Voir pour des explications à ce sujet ainsi que pour la jurisprudence de la Cour de Justice et de la Cour AELE : l'avis C.E. 57.064/3 du 7 avril 2015, précité, observations 10 à 10.2, *Doc. parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-0679/003, pp. 9 à 11.

Section 8 – Limitation de la déduction de la taxe annuelle sur les établissements de crédit, les organismes de placement collectif et les entreprises d'assurance

Cette section n'appelle aucune observation.

CHAPITRE 4 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX ACCISES

Section 1^{re} – Modifications de la loi-programme du 27 décembre 2004

Article 46

1. Le délégué a été interrogé sur la version actuelle de l'article 429, § 5, 1), de la loi-programme du 27 décembre 2004.

Ainsi, il semble tout d'abord qu'il n'ait pas été tenu compte de la modification de cet article 429, § 5, 1), par l'article 66 de la loi du 20 novembre 2022 'portant des dispositions fiscales et financières diverses', qui est entré en vigueur le 19 mars 2022 (selon l'article 68 de la même loi).

Le délégué a répondu en ces termes :

« De wet van 20 november 2022 voorziet inderdaad [in] een inwerkingtreding op 19/03/2022. Artikel 429, § 5, 1), werd echter gewijzigd met artikel 22 van de wet van 25 november 2021 houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit. De inwerkingtreding van deze wijziging was aanvankelijk voorzien op 1/1/2022. Maar de datum van inwerkingtreding werd nadien gewijzigd naar 1/1/2023 met artikel 37 van de programmawet van 27 december 2021. Er werd bijgevolg rekening gehouden met artikel 22 van de wet van 25 november 2021 houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit als zijnde de meeste recent aangebrachte wijziging aan artikel 429, § 5, 1), van de programmawet van 27 december 2004 (inwerkingtreding 1/1/2023) ».

En outre, il a été demandé au délégué s'il ne fallait pas plutôt procéder à une modification de la deuxième phrase de l'alinéa 1^{er} de l'article 429, § 5, 1), de la loi-programme du 27 décembre 2004 (au lieu de la première phrase).

Le délégué a répondu :

« Er moet inderdaad een aanpassing aan het ontworpen artikel 46 gebeuren. Niet enkel de eerste zin maar ook de tweede zin moet worden vervangen. De tekst zal in die zin worden aangepast ».

En consultant diverses banques de données législatives, le Conseil d'État constate qu'il y a une insécurité juridique quant à la version actuelle de l'article 429, § 5, 1), de la loi-programme du 27 décembre 2004.

Il est dès lors conseillé, dans un souci de sécurité juridique, de remplacer complètement la disposition par la version envisagée du texte.

2. Il a été demandé au délégué de donner des précisions en ce qui concerne l'exonération existante qui continue à encourager la consommation de combustibles fossiles. La

question se pose en effet de savoir si une diminution plus étendue de l'exonération est plus appropriée à la lumière des articles 10, 11 et 23, alinéa 3, 4°, de la Constitution.

Le délégué a répondu comme suit :

« Het voordeel voor professionele diesel werd door deze regering al op verschillende momenten verlaagd. Een eerste verlaging werd doorgevoerd met ingang vanaf 1 januari 2022, een tweede verlaging met ingang vanaf 1 januari 2023. In het kader van het conclaaf werd nu beslist om opnieuw een verlaging door te voeren vanaf 2024. Hiermee geven we het duidelijke signaal dat subsidies voor fossiele brandstoffen geleidelijk worden afgebouwd ».

L'article 23, alinéa 3, 4°, de la Constitution qui, en ce qui concerne la protection d'un environnement sain, emporte une obligation de *standstill*, s'oppose à ce que le législateur compétent réduise sensiblement le niveau de protection offert par la législation applicable sans qu'existent pour ce faire des motifs liés à l'intérêt général ³⁴.

Dans la mesure où le régime fiscal constitue autant que possible une « transposition 1 sur 1 » du régime actuel, ce qui, dans le délai limité imparti pour l'examen, n'a pas pu être vérifié, on peut admettre qu'il n'y a pas de recul significatif du niveau de protection et que le régime est conforme à l'article 23, alinéa 3, 4°, de la Constitution ³⁵.

Section 2 – Modification de la loi du 3 avril 1997 relative au régime fiscal des tabacs manufacturés

Observation générale

À la question de savoir si la concertation au sein du Comité de Ministres de l'Union économique belgo-luxembourgeoise (UEBL), obligatoire en vertu de la Convention instituant l'Union économique belgo-luxembourgeoise, a déjà eu lieu, le délégué a déclaré :

« De teksten werden al besproken met de betrokken collega's van Luxemburg en ze worden eerstdaags voorgelegd aan de BLEU-Douaneraad en het Comité van Ministers ».

Les auteurs de l'avant-projet veilleront à ce que cette formalité soit accomplie.

Article 47

1. Il a été demandé au délégué comment l'ambition de parvenir à une « génération sans tabac » (qui impliquerait que les revenus du tabac tombent à zéro euro) peut se concilier avec l'objectif budgétaire (50.000K euros de recettes budgétaires supplémentaires à partir de 2024).

³⁴ C.C., 3 décembre 2015, n° 175/2015, B.4.2.

³⁵ Voir l'avis C.E. 70.434/1-2-3-4-VR du 17 novembre 2021 sur un projet devenu la loi-programme du 27 décembre 2021, observation 1 relative aux articles 43 et 44, *Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2349/001, p. 236.

Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« De doelstelling van de regering met betrekking tot een rookvrije generatie moet worden gezien als het zo veel als mogelijk voorkomen dat jongeren *beginnen* met roken. De inzet is dus voornamelijk op het vermijden dat niet-rokers beginnen met roken. Op een heel lange termijn, wanneer er geen rokers meer zijn, leidt dit logischerwijze tot een terugvallen van de accijnsinkomsten, en ook tot een daling van de uitgaven in volksgezondheid voor wat betreft de tabaksgerelateerde gezondheidskosten.

Maar dat neemt niet weg dat op korte termijn een verhoging van de accijnzen leidt tot een verhoging van de accijnsinkomsten. Inzetten op het voorkomen dat jongeren beginnen roken, betekent niet dat alle huidige bestaande rokers onmiddellijk stoppen met roken. Hierbij is het wel belangrijk om op te merken dat er in onze budgettaire berekeningen al rekening wordt gehouden met een hogere prijselasticiteit, en dus met een daling van de verkochte volumes. We rekenen dus al op het feit dat een gedeelte van de rokers zal stoppen of minder zal roken door het beleid van de regering ».

Il est recommandé d'insérer ces explications dans l'exposé des motifs.

2. À la question de savoir pourquoi les accises sur les cigares ne sont pas revues à la hausse, compte tenu de la durée de la production de ceux-ci (comme mentionné dans le rapport de l'inspecteur des Finances), le délégué a répondu :

« De doorlooptijd in de productie van sigaren is veel langer dan voor sigaretten en rooktabak. We hebben deze legislatuur al een accijnsverhoging doorgevoerd voor sigaren (wat al verschillende jaren niet meer was gebeurd), maar het is geen goed beleid om dit jaarlijks te doen in het kader van de programmawet aangezien dit in de praktijk betekent dat grote hoeveelheden sigaren moeten worden vernietigd omdat ze nog oude fiscale kentekens bevatten. Er is in het kader van dit conclaaf niet beslist om een verhoging op langere termijn te voorzien.

Het anti-tabaksbeleid van de regering streeft naar een rookvrije generatie, door roken steeds minder aantrekkelijk en toegankelijk te maken voor jongeren die (nog) niet roken. Hiervoor richt de maatregel zich op sigaretten, roltabak en nieuwe tabaksproducten, die – in tegenstelling tot sigaren – meer aantrekkelijk zijn voor beginnende rokers.

Uit de Rookenquête van de Stichting tegen Kanker blijkt dat het tabaksproduct bij uitstek bij rokers de gewone sigaret is, gevolgd door de elektronische sigaret en rooktabak ».

Il est recommandé d'insérer ces explications dans l'exposé des motifs.

Articles 52 et 53

1. Selon l'exposé des motifs, les définitions de « produit du tabac chauffé » (article 52) et de « e-liquide » (article 53) figurant dans l'avant-projet seraient alignées sur les définitions utilisées dans la législation pertinente en matière de santé publique. Dès lors que ni les définitions elles-mêmes ni l'exposé des motifs ne visent cette législation pertinente, le délégué a été invité à fournir des précisions.

En ce qui concerne le « produit du tabac chauffé », le délégué a précisé :

« De definitie van verhit tabaksproduct is terug te vinden in de Gedelegeerde Richtlijn (EU) 2022/2100 van de Commissie van 29 juni 2022 tot wijziging van Richtlijn 2014/40/EU van het Europees Parlement en de Raad wat betreft de intrekking van bepaalde vrijstellingen met betrekking tot verhitte tabaksproducten. Uit contacten met de FOD Volksgezondheid is gebleken dat deze definitie eveneens zal worden opgenomen in het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het koninklijk besluit van 5 februari 2016 betreffende het fabriceren en het in de handel brengen van producten op basis van tabak en voor roken bestemde kruidenproducten ».

Il est préférable de reproduire cette référence à la législation pertinente dans l'exposé des motifs.

En ce qui concerne le « e-liquide », le délégué a précisé ce qui suit :

« Hier kan worden verwezen naar de definities zoals vermeld in artikel 2 van het koninklijk besluit van 28 oktober 2016 betreffende het fabriceren en het in de handel brengen van elektronische sigaretten, gewijzigd bij het koninklijk besluit van 7 november 2022 ».

Mieux vaudrait reproduire également cette référence aux définitions pertinentes dans l'exposé des motifs.

2. La définition de « e-liquide » (article 53 du projet) fait également état de « substance[s] [liquides ne contenant pas] de la nicotine ». Il a été demandé au délégué comment il se justifie que ces substances, utilisées dans une cigarette électronique, sans qu'il soit nécessaire qu'elles aient des effets addictifs et nocifs, soient soumises aux accises sur le tabac ³⁶. Le commentaire que l'exposé des motifs consacre à l'article 47 de l'avant-projet fait néanmoins mention de « nouveaux produits du tabac ayant, comme les tabacs manufacturés existants, des effets addictifs et nocifs [qui] apparaissent sur le marché ».

Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« Inderdaad, maar dit is wel degelijk het geval. Hiervoor kan worden verwezen naar het advies nr. 9549 van de Hoge Gezondheidsraad van juni 2022 waarin wordt vermeld dat 'de normen die gelden voor nicotinehoudende e-vloeistoffen ook moeten gelden voor nicotinevrije e-vloeistoffen en ingrediënten'.

Daarnaast kan worden verwezen naar de argumentatie zoals opgenomen in het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 7 november 2022 tot wijziging van het koninklijk besluit van 28 oktober 2016 betreffende het fabriceren en het in de handel brengen van elektronische sigaretten waarin dieper wordt ingegaan op het begrip 'soortgelijk product' en waarbij wordt benadrukt dat de aanwezigheid van nicotine niet het enige criterium is om in beschouwing te nemen voor het bepalen van het soortgelijk karakter van producten ».

³⁶ Voir aussi l'avis C.E. 72.095/1/V du 16 septembre 2022 sur un projet devenu l'arrêté royal du 7 novembre 2022 'modifiant l'arrêté royal du 28 octobre 2016 relatif à la fabrication et à la mise dans le commerce des cigarettes électroniques', observations 5.1 à 5.4, dans lequel le Conseil d'État s'interroge, à la lumière du principe d'égalité, sur l'égalité de traitement des cigarettes électroniques destinées à la consommation de vapeur sans nicotine.

Il est recommandé d'intégrer ces précisions dans l'exposé des motifs.

Article 54

Dans un souci de lisibilité du texte et dans un souci de sécurité juridique, il y a lieu de veiller à ce que l'historique qui est ajouté à l'article 10, § 1^{er}, de la loi du 3 avril 1997 'relative au régime fiscal des tabacs manufacturés', tel qu'il est mentionné à l'article 54 de l'avant-projet, soit l'historique de l'article 10, § 1^{er}, et non celui de l'article 10.

Article 57

Comme il a été observé ci-dessus, la demande d'avis à donner dans un délai de cinq jours ouvrables est irrecevable en ce qui concerne l'article 57 de l'avant-projet. Cette disposition n'est donc pas examinée.

Section 3 – Entrée en vigueur

Cette section n'appelle aucune observation.

CHAPITRE 5 – MODIFICATIONS RELATIVES À LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Section 1^{re} – Taux de TVA réduit en ce qui concerne la démolition et reconstruction de bâtiments sur l'ensemble du territoire belge

Observations générales

1. Cette section de l'avant-projet vise à réformer, dans 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' (ci-après : AR n° 20), les conditions d'application du taux de TVA réduit de 6% en ce qui concerne un régime permanent pour la démolition et la reconstruction de bâtiments. Le nouveau régime remplace deux régimes actuellement en vigueur.

D'une part, un régime permanent prévoyant un taux de TVA réduit de 6% pour la démolition et la reconstruction de logements dans 32 zones urbaines est applicable depuis le 1^{er} janvier 2007. L'application n'est soumise à aucune condition de nature sociale. Ce régime concerne la démolition et la reconstruction pour le maître d'ouvrage et ne s'applique pas à la livraison de bâtiments par des promoteurs immobiliers.

D'autre part, du 1^{er} janvier 2021 au 31 décembre 2023, un régime temporaire prévoyant un taux de TVA réduit de 6% s'applique à la démolition et à la reconstruction de logements sur l'ensemble du territoire belge, à l'exception des 32 zones urbaines. L'application de ce régime est soumise à des conditions spécifiques de nature sociale. Ce régime concerne la

démolition et la reconstruction pour le maître d'ouvrage, mais aussi la livraison de bâtiments par des promoteurs immobiliers.

Le régime permanent actuellement en projet s'appliquera à l'ensemble du territoire belge et est soumis aux conditions de nature sociale du régime temporaire existant et au champ d'application matériel du régime permanent existant (à savoir uniquement pour la démolition et la reconstruction pour le maître d'ouvrage et pas pour la livraison d'un bien par un promoteur immobilier).

2. La justification du régime en projet dans l'exposé des motifs soulève un certain nombre de questions au regard du principe d'égalité.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé³⁷. 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.

2.1. Ainsi, une différence de traitement est instaurée entre, d'une part, la prestation de services dans le secteur de la construction (à la demande d'un maître d'ouvrage, qui peut bénéficier du taux de TVA réduit de 6%, selon le régime en projet) et, d'autre part, la livraison d'un bien tel qu'un bâtiment (par un promoteur immobilier, qui ne peut plus bénéficier d'un taux de TVA réduit de 6%, selon le régime en projet).

Il est également instauré une différence de traitement entre différents types de logements, le critère utilisé des 200 m² étant combiné avec l'exigence que le bâtiment soit utilisé comme habitation unique et à titre principal comme logement propre par le maître d'ouvrage-personne physique qui y aura son domicile sans délai. De ce fait, sont, par exemple, exclus du régime en projet, des appartements d'une superficie maximale de 200 m² qui ont été construits en tant que parties d'un immeuble à appartements par des promoteurs immobiliers et qui sont livrés ensuite en tant que biens par ces derniers à des personnes physiques.

Invité à justifier ces choix, le délégué a répondu :

« Het voorliggende artikel 59 van het voorontwerp van programmawet streeft, zoals aangegeven in de memorie van toelichting, al vier onderscheiden doelstellingen na: een economische doelstelling (relance-impuls bouwsector), een ecologische doelstelling (vernieuwbouw als sleutel bij de energietransitie naar zuiniger energiegebruik met

³⁷ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

niet-fossiele energiebronnen), een sociale doelstelling (fiscale stimulus gericht op woningen in het kader van het sociaal huisvestingsbeleid) en een budgettaire doelstelling (beperking van de financiële impact van de maatregel in functie van de voorliggende budgettaire restricties).

Met betrekking tot de budgettaire doelstelling moet bovendien worden opgemerkt dat dat aspect in het kader van de voorliggende maatregel des te belangrijker is aangezien het een permanente tarifaire gunstregeling betreft. Dat was niet het geval voor de tijdelijke tarifaire gunstregeling opgenomen in artikel 1^{quater} van het koninklijk besluit nr. 20 die als tijdelijke relancemaatregel tijdens de coronacrisis werd beslist. De budgettaire impact woog derhalve minder zwaar door bij de beslissing van die maatregel, omdat er initieel werd vanuit gegaan dat de maatregel slechts gedurende een erg korte tijd, de jaren 2021-2022, zou kunnen worden toegepast.

Het multifocale aspect van de maatregel leidt noodgedwongen tot een onderlinge afweging van verschillende voorwaarden en modaliteiten om een zo evenwichtig mogelijke maatregel uit te werken die een positieve impuls geeft ter ondersteuning van de vier vooropgestelde doelstellingen. Deze positieve impuls bestaat erin om alsnog de bestaande tarifaire gunstmaatregelen die voor het grootste gedeelte van het Belgische grondgebied zouden zijn afgelopen op 31 december 2023, te bestendigen, met een toepassingsgebied dat in deze in belangrijke mate wordt mee gedetermineerd door de absolute noodzaak om op een verantwoorde, en dus zo gericht mogelijke, manier om te gaan met de beschikbare budgettaire middelen.

Essentieel hierbij is dat, de tijdelijke relancemaatregel als einddatum 31/12/2023 heeft. Bij gebreke aan de voorliggende maatregel zou:

- de tarifaire gunstregelingen voor afbraak en heropbouw sowieso op 1 januari 2024 van rechtswege zijn ingekrompen tot de vigerende permanente maatregel met zowel een beperkt materieel, als een beperkt territoriaal toepassingsgebied. Die maatregel voorziet immers uitsluitend in een verlaagd btw-tarief voor werkzaamheden van afbraak en heropbouw (met uitsluiting van leveringen na dergelijke werkzaamheden) in de 32 stedelijke gebieden.
- er aldus hoe dan ook geen tarifaire gunstregeling meer geweest zijn voor afbraak en heropbouwprojecten voor het grootste gedeelte van het Belgische grondgebied én evenmin een tarifaire gunstregeling voor leveringen van woningen na afbraak en heropbouw.

Het valt trouwens op te merken dat die vigerende permanente regeling nooit juridisch werd bekritiseerd met betrekking tot dat laatste punt, ondanks het feit dat die regeling wel degelijk voor het Grondwettelijk Hof werd aangevochten én bestaanbaar werd bevonden met het gelijkheidsbeginsel (zie arrest nr. 159/2008 van het Grondwettelijk Hof van 20 november 2008).

De voorliggende maatregel voorkomt aldus dat vanaf 1 januari 2024 voor het grootste gedeelte van het Belgische grondgebied helemaal geen tarifaire gunstregeling meer zou bestaan voor afbraak en heropbouw. Niettemin is het uiteraard conceptueel denkbaar dat het toepassingsgebied en de toepassingsvoorwaarden van de voorliggende maatregel nog anders hadden kunnen worden gemoduleerd om te trachten tegelijk ook nog één of meerdere andere beleidsdoelstellingen, al dan niet van regionale overheden, bijkomend te ondersteunen.

Het komt evenwel toe aan de federale wetgever om de doelstelling(en) voorop te stellen die met een maatregel worden nagestreefd en vervolgens een maatregel te ontwerpen die op proportionele wijze aan die specifieke doelstellingen tegemoetkomt. Het feit dat bij die keuze voor een welbepaalde maatregel één of meer andere doelstellingen

niet in dezelfde mate mee worden gerealiseerd, is een mogelijk neveneffect van een legitieme beleidskeuze die als dusdanig binnen de normale beleids marge van de wetgever valt.

(...)

Aanvullend moet worden opgemerkt dat het een verkeerde voorstelling van zaken zou zijn om de uitbreiding van de voorliggende maatregel tot leveringen van woningen na afbraak en heropbouw te laten samenvallen met een verdichtingsdoelstelling en de doelstelling om open ruimte te vrijwaren, omdat die uitsluitend betrekking zou hebben op de levering van appartementen als onderdeel van grote residentiële complexen die worden gerealiseerd door bouwpromotoren. De formulering die wordt gehanteerd in het momenteel vigerende artikel 1^{quater} van het koninklijk besluit nr. 20 maakt ter zake immers geen gewag van enige specifieke kwalificatie van de leverancier, noch van de woning: het heeft in algemene bewoordingen betrekking op leveringen van woningen na afbraak en heropbouw, ongeacht de hoedanigheid van de leverancier en ongeacht de aard van de woning. Verkopen van appartementen door gelegenhedsoprichters of, nog veel belangrijker, verkopen van eengezinswoningen (andere dan appartementen) door beroepsoprichters zoals bouwpromotoren zijn derhalve eveneens bedoeld. De impact van de maatregel op de voormelde doelstellingen moet aldus hoe dan ook in die zin worden genuanceerd.

(...) ».

Interrogé spécifiquement sur le choix, dans le nouveau régime, du critère des 200 m², le délégué a répondu en ces termes :

« De voorwaarde werd ongewijzigd overgenomen uit de vigerende tijdelijke tarifaire gunstregeling opgenomen in artikel 1^{quater} van het koninklijk besluit nr. 20.

Het oppervlaktecriterium betreft een voorwaarde met sociale inslag, in het bijzonder in combinatie met de andere voorwaarden dat het moet gaan om de enige en hoofdzakelijke eigen woning van de bouwheer.

Het begrip ‘sociaal huisvestingsbeleid’ stamt uit punt 10 van de bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG dat de Europese rechtsgrondslag vormde van die tijdelijke regeling.

Tot op heden werd die notie niet gedefinieerd op Europees niveau. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft enkel aangegeven dat het in principe toekomt aan de lidstaten zelf daaraan invulling te geven *onder de loutere beperking dat door een volledige uitholling of oneigenlijk gebruik*³⁸ *van het begrip maatregelen zouden worden genomen die door hun werkelijke effecten en doelstellingen buiten het kader van in het kader van het sociaal beleid verstrekte huisvesting zouden vallen* en dat het dus enkel een marginale toetsing uitvoert van de criteria die door de lidstaten worden bepaald. Het Hof stelt verder geen specifieke vereisten aan hoe de afbakening van het sociaal beleid moet gebeuren, al geeft ze aan dat dit bijvoorbeeld (maar niet noodzakelijkerwijze) zou kunnen gebeuren aan de hand van parameters die betrekking hebben op de inkomsten of de leeftijd van de bewoners.

Wat de voorliggende geharmoniseerde tarifaire gunstregeling betreft, moet er evenwel worden op gewezen dat de Europese rechtsgrondslag nog steeds gevormd wordt

³⁸ *Note de bas de page de la réponse du délégué* : I.e. dat maatregelen onder het mom van een sociaal beleid in werkelijkheid zouden worden aangewend om een ander doel te bereiken – zie arrest C-161/14, Commissie tegen Verenigd Koninkrijk, punt 27.

door punt 10 van de bijlage III van Richtlijn 2006/112/EG, maar dat dat punt ondertussen inhoudelijk werd gewijzigd door richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022). De Europese rechtsgrondslag vereist dienovereenkomstig niet langer dat het verlaagd btw-tarief voor afbraak en heropbouw wordt gekaderd in het sociaal huisvestingsbeleid.

Desalniettemin werd ervoor geopteerd om die voorwaarde met een (beperkte) sociale inslag uit de tijdelijke regeling over te nemen onder de vorm van een eenvormige oppervlaktevereiste zonder verdere moduleringen en dat om de toepassing ervan nietodeloos complex te maken. Dergelijke moduleringen roepen immers tal van praktische toepassingsvragen op, zoals met welke personen al dan niet mag/moet worden rekening gehouden, of er regularisaties moeten worden voorzien als bepaalde personen binnen een bepaalde termijn niet meer woonachtig zijn of net woonachtig worden, enz. Daarnaast heeft de loutere overname van de bestaande voorwaarde zonder verdere aanpassingen ook een vereenvoudigend effect omdat de potentiële begunstigten geconfronteerd worden met de continuïteit in de toepassingsvoorwaarden ».

Il ressort de l'exposé des motifs et de la réponse du délégué que l'on part du principe que les critères seront désormais pérennisés dans un contexte inchangé. Ainsi, par exemple, au paragraphe 6 de la rubrique XXXVII, en projet, du tableau A de l'annexe de l'AR n° 20, la superficie totale habitable d'un appartement est déterminée en additionnant les superficies de chaque partie plane de l'appartement, à l'exclusion des parties ou espaces communs. Cette disposition donne l'impression que le nouveau régime de démolition et de reconstruction sera aussi applicable aux appartements, en ce que l'on indique comment il convient de calculer la superficie habitable. Toutefois, le contexte dans lequel ce critère de 200 m² de superficie habitable trouvera à s'appliquer dans le nouveau régime a été modifié par le choix d'une démolition et d'une reconstruction pour le maître d'ouvrage (et non plus par des promoteurs immobiliers).

Ainsi, la question se pose par exemple de savoir combien d'appartements uniques et propres de 200 m² destinés au logement seront construits par le maître d'ouvrage sans la livraison d'un appartement par un promoteur immobilier. Un maître d'ouvrage peut-il faire construire un seul appartement ? Un appartement ne fait-il pas alors partie d'un immeuble à appartements ?

À la lumière d'un objectif de logement « social », le critère des 200 m² a de nouveau été retenu. Combiné au critère du logement unique et propre, construit pour le maître d'ouvrage et occupé par lui, il a pour effet de rendre les maisons unifamiliales plus éligibles que les appartements.

Au regard du principe d'égalité, il est recommandé d'examiner plus avant l'incidence de cette distinction sur le marché des promoteurs immobiliers et des particuliers, au moins de vérifier si les critères sont encore pertinents, et de les préciser dans l'exposé des motifs.

Compte tenu de ce qui précède, on peut se référer à la mention dans l'exposé des motifs selon laquelle les carnets de commandes des promoteurs immobiliers ont regonflé de manière substantielle grâce à la mesure temporaire. Selon l'exposé des motifs, le secteur de la construction ne se trouverait plus dans une situation de crise économique. Interrogé sur la valeur actuelle de cet argument pour justifier la fin de l'application du taux de TVA réduit pour la démolition et la reconstruction aux promoteurs immobiliers, le délégué a répondu :

« Zoals aangegeven in het antwoord op een aantal van de vorige vragen heeft de voorliggende maatregel de bedoeling om ook een fiscale stimulans te geven aan de bouwsector en aan de bouwheren,

- tegen de achtergrond van dwingende budgettaire beperkingen, waarbij op een zo verantwoord en gericht mogelijke manier met de nog beschikbare middelen moet worden omgesprongen;
- tegen de achtergrond van een aflopende tijdelijke regeling, waardoor in afwezigheid van enig wetgevend ingrijpen de draagwijdte van de vigerende tarifaire gunstregeling zou zijn teruggevallen tot de 32 stedelijke gebieden, eveneens met volledige uitsluiting van de toepassing van een verlaagd btw-tarief op leveringen van woningen na afbraak en heropbouw.

Daarnaast worden maatregelen steeds uitgewerkt in een welbepaald temporeel referentiekader waarbij tal van externe factoren vervolgens de oorspronkelijke inschatting kunnen beïnvloeden. Deze maatregel is, in tegenstelling tot de tarifaire gunstmaatregel, geen tijdelijke maatregel genomen als reactie op specifieke crisissomstandigheden, maar een permanente maatregel die zonder beperking in de tijd zal gelden. Tegen die achtergrond is het onvermijdelijk dat er zich door de invloed van uiteenlopende externe factoren ontwikkelingen kunnen voordoen die de context waarin de oorspronkelijke maatregel werd genomen post factum wijzigen, maar daarom niet noodzakelijkerwijze afbreuk doen aan de legitimiteit van de oorspronkelijke beslissing.

Tot slot biedt een tarifaire gunstregeling geen oplossing voor schaarste aan bouwmaterialen of een problematisch personeelstekort in de bouwsector ».

2.2. Par ailleurs, se pose la question de la compatibilité de la différence de traitement entre, d'une part, la démolition et la reconstruction et, d'autre part, la rénovation et la transformation avec le principe de neutralité fiscale.

Le point 10) de l'annexe III de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée', tel qu'il a été modifié par la directive (UE) 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 'modifiant les directives 2006/112/CE et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée' dispose en ce qui concerne les taux de TVA réduits ce qui suit :

« 10) la livraison et la construction de logements, dans le cadre de la politique sociale, telle qu'elle est définie par les États membres; la rénovation et la transformation, y compris la démolition et la reconstruction, et la réparation de logements et de logements privés; la location de biens immobiliers à usage résidentiel ; ».

Il résulte de cette disposition que le taux pour la démolition et la reconstruction est un élément du taux pour la rénovation et les transformations.

Il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice ³⁹ que la directive 2006/112/CE ne fait certes pas obstacle à ce que des livraisons de biens ou des prestations de services faisant partie de la même catégorie de l'annexe III de cette directive soient soumis à deux taux réduits de TVA différents. Cependant, lorsqu'ils font le choix d'appliquer un ou deux taux réduits de TVA à l'une des catégories de livraisons de biens ou de prestations de services figurant à l'annexe III de

³⁹ C.J.U.E., 22 avril 2021, C-703/19, *J.K.*, points 42 à 45 inclus, ECLI:EU:C:2021:314 ; C.J.U.E., 5 octobre 2023, C-146/22, *YD*, points 38, 39 et 46, ECLI:EU:C:2023:739.

la directive 2006/112/CE ou, le cas échéant, d'en limiter l'application de manière sélective à une partie des livraisons de biens ou prestations de services de chacune de ces catégories, les États membres doivent, selon la Cour de justice, respecter le principe de neutralité fiscale. Le principe précité s'oppose à ce que, du point de vue de la TVA, des livraisons de biens ou des prestations de services semblables, qui se trouvent en concurrence les uns avec les autres, soient traités de manière différente.

En Belgique, il existe un taux réduit pour la rénovation (AR n° 20, annexe A, rubrique XXXI) et un taux réduit pour la démolition et la reconstruction (AR n° 20, annexe A, section XXXVII). Toutefois, le taux pour la démolition et la reconstruction est soumis à des conditions plus strictes que celui pour la rénovation (personne physique, domicile, habitation unique et propre, 200 m²). La question se pose de savoir si le principe de neutralité fiscale n'est pas ainsi violé compte tenu du fait que les deux taux sont basés sur la catégorie 10 de l'annexe III de la directive 2006/112/CE.

Il est recommandé de justifier dans l'exposé des motifs les raisons pour lesquelles cette différence de traitement entre la rénovation, d'une part, et la démolition et la reconstruction, d'autre part, est compatible avec le principe précité de la neutralité fiscale.

Article 59

1. Le paragraphe 1^{er} de la rubrique XXXVII, en projet, du tableau A de l'annexe de l'AR n° 20 mentionne entre autres que le taux de TVA réduit de 6% s'applique aux travaux immobiliers et à d'autres opérations bien déterminées, ayant pour objet la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation.

L'exposé des motifs précise que par « la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation », on ne vise pas, notamment, une démolition qui « est à ce point antérieure aux travaux de reconstruction » (quelles que soient les personnes concernées). À la question de savoir ce que signifie « à ce point antérieure », le délégué a répondu :

« De verwijzing is gebaseerd op het feit dat de afbraak en de heropbouw met elkaar gepaard moeten gaan er dus in wezen een eenheid van opzet moet bestaan voor een globaal project. De regeling is dus niet van toepassing wanneer er op een grond ooit een gebouw werd afgebroken (bv. lang voor de inwerkingtreding van de tarifaire gunstregeling) en de eigenaar op een veel later tijdstip op het betrokken perceel plots een woning wenst op te richten, zonder dat er initieel een eenheid van opzet aanwezig was. Een uitzonderlijk lang tijdverloop tussen afbraak enerzijds en heropbouw anderzijds vormt ongetwijfeld een belangrijke indicatie dat een dergelijke eenheid van opzet afwezig is, tenzij zulks door de betrokkene toch daadwerkelijk aannemelijk zou kunnen worden gemaakt ».

Il apparaît au Conseil d'État que cette réponse apporte trop peu d'éclaircissements et donne lieu à un manque de clarté dans l'application du droit. En effet, la question de savoir si une démolition a été « à ce point antérieure » à une reconstruction peut faire l'objet d'interprétations divergentes et être source de discussions. Pour des motifs de sécurité juridique, il est recommandé de donner, au moins dans l'exposé des motifs, des indications claires au sujet

des cas dans lesquels il ne peut être admis qu'une démolition et une reconstruction sont conjointes.

2. Le paragraphe 6 de la rubrique XXXVII, en projet, du tableau A de l'annexe de l'AR n° 20 mentionne que pour l'application du critère de la superficie totale habitable, les pièces d'habitation ne sont prises en compte qu'à la condition que ces pièces aient une superficie minimum de 4 m² et une hauteur minimum de 2 mètres au-dessus du plancher.

À cet égard, le délégué a été interrogé sur le risque d'abus lié à la subdivision d'une habitation en compartiments d'un peu moins de 4 m² de pièces d'habitation, tels qu'une arrière-cuisine, une buanderie/un espace de repassage, un dressing, un espace bibliothèque, une salle de jeux pour les enfants, etc. Ces espaces, qui ne sont pas présents de manière standard dans toutes les habitations, pourraient être construits en vue d'optimiser la superficie habitable d'une maison unifamiliale, tout en conservant la possibilité de démolir les murs à l'expiration des cinq ans requis (pour respecter les conditions du taux de TVA réduit).

Le délégué a répondu :

« De criteria voor de berekening van de oppervlaktevereiste zijn geïnspireerd op de toelichtingen van het formulier voor statistieken inzake bouwvergunningen voor FOD Economie (Statbel) en werden ongewijzigd overgenomen uit de vigerende tijdelijke tarifaire gunstregeling.

Als uitgangspunt geldt dat de *bewoonbare* oppervlakte wordt berekend door de oppervlakte van alle woonvertrekken (dus bewoonbare vertrekken) samen te tellen, gemeten vanaf en tot de binnenkanten van de opgaande muren (dus de binnenmuren zelf niet meerekenen). Worden beschouwd als 'woonvertrekken': de keukens, de woonkamers, de eetkamers, de slaapkamers, de bewoonbare zolder- en kelderruimten, de hobbykamer, speelkamer voor de kinderen, de bureaus en alle andere voor huisvesting bedoelde ruimtes, op voorwaarde dat die ruimtes een minimumoppervlakte hebben van 4 m² en een minimumhoogte boven de vloer van 2 meter. In het licht daarvan worden niet beschouwd als woonvertrekken: badkamers, wc's, washuizen, trappen, bergplaatsen, gangen, niet bewoonbare kelders en zolders en garages.

Gedurende de toepassing van de tijdelijke tarifaire gunstregeling werden geen misbruiken vastgesteld met betrekking tot compartimentering van ruimtes van minder dan 4 m², wat ongetwijfeld mee wordt verklaard door het praktische ongemak dat uit dergelijke manipulatie voortvloeit in combinatie met de relatief grote praktische en financiële impact van dergelijke manipulaties ».

En vue d'appliquer le nouveau régime avec la sécurité juridique nécessaire, il est recommandé que l'explication donnée par le délégué concernant les espaces dans une habitation qui *ne* sont *pas* considérés comme des pièces d'habitation soit intégrée au moins dans l'exposé des motifs. Par exemple, il ne va pas de soi qu'une cuisine est *effectivement* considérée comme une pièce d'habitation, alors qu'une salle de bains *ne* l'est *pas*.

Section 2 – Taux de TVA réduit en ce qui concerne l'installation de pompes à chaleur

Cette section n'appelle aucune observation.

TITRE 3 – DÉFENSE

CHAPITRE UNIQUE – STAGIAIRES BOURSIERS ÉTRANGERS

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

TITRE 4 – COOPÉRATION AU DÉVELOPPEMENT

CHAPITRE UNIQUE – MODIFICATION DE LA LOI-PROGRAMME DE 20 DÉCEMBRE 2020 – MODIFICATION DES MODALITÉS DE LIQUIDATION POUR LA PARTICIPATION DE LA BELGIQUE À L'AUGMENTATION GÉNÉRALE ET SÉLECTIVE DU CAPITAL DE LA BANQUE INTERNATIONALE POUR LA RECONSTRUCTION ET LE DÉVELOPPEMENT

Ces dispositions, qui visent à permettre la participation de la Belgique à l'augmentation de capital de la Banque internationale pour la Reconstruction et le Développement, ne revêtent pas le caractère d'une loi matérielle au sens de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées 'sur le Conseil d'État', si bien qu'elles ne doivent pas être soumises à l'avis de la section de législation ⁴⁰.

TITRE 5 – INDÉPENDANTS

CHAPITRE 1^{ER} – REGISTRE DES ASSOCIÉS ACTIFS ET DES AIDANTS ET OBLIGATION DE RETENUE POUR LES TRAVAILLEURS INDÉPENDANTS

Observation générale

1. Dans le cadre de l'instauration de l'obligation d'inscription en ce qui concerne les associés actifs et les aidants, l'article 73 de l'avant-projet introduit, entre autres, la notion d'« associé actif » dans le Code de droit économique. En vertu de l'article 23bis/1, en projet, de l'arrêté royal n° 38, inséré par l'article 70 de l'avant-projet, il faut, pour l'application de cet article, entendre par associé actif « tout détenteur d'au moins une part dans une société visée à l'alinéa 1^{er}, qui exerce en Belgique à titre personnel une activité réelle au sein de cette société sans qu'il soit, pour cette activité, déclaré dans le régime des travailleurs salariés au moment où cette activité est exercée ». À cet égard, cette notion comprend non seulement les actionnaires/associés de sociétés de droit belge (qui sont actives dans certains secteurs, dont en tout cas les secteurs de la construction et du nettoyage), mais aussi les actionnaires/associés de sociétés de droit étranger qui sont assujetties à l'impôt belge des non-résidents.

La notion d'« associé actif » est donc définie de manière à ce point large qu'elle inclut aussi les sociétés constituées conformément au droit d'un État membre de l'Espace Économique Européen qui ont ouvert une succursale en Belgique.

⁴⁰ Voir en ce sens l'avis 73.545/1-2-4 donné le 4 mai 2023 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 4 juillet 2023, *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3372/001, pp. 22-35.

1.1. La question se pose de savoir si, et si oui comment, l'obligation de publier le nom et le prénom de certains associés/actionnaires via la Banque-carrefour des entreprises (ci-après : « BCE ») pour de telles sociétés est compatible avec l'obligation européenne de publicité pour les succursales de sociétés d'autres États membres, telle qu'elle figure aux articles 29 et 30 de la directive (UE) 2017/1132 du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2017 'relative à certains aspects du droit des sociétés'. Ces dispositions s'énoncent comme suit :

« Article 29

Publicité des actes et indications relatifs à une succursale

1. Les actes et indications concernant les succursales créées dans un État membre par une société ayant l'une des formes figurant à l'annexe II qui relève du droit d'un autre État membre sont publiés selon le droit de l'État membre dans lequel la succursale est située, conformément à l'article 16.

2. Lorsque les obligations en matière de publicité de la succursale sont différentes des obligations en matière de publicité de la société, les premières prévalent pour les opérations effectuées avec la succursale.

3. Les actes et indications visés à l'article 30, paragraphe 1, sont rendus publics au moyen du système d'interconnexion des registres. L'article 18 et l'article 19, paragraphe 1, s'appliquent mutatis mutandis.

4. Les États membres veillent à ce que les succursales disposent d'un identifiant unique permettant de les identifier sans équivoque dans le cadre des communications entre les registres au moyen du système d'interconnexion des registres. Cet identifiant unique comporte au moins des éléments permettant d'identifier l'État membre du registre, le registre national d'origine et le numéro de la succursale dans ce registre et, le cas échéant, des caractéristiques permettant d'éviter les erreurs d'identification.

Article 30

Actes et indications soumis à publicité

1. L'obligation de publicité visée à l'article 29 ne porte que sur les actes et indications suivants:

- a) l'adresse de la succursale;
- b) les activités de la succursale;
- c) le registre auprès duquel le dossier visé à l'article 16 est ouvert pour la société et le numéro d'immatriculation de celle-ci dans ce registre;
- d) la dénomination et la forme juridique de la société, ainsi que la dénomination de la succursale si elle ne correspond pas à celle de la société;
- e) la nomination, la cessation des fonctions, ainsi que l'identité des personnes qui ont le pouvoir d'engager la société à l'égard des tiers et de la représenter en justice:
 - en tant qu'organe de la société légalement prévu ou membres de tel organe, en conformité avec la publicité faite par la société selon l'article 14, point d),
 - en tant que représentants permanents de la société pour l'activité de la succursale, avec indication de l'étendue de leurs pouvoirs;
- f) la dissolution de la société, la nomination, l'identité et les pouvoirs des liquidateurs, ainsi que la clôture de liquidation, en conformité avec la publicité faite par la société selon l'article 14, points h), j) et k),

une procédure de faillite, de concordat ou une autre procédure analogue dont la société fait l'objet;

- g) les documents comptables, dans les conditions indiquées à l'article 31;
- la fermeture de la succursale.

2. L'État membre dans lequel la succursale a été créée peut prévoir la publicité, telle que visée à l'article 29:

a) d'une signature des personnes visées au paragraphe 1, points e) et f), du présent article;

b) de l'acte constitutif, et des statuts si ces derniers font l'objet d'un acte séparé, conformément à l'article 14, points a), b) et c), ainsi que des modifications de ces documents;

c) d'une attestation du registre visé au paragraphe 1, point c), du présent article concernant l'existence de la société;

d) d'une indication sur les sûretés grevant les biens de la société situés dans cet État membre, pour autant que cette publicité se rapporte à la validité de telles sûretés ».

L'article 30 de la directive précitée contient dès lors une liste de données qu'une succursale d'une société constituée en vertu du droit d'un autre État membre peut et doit faire figurer dans le registre de commerce. Cette liste provient de l'article 2, paragraphe 1, de la Onzième directive, et a été intégrée à l'occasion de la codification de certains aspects du droit européen des sociétés ⁴¹.

1.2. Dans l'arrêt *Inspire Art* du 30 septembre 2003, la Cour de justice de l'Union européenne a observé que la liste de données devant être inscrites dans le registre du commerce par une succursale d'une société constituée en vertu du droit d'un autre État membre, liste figurant à l'article 2, paragraphe 1, de la Onzième directive sur les sociétés, est limitative ⁴². Selon la Cour de Justice, l'article 2, paragraphe 1, de la Onzième directive sur les sociétés s'oppose en cela à une législation nationale, qui prévoit, à la charge de la succursale d'une société constituée en conformité avec la législation nationale d'un autre État membre, des obligations de publicité non prévues par la directive précitée ⁴³. Concrètement, la Cour de justice de l'Union européenne a estimé, entre autres, que l'inscription obligatoire, dans le registre allemand de commerce, de données relatives à l'actionnaire unique d'une société régie par le droit d'un autre État membre ayant une succursale allemande était contraire à l'article 2, paragraphe 1, de la Onzième directive sur les sociétés.

La similitude avec l'obligation en projet d'enregistrer le nom et le prénom de certains actionnaires dans la BCE n'est pas très éloignée, même si l'obligation se limite aux sociétés actives dans certains secteurs et si seuls les associés opérant en Belgique sur une base indépendante sont visés.

⁴¹ Onzième directive 89/666/CEE du Conseil du 21 décembre 1989 'concernant la publicité des succursales créées dans un État membre par certaines formes de société relevant du droit d'un autre État'.

⁴² C.J.U.E., 30 septembre 2003, affaire C-167/01, *Inspire Art*, ECLI:EU:C:2003:512, point 70.

⁴³ *Ibid.*, point 72. Cela vaut également pour l'article 30 de la directive (UE) 2017/1132 (voir les concl. av. gén. M. SZPUNAR, 14 octobre 2020, C-469/19, *All-in One Star*, ECLI:EU:C:2020:822. (par d'arrêt)).

1.3. Invité à fournir davantage d'explications à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes :

« Wij zien geen probleem op vlak van de overeenstemming met Richtlijn 2017/1132/EU. Ik verwijs in dit kader naar overweging 22 (De onderhavige richtlijn heeft geen enkele invloed op de openbaarmakingsverplichtingen waaraan bijkantoren op grond van andere bepalingen zijn gehouden, bijvoorbeeld die van sociaal recht wat betreft het recht op informatie van werknemers, fiscaal recht, of voor statistische doeleinden). van de Richtlijn en het feit dat de meldingsverplichting kadert in de strijd tegen sociale fraude zoals uitvoerig toegelicht in de Memorie. De Richtlijn beoogt de bescherming van derden te garanderen, dus in dat licht is de nieuwe meldingsverplichting voor werkend vennoten in een bijkantoor te rechtvaardigen ».

1.4. La réponse du délégué est pertinente et conforme à ce qu'a reconnu la Cour de Justice dans l'arrêt *Inspire Art* ⁴⁴. Il n'en reste pas moins que le régime ne peut aboutir que s'il se limite à une obligation de notification dans le cadre de la lutte contre la fraude sociale, et n'a pas en tant que tel d'effets sur la participation de sociétés étrangères à des relations juridiques en Belgique.

1.4.1. Compte tenu du caractère exhaustif de l'énumération à l'article 30 de la directive (UE) 2017/1132, aucune obligation de publicité supplémentaire ne peut être imposée aux sociétés, en vue de la protection des associés de cette société et des tiers, qui limiterait leur possibilité d'action en Belgique. Par conséquent, tout dépend de la manière dont la nouvelle obligation sera appliquée, ce qui n'est pas abordé dans l'avant-projet. Si l'avant-projet devait entraîner le refus ou la radiation de droit ou de fait de l'inscription de la société dans la BCE, ou devait rendre autrement plus difficile la participation de ces sociétés aux échanges commerciaux en raison du non-respect de la nouvelle obligation de publicité, le régime serait en contradiction avec l'article 30 de la directive (UE) 2017/1132, même si l'obligation de publicité poursuit un objectif légitime en dehors du cadre du droit des sociétés.

1.4.2. Si l'imposition d'une obligation de publicité s'inscrit cependant dans le cadre de la lutte contre la fraude sociale et ne donne pas lieu à ces conséquences, en ce que son application se limiterait à infliger l'amende visée à l'article 17bis, § 1^{er}ter, en projet, de l'arrêté royal n° 38, inséré par l'article 67 de l'avant-projet, on peut se rallier aux dires du délégué selon lesquels il s'agit d'une mesure au sens du considérant 22 de la directive (UE) 2017/1132 ⁴⁵. Étant donné que cette obligation implique toujours une limitation de la libre circulation pour des sociétés étrangères ayant une succursale en Belgique, il convient encore de justifier cette disposition par un motif impérieux d'intérêt général et il y a lieu que celle-ci soit proportionnée au but poursuivi. Compte tenu des montants raisonnables de cette amende administrative, on peut admettre que la mesure semble effectivement pouvoir se justifier par l'objectif de limiter la fraude sociale.

1.5. Le caractère urgent de la demande d'avis ne permet pas d'effectuer un examen plus approfondi de la question de savoir si le régime en projet viole l'obligation de publicité prévue à l'article 30 de la directive (UE) 2017/1132. Par conséquent, les auteurs de l'avant-projet

⁴⁴ C.J.U.E., 30 septembre 2003, affaire C-167/01, *Inspire Art*, ECLI:EU:C:2003:512, point 69.

⁴⁵ C.J.U.E., 30 septembre 2003, affaire C-167/01, *Inspire Art*, ECLI:EU:C:2003:512, point 69.

devront reconsidérer les dispositions en projet à la lumière des principes exposés ci-dessus, et faire figurer une justification suffisante pour la solution retenue dans l'exposé des motifs.

Section 1^{re} – Modifications de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants

Article 66

2. L'article 15/1, en projet, de l'arrêté royal n° 38 dispose que les donneurs d'ordre qui effectuent le paiement de tout ou partie du prix des travaux visés dans cet article, à un entrepreneur pour lequel, au moment du paiement, sur la base de la banque de données accessible au public, des dettes sociales ont été établies, sont tenus, lors du paiement, de retenir et de verser quinze pour cent du montant dont ils sont redevables, non compris la taxe sur la valeur ajoutée, à l'Institut national. Contrairement aux régimes prévus pour les dettes sociales aux articles 30*bis* et 30*ter* de la loi du 27 juin 1969 'révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs', la retenue visée n'est pas limitée au montant des dettes de l'entrepreneur ou du sous-traitant au moment du paiement ⁴⁶⁻⁴⁷.

2.1. Selon l'article 15/1, § 4, en projet, de l'arrêté royal n° 38, l'existence de dettes sociales doit être établie « sur base de la banque de données accessible au public », qui n'est pas définie davantage dans l'avant-projet.

Il est ressorti des réponses du délégué qu'est ainsi essentiellement visée la banque de données accessible au public qui a été créée par l'Office national de sécurité sociale, dont il est question à l'article 30*bis*, § 4, alinéa 6, de la loi précitée du 27 juin 1969 ⁴⁸.

Le fondement légal de la banque de données accessible au public est issu de l'article 30*bis*, § 4, alinéa 6, de la loi précitée du 27 juin 1969 ⁴⁹. Bien qu'aucune nouvelle banque de données ne soit créée, l'avant-projet prévoit cependant une application supplémentaire de celle-ci. Dans l'avis 42.591/1-2-3 des 28 et 29 mars 2007 ⁵⁰, la section de législation du Conseil d'État avait déjà émis une réserve concernant la compatibilité de l'accès à cette base de données avec le droit à la protection de la vie privée garanti notamment par l'article 22 de la Constitution, sans toutefois que cette question ait été examinée au fond.

⁴⁶ Articles 30*bis*, § 4, alinéa 3, et 30*ter*, § 4, alinéa 3, de la loi du 27 juin 1969.

⁴⁷ Voir aussi l'article 15/1, § 4, alinéa 3, en projet, de l'arrêté royal n° 38, selon lequel le Roi détermine le délai et les modalités de remboursement du solde éventuel qui dépasse les versements du montant des dettes sociales.

⁴⁸ Tel qu'il a été remplacé par l'article 55 de la loi-programme du 27 avril 2007.

⁴⁹ Tel qu'il a été remplacé par l'article 55 de la loi-programme du 27 avril 2007.

⁵⁰ Avis C.E. 42.591/1-2-3 des 28 et 29 mars 2007 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 27 avril 2007, *Doc. Parl.*, Chambre, 2006-07, n° 3058/1.

Depuis la création de la banque de données visée à l'article 30bis, § 4, alinéa 6, de la loi précitée du 27 juin 1969, le règlement général sur la protection des données⁵¹ est entré en vigueur, et le Conseil d'État ainsi que la Cour constitutionnelle ont précisé quels étaient les éléments essentiels qui devaient être réglés dans la loi elle-même, compte tenu du principe de légalité de l'article 22 de la Constitution, à savoir : 1°) les catégories de données traitées ; 2°) les catégories de personnes concernées ; 3°) la finalité poursuivie par le traitement ; 4°) les catégories de personnes ayant accès aux données traitées ; et 5°) le délai maximal de conservation des données⁵².

Il y a lieu d'examiner la disposition en projet à la lumière de cette observation.

2.2. Le délégué a confirmé tout d'abord que les données des débiteurs qui ont réglé leurs dettes sociales sont supprimées de la banque de données dès que le flux de données est modifié par l'Office national après la notification opérée conformément à l'article 15/1, § 3, en projet, de l'arrêté royal n° 38⁵³. Il conviendrait que cette précision ressorte plus clairement de l'avant-projet. Le délai de conservation est, en effet, un élément essentiel du principe de légalité de l'article 22 de la Constitution.

2.3. Interrogé quant aux autres garanties offertes afin d'éviter l'utilisation abusive des données contenues dans cette banque de données, le délégué a répondu :

« De databank, een webservice, wordt 'secure by design'-ontwikkeld door het RSVZ. De fluxen worden binnen de E-GOV 3.0 (een uniek sociaal zekerheidsplatform dat momenteel ontwikkeld wordt tussen (onder andere) de sociaal verzekeringsfondsen en het RSVZ) ontwikkeld en zijn GDPR-compliant.

Voor alle duidelijkheid: in de databank moet er op KBO-nummer gezocht worden opzoeken (er is dus geen lijst). Op dat ogenblik krijg je enkel informatie te zien OF de (onder)aannemer al dan niet schulden heeft.

Ter info, op www.checkinhoudingsplicht.be kan men reeds zien hoe de webservice er (ook) voor de sociale schulden als zelfstandige zal uitzien ».

Indépendamment des mérites techniques de la plateforme, il est très douteux que le régime à l'examen soit admissible à la lumière de l'article 22 de la Constitution et du droit de l'Union.

⁵¹ Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données)'.

⁵² Avis C.E. 68.936/AG du 7 avril 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 14 août 2021 'relative aux mesures de police administrative lors d'une situation d'urgence épidémique', observation 101 (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1951/001, p. 119). Voir également C.C., 10 mars 2022, n° 33/2022, B.13.1 ; C.C., 22 septembre 2022, n° 110/2022, B.11.2 ; C.C., 16 février 2023, n° 26/2023, B. 74.1 ; C.C., 17 mai 2023, n° 75/2023, B.55.2.1.

⁵³ Voir aussi le commentaire relatif à l'article 66 dans l'exposé des motifs : « Ce statut de débiteur sera à nouveau modifié par l'INASTI sur base du même flux de données dès qu'il apparaît que l'entrepreneur ou sous-traitant n'a plus de dettes sociales dans le cadre du statut social des travailleurs indépendants ».

2.3.1. Sur ce point, on peut tout d'abord faire référence à ce que la section de législation a encore observé dans le récent avis 72.429/1 ⁵⁴ :

« Au sujet de la publication générale des mesures disciplinaires imposées aux sportifs, le Conseil d'État, section législation – conformément à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle ⁵⁵ – a considéré qu'une accessibilité générale de ces données était disproportionnée par rapport à l'objectif poursuivi et, en tant que telle, contraire à l'article 22 de la Constitution. Dans ce contexte, la section de législation a suggéré de prévoir une possibilité de contact pour les organisateurs de compétitions sportives, leur permettant de demander de telles données ⁵⁶. Toutefois, il semble très douteux que l'on puisse en conclure que le régime proposé – qui prévoit également que les données à caractère personnel en question ne seront communiquées qu'à la demande préalable du donneur d'ordre ou de l'employeur – soit acceptable au regard de l'article 22 de la Constitution.

L'article 22, alinéa 1^{er}, de la Constitution et l'article 8 de la CEDH n'excluent pas une ingérence de l'autorité publique dans le droit au respect de la vie privée, mais ils exigent que cette ingérence soit prévue dans une disposition législative suffisamment précise, réponde à un besoin social impérieux et soit proportionnée à l'objectif légitime poursuivi. Ces dispositions engendrent en outre l'obligation positive pour l'autorité publique de prendre des mesures visant à garantir un respect effectif de la vie privée et familiale, même dans le cadre des relations entre individus ⁵⁷.

Consécutivement à l'article 37/2, proposé, de la loi du 12 avril 1965, chaque donneur d'ordre et chaque employeur pourra vérifier si un employeur donné est connu pour l'un des faits mentionnés aux 1^o à 4^o de cette disposition. Dans ce cadre, il n'est pas requis que la partie qui demande les données fasse valoir un quelconque intérêt à cet effet, de sorte que ces données peuvent être partagées avec un cercle très large d'acteurs. Il ne ressort pas suffisamment de la mention, figurant dans les développements, selon laquelle '[s]i un employeur déterminé est connu des services d'inspection pour avoir gravement enfreint la législation sociale, il convient en outre d'en informer les donneurs d'ordre et les employeurs avant qu'ils ne signent un contrat avec lui' qu'une publication aussi large soit nécessaire pour atteindre l'objectif du législateur ».

2.3.2. La concrétisation de la fonction de recherche, qui n'est toutefois pas précisée dans l'avant-projet, vise, ainsi qu'il ressort également des explications du délégué, à limiter quelque peu les *fishing expeditions* (pêche aux renseignements) totalement arbitraires. Il n'est cependant pas requis que la personne qui fait les recherches dans la banques de données accessible au public fasse valoir un quelconque intérêt à cet égard, et ses possibilités de recherche ne sont pas non plus limitées d'une quelconque manière.

⁵⁴ Avis C.E. 72.429/1 du 23 août 2023 sur une proposition de loi 'contenant des dispositions contre le dumping social', observation 11.5 (*Doc. parl.*, Chambre, 2019, n° 122/4).

⁵⁵ *Note de bas de page 33 de l'avis cité* : C.C., 19 janvier 2005, n° 16/2005, B.6.1 et B.6.2.

⁵⁶ *Note de bas de page 34 de l'avis cité* : Avis C.E. 56.658/3 du 23 octobre 2014 sur un avant-projet devenu le décret du 19 décembre 2014 'houdende aanpassing van het Antidopingdecreet van 25 mei 2012 aan de Code 2015', observation 6.3.3 (*Doc. parl.*, Parl. fl., 2014-15, n° 161/1).

⁵⁷ *Note de bas de page 35 de l'avis cité* : CEDH, 27 octobre 1994, *Kroon e.a. c. Pays-Bas*, § 31; C.C., 30 mars 2023, n° 56/2023, B.3.4.

Si l'on peut admettre que la lutte contre la fraude sociale constitue un objectif légitime qui peut justifier des restrictions du droit à la vie privée, force est de constater que cet objectif n'apparaît pas comme étant une finalité du traitement des données dans l'avant-projet, et ce au mépris du principe de légalité de l'article 22 de la Constitution. En outre, dès lors que les données sont mises à la disposition du grand public – qui, selon l'article 15/1, § 5, en projet, de l'arrêté royal n° 38 ne tombe même pas dans le champ d'application de la disposition en projet et qui peut aussi consulter ces données en dehors du cadre des objectifs poursuivis par la disposition en projet –, l'avant-projet est incompatible avec le principe de minimisation, au sens de l'article 5, paragraphe 1, c), du règlement général sur la protection des données. À cet égard, on peut de surcroît renvoyer aux objections constitutionnelles que la Cour de Justice a exprimées directement sur la base des articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne au sujet d'un régime de publicité analogue en ce qui concerne l'informations sur les bénéficiaires effectifs ⁵⁸.

2.4. Le régime en projet devrait être adapté à la lumière de ces observations et complété par un cadre plus robuste pour le traitement de données à caractère personnel ⁵⁹.

On pourrait profiter de cette occasion pour soumettre également l'article 30bis, § 4, de la loi du 27 juin 1969 à un examen complémentaire opéré au regard du règlement général sur la protection des données et du principe de légalité de l'article 22 de la Constitution.

Article 67

3.1. L'article 17bis, § 1^{er}quinquies, en projet, de l'arrêté royal n° 38 dispose que le donneur d'ordre ou l'entrepreneur n'ayant pas respecté l'obligation de versement visée à l'article 15/1, § 4, en projet, du même arrêté, peut se voir infliger une amende administrative égale au « montant visé à l'article 15/1, § 4 », en projet. L'exposé des motifs indique, d'une part, que « [l]e montant de l'amende administrative est égal au montant que le donneur d'ordre ou l'entrepreneur a omis de retenir au moment du paiement des travaux suite à l'obligation de retenue » (commentaires relatifs au chapitre 1^{er} du titre 5) et, d'autre part, dans l'analyse de l'article 67, que « [l]e montant de l'amende administrative est égal au montant que le donneur d'ordre ou l'entrepreneur devait retenir en vertu de son obligation de retenue ». Ce point ressortirait plus clairement s'il était fait référence au « montant à retenir conformément à l'article 15/1, § 4 ».

Par conséquent, si un paiement partiel a été effectué par erreur ⁶⁰, l'amende imposée au donneur d'ordre ou à l'entrepreneur sera aussi égale au montant intégral de l'article 15/1, § 4, en projet, de l'arrêté royal n° 38.

⁵⁸ CJUE, 22 novembre 2022, affaires jointes C-37/20 et C-601/20, *WM et SOVIM c. Luxembourg Business Registers*, ECLI:EU:C:2022:912.

⁵⁹ Il faudra donc recueillir l'avis de l'Autorité de protection des données sur ce cadre, conformément à l'article 36, paragraphe 4, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données)', combiné avec l'article 57, paragraphe 1, c), et le considérant 96 de ce règlement.

3.2. Interrogé quant à la prévisibilité et à la proportionnalité d'une telle sanction administrative, qui ne prévoit pas de plafond pour le montant de l'amende, le délégué a répondu ce qui suit :

« Het invoeren van een maximumbedrag zou ertoe kunnen leiden dat de opgelegde geldboete lager ligt dan het bedrag bedoeld in artikel 15/1, § 4 (= het bedrag van de inhouding). Indien de geldboete lager zou liggen dan het in te houden bedrag, kan dit aanleiding geven tot misbruiken/wetsontduiking (bijvoorbeeld: afspraken tussen de opdrachtgever en de aannemer om de inhoudingsplicht niet na te leven, waarbij de aannemer dan het bedrag van de boete, die lager ligt dan het in te houden bedrag, aan de opdrachtgever (terug)betaalt). Dit is 'voordeliger' voor de aannemer. Dergelijke gevolgen/praktijken zijn uiteraard niet wenselijk.

In tegenstelling tot de boetes gekoppeld aan de niet-naleving van de registratieplicht van werkend vennoten en helpers (bedoeld in de nieuw in te voeren artikelen 23bis/1 en 23bis/2 van het koninklijk besluit nr. 38), is er geen sprake van een 'minimumbedrag' bij de boete gekoppeld aan de niet-naleving van de inhoudingsplicht. Het betreft immers telkens een ander bedrag, afhankelijk van het factuurbedrag. Evenwel speelt wel nog steeds artikel 17bis, § 2, derde lid en verder van het koninklijk besluit nr. 38 met betrekking tot de mogelijkheid tot het verlenen van geheel of gedeeltelijk uitstel van de tenuitvoerlegging van de betaling van de geldboete. Op basis van die bepaling behoudt de bevoegde ambtenaar dus wel degelijk een discretionaire beoordelingsbevoegdheid bij het opleggen van de geldboete voor niet-naleving inhoudingsplicht ».

Cette justification ne convainc pas.

3.2.1. Le constat selon lequel l'introduction d'un plafond pourrait avoir pour conséquence que l'amende soit inférieure au montant à retenir conformément à l'article 15/1, § 4, en projet, de l'arrêté royal n° 38 (voir toutefois également le point 3.2.3) ne justifie pas pour autant que l'on prévoie une peine dont le degré peut être disproportionné et qui dépend entièrement du prix des travaux à effectuer par l'entrepreneur ou le sous-traitant. Le montant de l'amende ne remplace pas non plus l'obligation de retenir les montants prescrits, de sorte que cette obligation subsiste même après l'infliction de la sanction administrative, de sorte que l'entreprise ne peut pas, en principe, être gagnante si elle n'effectue pas les retenues immédiatement.

Si le choix d'associer le montant de l'amende au montant de l'obligation de retenue est maintenu, il faudra en tout cas déterminer un plafond.

3.2.2. En outre, le fonctionnaire compétent ne peut appliquer l'article 17bis, § 2, alinéa 3, de l'arrêté royal n° 38 pour réduire l'amende administrative sous le montant minimum de l'amende s'il existe des circonstances atténuantes, dès lors que cette disposition ne renvoie qu'au premier paragraphe de cet article et ne concerne donc pas les dispositions nouvellement

⁶⁰ Voir aussi au point 2. Étant donné qu'il n'est pas prévu de limiter l'obligation de retenue aux dettes sociales de l'entrepreneur ou du sous-traitant, il pourrait même arriver que des donneurs d'ordre/entrepreneurs qui sont tenus par l'obligation de retenue retiennent et versent un montant égal ou supérieur au total des dettes sociales de l'entrepreneur ou du sous-traitant, mais ne respectent pas leurs obligations, car quel que soit le montant des dettes sociales, ils devront toujours retenir et verser à l'Institut national quinze pour cent du montant dû par eux à l'entrepreneur ou au sous-traitant. Un éventuel excédent n'est reversé que plus tard à l'entrepreneur ou au sous-traitant, conformément à l'article 15/1, § 4, alinéa 3, en projet, de l'arrêté royal n° 38.

insérées⁶¹. Il pourra uniquement accorder, en tout ou en partie, le sursis à l'exécution du paiement de l'amende, conformément à l'article 17bis, § 2, alinéa 3.

En limitant le pouvoir d'appréciation du fonctionnaire compétent à l'infliction de l'amende intégrale ou à son sursis (partiel) en cas de constatation du non-respect de l'obligation de retenue, on restreint les possibilités du fonctionnaire compétent d'individualiser suffisamment le degré de la peine et d'infliger une amende jugée appropriée compte tenu de la gravité des faits et des circonstances concrètes de l'affaire.

La décision d'infliger une amende administrative peut toutefois faire l'objet d'un recours suspensif devant le tribunal du travail, conformément à l'article 17quater, alinéa 1^{er}, de l'arrêté royal n° 38. Conformément à l'article 17bis, § 2, alinéa 2, celui-ci pourra en principe tenir compte des circonstances atténuantes pour alléger le montant de l'amende.

3.2.3. Enfin, il faut veiller à ce que les abus et fraudes à la loi, redoutés par le délégué, constituent des infractions supplémentaires susceptibles d'être sanctionnées. Conformément à l'article 235, alinéa 1^{er}, lu en combinaison avec l'article 101, du Code pénal social du 6 juin 2010, l'infraction 'escroquerie en droit pénal social'⁶² est punie d'un emprisonnement de six mois à trois ans et d'une amende pénale de 600 à 6000 euros ou de l'une de ces peines seulement, soit d'une amende administrative de 300 à 3000 euros. En cas de poursuites pénales, la confiscation spéciale sera aussi prononcée⁶³.

Articles 70 et 71⁶⁴

4. Les articles 23bis/1, alinéa 2, et 23bis/2, alinéa 2, en projet, de l'arrêté royal n° 38 habilite le Roi à étendre, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, les obligations d'enregistrement et de mise à jour dans la BCE des informations concernant les associés actifs et les aidants, respectivement, aux sociétés qui exercent des activités dans des secteurs autres que ceux pour lesquels l'obligation est prévue dans l'avant-projet.

4.1. Conformément à l'article 22 de la Constitution, le respect du principe de légalité formelle s'applique à tout traitement de données à caractère personnel et, plus généralement, à toute ingérence dans le droit au respect de la vie privée. En réservant au législateur compétent le

⁶¹ En outre, il y a lieu de fournir une justification suffisante pour cette différence de traitement dans l'exposé des motifs. Étant donné la possibilité pour le tribunal du travail de prendre de toute façon en considération les circonstances atténuantes en appel, la question se pose de savoir s'il ne s'agit pas plutôt d'un oubli.

⁶² L'infraction étant définie comme suit « quiconque, dans le but, soit d'obtenir ou de faire obtenir, de conserver ou de faire conserver un avantage social indu, soit de ne pas payer ou de ne pas faire payer de cotisations, d'en payer moins ou d'en faire payer moins que celles dont il ou autrui est redevable, a fait usage de faux noms, de faux titres ou de fausses adresses, ou a utilisé tout autre acte frauduleux pour faire croire à l'existence d'une fausse personne, d'une fausse entreprise, d'un accident fictif ou de tout autre événement fictif ou pour abuser d'une autre manière de la confiance ».

⁶³ Articles 42 et 43 du Code pénal.

⁶⁴ Ces observations sont formulées sous réserve de ce qui a été exposé dans l'observation générale au sujet de la compatibilité de la mention obligatoire du nom des associés actifs et aidants dans la BCE avec la directive (UE) 2017/1132 du Parlement européen et du Conseil du 14 juin 2017 en ce qui concerne certains aspects du droit des sociétés.

pouvoir de fixer dans quels cas et à quelles conditions il peut être porté atteinte au droit au respect de la vie privée, l'article 22 de la Constitution garantit à tout citoyen qu'aucune ingérence dans l'exercice de ce droit ne peut avoir lieu qu'en vertu de règles adoptées par une assemblée délibérante, démocratiquement élue. Une délégation à un autre pouvoir n'est toutefois pas contraire au principe de légalité, pour autant que l'habilitation soit définie de manière suffisamment précise et porte sur l'exécution de mesures dont les « éléments essentiels » sont fixés préalablement par le législateur ⁶⁵.

Par conséquent, les « éléments essentiels » des traitements de données à caractère personnel doivent être fixés dans la loi elle-même. À cet égard, la section de législation considère que, quelle que soit la matière concernée, constituent, en principe, des 'éléments essentiels' les éléments suivants : 1°) les catégories de données traitées ; 2°) les catégories de personnes concernées ; 3°) la finalité poursuivie par le traitement ; 4°) les catégories de personnes ayant accès aux données traitées ; et 5°) le délai maximal de conservation des données » ⁶⁶.

4.2. Dès lors que les catégories de personnes concernées doivent être considérées comme un élément essentiel du traitement de données à caractère personnel, l'extension du champ d'application personnel du régime ne peut être déléguée automatiquement.

Section 2 – Modifications du Code de droit économique

5. Cette section n'appelle pas d'autres observations que celles formulées dans l'observation générale relative à ce chapitre.

Section 3 – Entrée en vigueur et dispositions transitoires

6. Cette section n'appelle aucune observation supplémentaire.

CHAPITRE 2 – BIEN-ÊTRE MENTAL AU TRAVAIL POUR LES TRAVAILLEURS INDÉPENDANTS

Section 1^{re} – Modification de l'arrêté royal n° 38 organisant le statut social des travailleurs indépendants

Article 80

7. L'article 20, § 2bis/1, alinéa 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal n° 38 dispose qu'un « certain nombre de services minimaux doivent être garantis » (« dienen te worden ingevuld ») par les caisses d'assurance sociale visées au paragraphe 1^{er} et la Caisse nationale auxiliaire visée

⁶⁵ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle : voir notamment C.C., 18 mars 2010, n° 29/2010, B.16.1 ; C.C., 20 février 2020, n° 27/2020, B.17.

⁶⁶ Avis C.E. 68.936/AG du 7 avril 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 14 août 2021 'relative aux mesures de police administrative lors d'une situation d'urgence épidémique', observation 101 (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1951/001, p. 119). Voir également C.C., 10 mars 2022, n° 33/2022, B.13.1 ; C.C., 22 septembre 2022, n° 110/2022, B.11.2 ; C.C., 16 février 2023, n° 26/2023, B. 74.1 ; C.C., 17 mai 2023, n° 75/2023, B.55.2.1.

au paragraphe 3. Seuls les services visés à l'article 20, § 2bis/1, alinéa 2, 1°, 4° et 5°, en projet, de l'arrêté royal n° 38 sont obligatoires « pour toutes les caisses ».

7.1. À la question de savoir s'il en découle que les services visés aux 2° et 3° doivent être fournis par au moins un prestataire, mais que les caisses d'assurances sociales et la Caisse nationale auxiliaire peuvent convenir entre elles qui prend en charge ces services en définitive, le délégué a répondu ce qui suit :

« Neen, dit is niet correct. De diensten bedoeld in 1°, 4° en 5° moeten door alle sociale verzekeringsfondsen worden ingericht (minimale verplichting voor alle fondsen). Elk sociaal verzekeringsfonds heeft dan nog de keuze om ook de diensten bedoeld in 2° en/of 3° aan te bieden (facultatief). Het komt aan elk sociaal verzekeringsfonds zelf toe om te beslissen of ze die diensten onder 2° en/of 3° zullen aanbieden. Het is niet wettelijk verplicht dat er minstens één sociaal verzekeringsfonds de diensten bedoeld in 2° en 3° moet aanbieden ».

7.2. Dans un souci de sécurité juridique, la disposition en projet sera reformulée de façon à ce qu'il ressorte plus clairement qu'il n'est pas obligatoire de proposer les services visés aux 2° et 3°.

Section 2 – Modifications de la loi du 18 avril 2017 portant réforme du financement de la sécurité sociale

Section 3 – Entrée en vigueur

Ces sections n'appellent aucune observation.

TITRE 6 – ÉCONOMIE

CHAPITRE UNIQUE – MODIFICATIONS DU CODE DE DROIT ÉCONOMIQUE

Section 1^{ère} – Modification du livre I du Code de droit économique

Dans un souci de cohérence et de clarté, il serait utile d'insérer dans la loi du 7 mai 1999 'sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs' une référence à la procédure particulière introduite par l'avant-projet dans le Code de droit économique à l'égard de l'exploitation illégale d'un jeu de hasard en ligne.

Section 2 – Modifications du livre XVII du Code de droit économique

Article 85

Dès lors que la notion d'« exploitation illégale d'un jeu de hasard en ligne » est définie par l'article I.21/1 en projet du Code de droit économique et que cette définition fait référence à l'exploitation sans licence supplémentaire prévue par l'article 25 de la loi du 7 mai 1999, il convient d'utiliser cette notion d'« exploitation illégale d'un jeu de hasard en

ligne » dans l'article XVII.34/1, § 6/1, alinéa 1^{er}, en projet du Code de droit économique. Cette disposition sera dès lors réécrite comme suit :

« Le président du tribunal de l'entreprise fait droit à la demande s'il constate l'existence d'une exploitation illégale d'un jeu de hasard en ligne ».

TITRE 7 – TRAVAIL

CHAPITRE 1^{ER} – ENREGISTREMENT DES PRÉSENCES POUR LES ACTIVITÉS DE DÉMÉNAGEMENT

CHAPITRE 2 – RESPONSABILITÉ SOLIDAIRE POUR LES COTISATIONS SOCIALES

CHAPITRE 3 – ENTRÉE EN VIGUEUR

Il est renvoyé à l'observation formulée sur la recevabilité de la demande d'avis.

CHAPITRE 4 – L'UTILISATION DE LA CAISSE ENREGISTREUSE

Article 111

1. Dans l'intitulé du chapitre 4 ainsi que dans l'intitulé et à l'alinéa 1^{er} de l'article 137/7, en projet, du Code pénal social, on remplacera les mots « la caisse enregistreuse » (de geregistreerde kassa) par les mots « le système de caisse enregistreuse » (het geregistreerde kassasysteem). Non seulement cette dernière notion est plus large que la notion de « caisse enregistreuse », mais elle est aussi davantage conforme à la terminologie employée dans l'arrêté royal du 30 décembre 2009 'fixant la définition et les conditions auxquelles doit répondre un système de caisse enregistreuse dans le secteur horeca' ⁶⁷.

2. À l'article 137/7, alinéa 2, en projet, du Code pénal social, il est fait mention d'une infraction qui est commise « sciemment et volontairement » (« wetens en willens »). Dans la mesure où le nouveau livre 1 du Code pénal considère l'intention comme un élément moral et utilisera la notion « intentionnellement » ⁶⁸, il est préférable de déjà tenir compte de cette notion et de remplacer les mots « sciemment et volontairement » par le mot « intentionnellement » à l'article 137/7, alinéa 2, en projet, du Code pénal social.

⁶⁷ La « caisse enregistreuse » peut être considérée comme faisant partie de la notion plus large de « système de caisse enregistreuse » tel que défini à l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 30 décembre 2009.

⁶⁸ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-23, n^{os} 55-3374/1 et 3375/1, 416.

CHAPITRE 5 – RÉDUCTION GROUPE-CIBLE RÉDUCTION COLLECTIVE DU TEMPS DE TRAVAIL

Article 113

Il découle de l'article 113 de l'avant-projet que l'article 112 entre en vigueur le 1^{er} janvier 2024 et qu'il s'appliquera aux réductions du temps de travail introduites à partir du 1^{er} novembre 2023. Dans un souci de clarté, il convient de noter que l'employeur ne pouvant prétendre à une réduction qu'à partir du trimestre suivant celui de l'introduction de la réduction du temps de travail, l'article 113 de l'avant-projet ne s'appliquera pas aux faits, actes et situations qui sont déjà définitifs au moment de l'entrée en vigueur, de sorte qu'il n'y aura pas de rétroactivité à cet égard.

CHAPITRE 6 – COTISATION D'ACTIVATION

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

TITRE 8 – PERSONNES HANDICAPÉES

CHAPITRE UNIQUE – MODIFICATION DE LA LOI DU 27 FÉVRIER 1987 RELATIVE AUX ALLOCATIONS AUX PERSONNES HANDICAPÉES

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

TITRE 9 – SANTÉ

CHAPITRE 1^{ER} – MÉDICAMENTS

Section 1^{ère} – Réforme des mesures d'économies appliquées aux spécialités pharmaceutiques remboursables

Article 120

La concordance des versions linguistiques de l'article 35^{ter}, § 3, alinéa 3, 1^{ère} phrase, en projet, de la loi 'relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités', coordonnée le 14 juillet 1994 (article 120, 11°, de l'avant-projet), sera rétablie.

Section 2 – Tarification par unité

Article 134

L'article 37, § 3/3, de la loi coordonnée du 14 juillet 1994 précitée, dispose actuellement :

« § 3/3. Pour les médicaments visés à l'article 34, alinéa 1^{er}, 5°, a), b) et c), qui sont dispensés à des bénéficiaires qui séjournent dans des maisons de repos et de soins et des centres de soins de jour, agréés par les autorités compétentes, ou dans des maisons de

repos pour personnes âgées ou des centres de court séjour, agréés par l'autorité compétente, ou dans les institutions qui, sans être agréées comme maisons de repos, constituent le domicile ou la résidence commune des personnes âgées, et qui répondent aux conditions fixées par le Roi, le Roi peut prévoir des règles particulières pour l'intervention de l'assurance soins de santé et l'intervention personnelle des bénéficiaires.

Pour le coût des médicaments susvisés, aucun montant autre que l'intervention personnelle fixée par le Roi ne peut être porté en compte aux bénéficiaires ».

L'article 134 de l'avant-projet vise à insérer entre les deux alinéas de ce paragraphe 3/3, un nouvel alinéa rédigé comme suit :

« Le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, aux conditions et modalités qu'il détermine, étendre à d'autres catégories de bénéficiaires les règles particulières relatives à l'intervention de l'assurance soins de santé et à la part personnelle des bénéficiaires ».

Le commentaire de cette disposition en précise la portée dans les termes suivants :

« La présente disposition prévoit la possibilité de prévoir des règles de remboursement spécifiques pour les spécialités pharmaceutiques. Il s'agit plus précisément de la tarification par unité. Actuellement, ce pouvoir du Roi est limité aux bénéficiaires qui séjournent dans des maisons de repos et de soins et dans des centres de soins de jour, ou dans des maisons de repos pour personnes âgées ou des centres de court séjour, agréés par les autorités compétentes, ou dans des institutions qui, sans être agréées comme maisons de repos, constituent le domicile ou la résidence commune des personnes âgées, et qui répondent aux conditions fixées par le Roi.

Cette modification vise à étendre la possibilité pour le Roi de prévoir de telles règles spécifiques de remboursement aux autres catégories de bénéficiaires. En particulier, cela permettra de fixer des règles spécifiques de remboursement pour la délivrance par unité de spécialités pharmaceutiques par un pharmacien à bénéficiaire, qu'il réside ou non dans l'institution susmentionnée. Le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, fixer les conditions et modalités de cette tarification par unité (par exemple, limitation à certaines catégories de spécialités pharmaceutiques) ».

L'habilitation donnée au Roi par l'article 37, § 3/3, alinéa 2, en projet (article 134 de l'avant-projet), est cependant définie dans des termes trop larges pour être admissible dans une matière réservée à la loi par l'article 23, alinéas 2 et 3, 2°, de la Constitution.

L'habilitation sera revue, à la lumière du commentaire de l'article 134, afin d'en délimiter la portée ⁶⁹.

Section 3 – Cotisations sur le chiffre d'affaires

Cette section n'appelle aucune observation.

⁶⁹ En ce sens, voir l'avis 69.279/1-2-4 donné le 3 mai 2021 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 21 juin 2021 (observation particulière n° 1.8 formulée à propos de l'article 6 de l'avant-projet) (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 55-1974/001, p. 52).

Section 4 – Contribution sur le marketing

Cette section n'appelle aucune observation.

Section 5 – Modulation des taxes pharmaceutiques INAMI

Article 139

Dans son avis 72.474/1-2-3-4, donné le 10 novembre 2022 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 26 décembre 2022, la section de législation a formulé l'observation suivante :

« L'article 70 de l'avant-projet tend à compléter l'article 191^{quinquies}, alinéa 7, de la loi coordonnée du 14 juillet 1994 et les articles 71 à 75 ont pour objet de déroger à l'arrêté royal du 29 mars 2019 'déterminant les conditions d'octroi et les modalités de mise en œuvre d'un régime d'aide financé à partir des cotisations sur le chiffre d'affaires des spécialités pharmaceutiques, prévu par l'article 191^{quinquies} de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994'.

Il résulte de ces dispositions légale et réglementaires qu'elles entendent s'inscrire dans le cadre du règlement (UE) 651/2014 de la Commission du 14 juin 2014 'déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité' (connu sous le nom de règlement général d'exemption par catégorie, en abrégé RGEC) ⁷⁰.

Cependant, selon l'avis du 25 octobre 2022 donné par l'Inspectrice générale des Finances, les articles 70 à 76 ont pour objet de prolonger une aide d'État dont le dispositif se distingue de celui qui était en place jusqu'en 2021 non seulement dans sa temporalité (régime institué en fin d'année 2022) mais aussi dans ses modalités (les articles 71 à 75 sont conçus comme dérogeant à l'arrêté royal du 29 mars 2019).

En application de l'article 3 du RGEC, si ce nouveau régime d'aide remplit toutes les conditions prévues au chapitre I, ainsi que les conditions spécifiques prévues à son chapitre III pour la catégorie d'aide concernée (en l'espèce, il s'agit d'une aide octroyée aux entreprises pharmaceutiques qui en font la demande si elles démontrent que celle-ci conduira à augmenter leurs investissements en matière de recherche, de développement et d'innovation en Belgique dans le secteur des médicaments à usage humain), il est compatible avec le marché intérieur au sens de l'article 107, paragraphes 2 ou 3, du traité et est exempté de l'obligation de notification prévue à l'article 108, paragraphe 3, du traité.

Une notification à la Commission européenne est recommandée s'il n'est pas certain que ce soit le cas ».

Cette observation vaut également, *mutatis mutandis*, pour l'article 139 de l'avant-projet examiné.

⁷⁰ Note de bas de page n° 29 de l'avis cité : Pour le règlement général d'exemption par catégorie (en abrégé le RGEC), voir <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/FR/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014R0651&from=FR>.

CHAPITRE 2 – SOINS DE SANTÉ

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

CHAPITRE 3 – SPF SANTÉ PUBLIQUE, SÉCURITÉ DE LA CHAÎNE ALIMENTAIRE ET ENVIRONNEMENT

Section 1^{re} – Modifications de la loi du 24 janvier 1977 relative à la protection de la santé des consommateurs en ce qui concerne les denrées alimentaires et les autres produits

Comme il a été observé ci-dessus, la demande d'avis à donner dans un délai de cinq jours ouvrables est irrecevable en ce qui concerne cette section. Ses dispositions ne sont donc pas examinées.

Section 2 – Modification de la loi du 22 décembre 2009 instaurant une réglementation relative à l'interdiction de fumer dans certains lieux et à la protection de la population contre la fumée du tabac

Comme il a été observé ci-dessus, la demande d'avis à donner dans un délai de cinq jours ouvrables est irrecevable en ce qui concerne cette section. Ses dispositions ne sont donc pas examinées.

Section 3 – Modification de la loi du 9 décembre 2019 portant création d'un Fonds Blouses blanches

Cette section n'appelle aucune observation.

CHAPITRE 4 – SUBVENTIONS POUR LE PLASMA D'APHÉRÈSE

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

CHAPITRE 5 – FINANCEMENT DE L'AGENCE FÉDÉRALE DES MÉDICAMENTS ET DES PRODUITS DE SANTÉ (AFMPS)

Section 1^{re} – Modifications à (lire : de) la loi du 20 juillet 2006 relative à la création et au fonctionnement de l'Agence fédérale des médicaments et des produits de santé

Observations générales

1.1. Dans la mesure où les articles 150 à 170 de l'avant-projet ou des parties de ceux-ci concernent des contributions ou rétributions relatives à des dispositifs médicaux ou à des dispositifs médicaux de diagnostic *in vitro*, il convient de relever l'article 111, paragraphe 2, du

règlement (UE) 2017/745 ⁷¹, qui implique que les États membres informent la Commission et les autres États membres, au moins trois mois avant leur mise en place, de la structure et du montant des redevances, qu'ils peuvent, conformément au paragraphe 1 du même article, prélever pour les activités prévues par le règlement. L'article 104, paragraphe 2, du règlement (UE) 2017/746 ⁷² contient une disposition similaire.

Le délégué a fait savoir que cette notification a été faite le 6 novembre 2023. Cela signifie que les dispositions à adopter peuvent être « mises en place » (lire : sanctionnées par le Roi) au plus tôt le 6 février 2024, du moins dans la mesure où elles concernent des contributions ou rétributions relatives à des dispositifs médicaux ou à des dispositifs médicaux de diagnostic *in vitro*, dès lors qu'il faut tenir compte du délai précité de trois mois.

1.2. De même, dans la mesure où les dispositions en projet concernent des contributions ou rétributions relatives à des dispositifs médicaux ou à des dispositifs médicaux de diagnostic *in vitro*, il convient de se référer à la condition, inscrite à l'article 111, paragraphe 1, du règlement (UE) 2017/745, selon laquelle le prélèvement par les États membres d'une redevance pour les activités liées aux dispositifs médicaux prévues par le règlement n'est possible que si « le montant de celle-ci [est] fixé de manière transparente et conformément au principe de couverture des coûts ». L'article 104, paragraphe 1, du règlement (UE) 2017/746 contient une condition analogue en ce qui concerne les dispositifs médicaux de diagnostic *in vitro*.

Il est satisfait à l'exigence de transparence puisque les redevances en projet seront déterminées par un dispositif légal publié au Moniteur belge et par conséquent accessible à tous les intéressés.

Quant à savoir s'il est effectivement satisfait à l'exigence de couverture des coûts, le Conseil d'État n'est pas en mesure de procéder à cette appréciation dès lors qu'il n'a pas connaissance des éléments de fait nécessaires en la matière et vu le délai très limité qui lui est imparti pour donner le présent avis ⁷³.

Dans la mesure où il s'agit de redevances, l'exigence de couverture des coûts s'inscrit d'ailleurs dans le droit fil de l'exigence de droit interne en matière de redevances, à savoir qu'elles doivent constituer une rémunération pécuniaire pour un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément, et qu'elles doivent présenter un caractère

⁷¹ Règlement (UE) 2017/745 du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2017 'relatif aux dispositifs médicaux, modifiant la directive 2001/83/CE, le règlement (CE) n° 178/2002 et le règlement (CE) n° 1223/2009 et abrogeant les directives du Conseil 90/385/CEE et 93/42/CEE'.

⁷² Règlement (UE) 2017/746 du Parlement européen et du Conseil du 5 avril 2017 'relatif aux dispositifs médicaux de diagnostic *in vitro* et abrogeant la directive 98/79/CE et la décision 2010/227/UE de la Commission'.

⁷³ En tout état de cause, il convient de formuler une réserve dans la mesure où le coût de l'investigation clinique non commerciale et des études des performances non commerciales serait imputé, par le biais des redevances, sur l'investigation clinique commerciale et sur les études des performances commerciales, étant donné que la couverture des coûts ne peut pas purement et simplement être appréciée au niveau du secteur des essais cliniques et études des performances, plutôt qu'au niveau du promoteur individuel.

purement indemnitaire, de sorte qu'un rapport raisonnable doit exister entre le coût ou la valeur du service fourni et le montant dû par le redevable ⁷⁴.

2.1. L'article 150 de l'avant-projet étend les notions de promoteur d'une investigation clinique non commerciale, d'études des performances non commerciales et d'essais cliniques non commerciaux aux hautes écoles et à l'équivalent de celles-ci dans d'autres États membres. Pour les institutions sans but lucratif dont l'objet social est principalement axé sur la recherche, l'exigence d'agrément ⁷⁵ est omise.

À la question de savoir si les dispositions en projet ont été notifiées comme aide d'État potentielle en vertu de l'article 108, TFUE, le délégué a répondu ce qui suit :

« Er is geen aanmelding gebeurd, deze worden niet gezien als staatssteun.

(...)

- Hogescholen: ook hier moet worden geoordeeld dat er geen sprake is van een economische activiteit, net zoals dit betoogd werd voor universiteiten. De argumentatie is mutatis mutandis identiek en kan worden hernomen.

- Instellingen zonder winstoogmerk worden niet toegevoegd – er wordt slechts afgestapt van de voorafgaande noodzaak tot erkenning. Algemeen genomen blijven de voorwaarden hetzelfde, het moet een instelling zonder winstoogmerk zijn die, als één van de hoofddoelen, wetenschappelijk onderzoek beoogt. (...) – enkel de erkenning komt te vervallen en wordt vervangen door een ad hoc check.

Ook hier moet worden betoogd dat er geen economische activiteit wordt uitgeoefend, zeker gelet op het feit dat de twee bijkomende voorwaarden (1. de houder van het octrooi van het product waarop de studie, proef, etc. betrekking heeft, mag niet de opdrachtgever zijn en 2. de opdrachtgever moet de intellectuele eigendomsrechten uitoefenen op het concept van de proef of studie, de uitvoering ervan en de wetenschappelijke gegevens die eruit voortvloeien;) – het wetenschappelijk onderzoek wordt verricht ten bate van de volksgezondheid, eerder dan dat zulks kadert in een economische activiteit.

(...)

Wat betreft de 'equivalente' organisaties in andere lidstaten: dit was niet bedoeld als een bijkomende soort entiteiten, maar om duidelijk te maken dat een Belgische universiteit niet anders behandeld zou worden als een Franse of Nederlandse universiteit. Voor deze 'equivalenten' geldt dus dezelfde toelichting ».

À cet égard, le délégué a en outre fait référence à l'avis 70.322/3 du 26 novembre 2021 ⁷⁶ et à l'avis 72.474/1-2-3-4 du 10 novembre 2022 ⁷⁷, qui se sont ralliés à ce

⁷⁴ C.C., 19 novembre 2015, n° 162/2015, B.5.

⁷⁵ Conformément à l'article 31 de la loi du 7 mai 2004 'relative aux expérimentations sur la personne humaine' qui n'est plus visé dans l'article 2, § 1^{er}, 23°, 25° et 27°, en projet, de la loi du 20 juillet 2006 'relative à la création et au fonctionnement de l'Agence fédérale des médicaments et des produits de santé'.

⁷⁶ Avis C.E. 70.322/3 du 26 novembre 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 8 février 2022 'modifiant la loi du 20 juillet 2006 relative à la création et au fonctionnement de l'agence fédérale des médicaments et des produits de santé', observation 4.1, *Doc. Parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2366/001, p. 66.

⁷⁷ Avis C.E. 72.474/1-2-3-4 du 10 novembre 2022 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 26 décembre 2022, observation générale 2 relative au chapitre 3 du titre 5, *Doc. parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3015/001, p. 288.

point de vue par référence à l'avis 69.049/3 ⁷⁸ du 16 avril 2021. Cette conclusion vaut également pour les dispositions actuellement en projet, du moins dans la mesure où l'investigation clinique non commerciale et les études des performances non commerciales ne poursuivent effectivement pas un but lucratif.

2.2. Les modifications évoquées dans l'observation 2.1 ont pour effet que l'investigation clinique non commerciale, les études des performances non commerciales et les essais cliniques non commerciaux sont exonérées de contributions et rétributions pour les cas supplémentaires. Pour justifier, du point de vue du principe d'égalité, ces exonérations supplémentaires, le délégué s'est référé aux observations formulées en la matière dans les avis 69.049/3 et 70.322/3, précités, et qui s'énonçaient comme suit :

« Le principe d'égalité n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Dans le cas des investigations cliniques, une exonération de paiement des rétributions est prévue d'une part pour certaines catégories de promoteurs. Il doit s'agir :

- soit une université ;
- soit un hôpital ;
- soit un des deux fonds nationaux de recherche scientifique ou un fonds qui dépend de l'un de ces fonds ;
- soit un organisme sans but lucratif, dont l'objet social est principalement la recherche scientifique, qui en fait la demande et qui est reconnu par le Roi après avis du Comité consultatif de Bioéthique.

D'autre part, pour qu'une investigation soit reconnue comme non commerciale, deux conditions sont requises qui sont propres à l'investigation dont question.

- d'abord, le détenteur du brevet ou de la marque déposée du dispositif sur lequel porte l'investigation ne peut être, ni directement, ni indirectement, le promoteur de l'investigation ;
- ensuite, c'est le promoteur qui exerce les droits de propriété intellectuelle sur la conception de l'investigation, sa réalisation et les données qui en résultent.

Le critère objectif permettant d'établir la différence de traitement (gratuité) pour les promoteurs et investigations visé(e)s est l'absence de participation financière de la part du secteur pharmaceutique, le fait qu'il s'agit d'institutions qui remplissent une mission d'intérêt public et qui soient financées par la collectivité. Pour les investigations non commerciales, les rétributions prévues à l'annexe VII, titre 10 ne pourraient, de ce fait, être assumées par les institutions concernées et cela entraînerait une diminution drastique de ces études non commerciales qui ont pourtant un intérêt essentiel pour la santé publique.

Cette exonération du paiement des rétributions pour les investigations non commerciales est par ailleurs déjà prévue en matière d'expérimentation à l'article 31, § 5, de la loi du 7 mai 2004 relative aux expérimentations sur la personne humaine ».

⁷⁸ Avis C.E. 69.049/3 du 16 avril 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 9 mai 2021 'modifiant la loi du 22 décembre 2020 relative aux dispositifs médicaux', observation 4, *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1948/001, pp. 33-34.

Le délégué a encore ajouté ce qui suit :

« Deze lijst wordt op twee vlakken gewijzigd: de hogescholen worden toegevoegd, die op dit vlak op gelijke voet geplaatst worden met de universiteiten. Verder wordt het erkenningsstelsel uit de wet van 7 mei 2004 vervangen door een 'ad hoc' check, bij de indiening van de aanvraag.

Samenvattend: niet-commercieel onderzoek wordt normaliter, zeker indien verricht door de universiteiten, minstens deels gefinancierd door de overheid. Het opleggen van een belasting zou neerkomen op een vermindering van deze toegekende financiering ».

Cette justification peut aussi être admise pour la différence de traitement instaurée par les dispositions actuellement en projet.

Article 150

Dans la phrase liminaire de l'article 150 de l'avant-projet, il y a lieu de préciser que les modifications en projet sont apportées à l'article 2, § 1^{er}, de la loi du 20 juillet 2006 'relative à la création et au fonctionnement de l'Agence fédérale des médicaments et des produits de santé'.

Article 157

À la question de savoir si l'énumération « certificats, autorisations, avis ou déclarations »⁷⁹ à l'article 14/22, § 8, alinéa 2, en projet, de la loi du 20 juillet 2006 est censée être exhaustive, le délégué a déclaré que telle n'était pas l'intention, mais qu'une énumération exhaustive est effectivement préférable. Selon lui, il convient alors d'y ajouter les « registraties ». On peut se rallier à cette adaptation.

Article 158

1. Le texte français de la phrase liminaire de l'article 158 de l'avant-projet doit être complété par les mots « est complété par un alinéa rédigé comme suit : ».
2. Selon le délégué, il y a lieu d'entendre par les mots « Le délai dans l'alinéa 1^{er} » figurant à l'article 14/24, alinéa 2, en projet, de la loi du 20 juillet 2006 les deux délais mentionnés dans cet alinéa 1^{er}. On écrira dès lors, dans un souci de sécurité juridique, « Les délais visés dans l'alinéa 1^{er} ».
3. La disposition en projet fait référence aux « articles 2244 et suivants du Code civil, à l'exception de l'article 2244, § 2 du Code civil ».

⁷⁹ Les textes français et néerlandais de cette énumération ne correspondent pas. Il convient d'y remédier.

Dans un souci de clarté, on écrira « de l'ancien Code civil ». À la question de savoir de quelles dispositions il s'agit précisément, le délégué a répondu ce qui suit :

« Artikel 2244, §1; art. 2247 (hoewel de overheid geen 'afstand' kan doen van een eis); art. 2248, 2249, 2250, 2251. We stellen voor dit expliciet op te lijsten en tevens uitdrukkelijk de schorsing te vermelden, niet enkel de stuiting ».

On peut se rallier à cette suggestion, pour autant qu'il soit vérifié que ces dispositions énumérées soient réellement applicables telles quelles en l'espèce.

Articles 160 à 162

1. Le délégué a confirmé qu'il faudra vérifier quelles parties des articles 34/1 de la loi du 7 mai 2004 'relative aux expérimentations sur la personne humaine' et 47 de la loi du 7 mai 2017 'relative aux essais cliniques de médicaments à usage humain' devront être abrogées parce qu'elles font double emploi avec les articles 14/26 et 14/27, en projet, de la loi du 20 juillet 2006.

2. À l'article 14/27, alinéa 2, en projet, de la loi du 20 juillet 2006, on visera l'article 13, 1° (et non : 13, § 1^{er}, 1°), de la loi du 20 juillet 2006.

3. Le délégué a confirmé que l'alinéa 3 de l'article 14/26, en projet, et l'article 14/28, en projet, font double emploi. Mieux vaudrait dès lors omettre la disposition en projet citée en dernier lieu (article 162 de l'avant-projet).

Article 167

L'article 167, 1° et 3°, de l'avant-projet prévoit de nouvelles redevances. N'ayant pas connaissance des éléments de fait, le Conseil d'État n'est également pas en mesure d'apprécier s'il est satisfait à l'exigence de droit interne précitée selon laquelle elles doivent constituer une rémunération pécuniaire pour un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément, et qu'elles doivent présenter un caractère purement indemnitaire, de sorte qu'un rapport raisonnable doit exister entre le coût ou la valeur du service fourni et le montant dû par le redevable.

Article 168

À l'article 168, 3°, de l'avant-projet, il faudrait préciser que la modification en projet est apportée dans le chapitre 3 de l'annexe IX de la loi du 20 juillet 2006 (en haut à droite du tableau).

Section 2 – Financement de la Bioplateforme

Article 171

Le délégué a fourni les précisions suivantes, du point de vue du principe d'égalité, au sujet du choix des redevables pour la contribution spéciale imposée par l'article 171 de l'avant-projet.

« De voordelen van het Bioplatform, zijn vooral voor deze actoren die klinische proeven verrichten. Binnen het Bioplatform is er een werkgroep klinische proeven opgericht, deze wordt geleid door de beleidcel van de Minister van Volksgezondheid. Het hoofddoel is het bepalen van acties en prioriteiten voor de komende jaren die nodig zijn om het klimaat voor klinische proeven in België innovatief, concurrerend en aantrekkelijk te houden in vergelijking met de andere lidstaten.

Bijgevolg wordt de belasting enkel opgelegd aan deze actoren.

(...)

1. De opstart en verankering van de het domein data binnen het FAGG: hier wordt beoogd het proces voor klinische proeven te optimaliseren

2. De versterking van het nationaal innovatie bureau voor het simultaan nationaal wetenschappelijk advies proces dat aan de indiening van een klinische proef voorafgaat

3. Versterking het GCP inspectie team: GCP betreft het inspecteren van sites waar klinische proeven worden uitgevoerd

4. Versterking van het College: een deel van de inkomsten zal elke jaar aan het College worden doorgestuurd, de versterking bij het College heeft tot doel een efficiënte implementatie van de CTR in België na te streven door het ontwikkelen en ter beschikking stellen van templates, en deelname aan nationale en Europese bespreking met als doel de alignatie met andere lidstaten te bewerkstelligen ».

Section 3 – Entrée en vigueur

Article 172

Ainsi qu'il a déjà été exposé dans l'observation générale 1.1 à propos de la section 1^{re}, l'entrée en vigueur des dispositions de cette section qui concernent des contributions ou rétributions relatives à des dispositifs médicaux ou à des dispositifs médicaux de diagnostic *in vitro* peut être fixée au plus tôt le 6 février 2024. L'article 172 de l'avant-projet sera adapté et complété en ce sens.

TITRE 10 – PENSIONS

CHAPITRE UNIQUE – MODIFICATION DE LA LOI-PROGRAMME DU 28 JUIN 2013

Il est renvoyé à l'observation formulée sur la recevabilité de la demande d'avis.

TITRE 11 – AFFAIRES SOCIALES

CHAPITRE 1^{ER} – MODIFICATION DE LA LOI DU 18 AVRIL 2017 PORTANT RÉFORME DU FINANCEMENT DE LA SÉCURITÉ SOCIALE

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

CHAPITRE 2 – ASSURANCE INDEMNITÉS

Section 1^{ère} – Augmentation du montant de la prime de reprise du travail

Article 193

Dès lors que l'article 110/1 de la loi coordonnée ne comporte qu'un alinéa, les termes « , § 1^{er}, » seront omis.

Article 194

Interrogé sur la question de savoir si « l'autorisation du médecin-conseil » correspondait à l'autorisation visée à l'article 100, § 2, de la loi coordonnée, le délégué du Ministre a donné les précisions suivantes :

« Ja, maar ook de toelatingen bedoeld in artikel 23 en artikel 23bis van het koninklijk besluit van 20 juli 1971 houdende instelling van een uitkeringsverzekering en een moederschapsverzekering ten voordele van de zelfstandigen en van de meewerkende echtgenoten worden beoogd. Artikel 38/1 van het voormelde koninklijk besluit van 20 juli 1971 bepaalt immers dat 'de werkhervattingspremie bedoeld in artikel 110/1 van de gecoördineerde wet van 14 juli 1994 onder dezelfde voorwaarden wordt toegekend aan de werkgever waarbij een gerechtigde die zich in het tijdvak van invaliditeit bedoeld in artikel 6, 3° bevindt, een toegelaten activiteit overeenkomstig artikel 23 of artikel 23bis hervat' ».

L'article 194 de l'avant-projet sera complété afin d'identifier plus précisément l'autorisation dont il est question.

Section 2 – Suppression de la prime de formation et de l'allocation de réussite

Cette section n'appelle aucune observation.

Section 3 – Retenue provisoire sur les frais d'administration octroyés aux unions nationales de mutualités

Article 197

1. Au 3°, de l'accord du délégué du Ministre, les mots « à l'article 79 » seront remplacés par les mots « à l'article 78 ».

2. Interrogé au sujet de l'utilisation de la notion de « contact physique », au 7°, le délégué du Ministre a donné les explications suivantes :

« De terminologie 'fysiek contact' vloeit voort uit de hervorming van het beoordelingsproces van de arbeidsongeschiktheid zoals voorzien in het wetsontwerp tot wijziging van de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, gecoördineerd op 14 juli 1994, wat de organisatie van het beoordelingsproces van de arbeidsongeschiktheid betreft (dit wetsontwerp is neergelegd in de Kamer – vgl. DOC 55-3643/001). Artikel 6 en artikel 8 van dit wetsontwerp voorzien in dit kader de nodige wijzigingen.

Vermits, naast de adviserend arts, ook de medewerkers van het multidisciplinaire team bepaalde bevoegdheden in het kader van de uitkeringsverzekering zullen uitoefenen (vgl. artikel 7 van dit wetsontwerp), past het om de notie 'fysiek contact' te gebruiken vermits een 'medisch onderzoek' wordt verricht door een arts ».

Compte tenu de ces explications et sans préjudice des observations formulées par la section de législation dans l'avis 74.316/2 donné le 18 septembre 2023 sur l'avant-projet de loi déposé à la Chambre sous le numéro 55-3643/001 ⁸⁰, il y a lieu de veiller à ce que l'avant-projet à l'examen n'entre pas en vigueur avant ce dernier.

Par souci de sécurité juridique, la définition du « contact physique » sera, par ailleurs, complétée par l'indication des dispositions législatives qui prévoient ce « contact physique ».

La même observation vaut pour l'article 199 de l'avant-projet.

3. Au 8°, la définition du « questionnaire » sera revue, dès lors qu'il n'y a pas lieu de faire figurer dans une définition des éléments normatifs.

Comme le confirme le délégué du Ministre, il s'agit en réalité du questionnaire prévu par les réglementations prises en exécution de l'article 100, § 1^{er}/4, de la loi coordonnée ⁸¹. Cette précision figurera dans la définition.

⁸⁰ Avis 74.316/2 donné le 18 septembre 2023 sur un avant-projet de loi 'modifiant la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994'.

⁸¹ En l'occurrence, par l'article 215*decies* de l'arrêté royal du 3 juillet 1996 'portant exécution de la loi relative à l'assurance obligatoire soins de santé et indemnités, coordonnée le 14 juillet 1994' et par l'article 25/4 de l'arrêté royal du 20 juillet 1971 'instituant une assurance indemnités et une assurance maternité en faveur des travailleurs indépendants et des conjoints aidants'.

Article 198

1. Interrogé sur l'identification de la période examinée pour identifier les titulaires qui figurent au numérateur de la fraction, le délégué du Ministre a répondu ce qui suit :

« Dit is o.i. niet nodig, vermits deze periode al blijkt uit de bepaling onder a) ("vóór het verstrijken van de vierde maand van primaire ongeschiktheid) en de bepaling onder b) ("vóór het verstrijken van de vijfde maand van primaire ongeschiktheid). In functie van de groep arbeidsongeschikt erkende gerechtigden die is gedefinieerd in de noemer, kan de afbakening in de teller verder gebeuren op grond van de duur van de primaire ongeschiktheid (vierde / vijfde maand) ».

Cette explication n'est pas convaincante : tel que défini par l'avant-projet, le numérateur comprend tous les titulaires à qui un questionnaire a été envoyé depuis l'entrée en vigueur de cette obligation, et qui soit ont remis le questionnaire dûment complété, soit se trouvent dans l'un des cas visés à l'article 198, § 2, alinéa 2, 1^o, b), alors que le dénominateur comprend uniquement les titulaires à qui un questionnaire devait être envoyé entre le 1^{er} octobre 2023 et le 31 mars 2024.

L'auteur de l'avant-projet s'assurera dès lors que les titulaires qui figurent au numérateur et au dénominateur de la fraction soient clairement identifiables et correspondent au même groupe de titulaires, notamment eu égard au fait que seul le dénominateur de la fraction identifie une période au cours de laquelle le contrôle du respect de leurs obligations par les unions nationales et les mutualités est effectué.

2. L'entrée en vigueur de la section 3 est fixée au 1^{er} janvier 2024 par l'article 200 de l'avant-projet. Or, il ne se justifie pas que la période au cours de laquelle les unions nationales doivent remplir leurs obligations sous peine de se voir infliger une sanction financière prenne cours à une date antérieure à l'entrée en vigueur de la loi en projet.

En outre, l'auteur de l'avant-projet s'assurera que les unions nationales disposent de suffisamment de temps, après la publication de la loi en projet, pour remplir leurs obligations et éviter ainsi la sanction financière prévue par l'article 198, § 1^{er}, de l'avant-projet.

En conséquence, la période fixée à l'article 198, § 2, alinéa 2, 2^o, de l'avant-projet, à savoir la période « du 1^{er} octobre 2023 au 31 mars 2024 », sera revue.

3. Ainsi que l'a rappelé l'Assemblée générale de la section de législation dans son avis 68.936/AG du 7 avril 2021,

« [c]onformément à l'article 22 de la Constitution, tout traitement de données à caractère personnel et, plus généralement, toute atteinte au droit à la vie privée, sont soumis au respect d'un principe de légalité formelle ⁸².

⁸² Note de bas de page n° 174 de l'avis cité : Déjà invoqué plus avant, numéros 70 et s.

En réservant au législateur compétent le pouvoir de fixer dans quels cas et à quelles conditions il peut être porté atteinte au droit au respect de la vie privée, l'article 22 de la Constitution garantit à tout citoyen qu'aucune ingérence dans l'exercice de ce droit ne peut avoir lieu qu'en vertu de règles adoptées par une assemblée délibérante, démocratiquement élue. Une délégation à un autre pouvoir n'est toutefois pas contraire au principe de légalité, pour autant que l'habilitation soit définie de manière suffisamment précise et porte sur l'exécution de mesures dont les 'éléments essentiels' sont fixés préalablement par le législateur ⁸³.

Par conséquent, les 'éléments essentiels' des traitements de données à caractère personnel doivent être fixés dans la loi elle-même. À cet égard, la section de législation considère que, quelle que soit la matière concernée, constituent, en principe, des 'éléments essentiels' les éléments suivants : 1°) les catégories de données traitées ; 2°) les catégories de personnes concernées ; 3°) la finalité poursuivie par le traitement ; 4°) les catégories de personnes ayant accès aux données traitées ; et 5°) le délai maximal de conservation des données » ⁸⁴.

L'article 198, § 3, de l'avant-projet sera complété afin de déterminer les catégories de personnes ayant accès aux données traitées et le délai maximal de conservation des données.

4. Par souci de sécurité juridique, le paragraphe 3 sera également complété par l'indication de l'échéance et des modalités d'enregistrement des données par les unions nationales et les mutualités.

5. Au paragraphe 3, alinéa 2, les mots « la transmission » seront remplacés par les mots « la réception » afin de se conformer à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle consacrant la théorie de la réception en matière de notification ⁸⁵.

⁸³ Note de bas de page n° 175 de l'avis cité : Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle : voir notamment C.C., 18 mars 2010, n° 29/2010, B.16.1 ; C.C., 20 février 2020, n° 27/2020, B.17.

⁸⁴ Avis 68.936/AG donné le 7 avril 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 14 août 2021 'relative aux mesures de police administrative lors d'une situation d'urgence épidémique', (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 55-1951/001, p. 119, observation n° 101). Voir aussi C.C., 10 mars 2022, n° 33/2022, B.13.1 ; 22 septembre 2022, n° 110/2022, B.11.2 ; 1^{er} juin 2023, n° 84/2023, B.16.9.

⁸⁵ Notamment C.C., 17 décembre 2003, n° 170/2003, et note J.-Fr. VAN DROOGHENBROECK, « Revirement spectaculaire : détermination de la date de notification par application de la théorie de la réception », *J.T.*, 2004, p. 47.

CHAPITRE 3 – BONUS A L'EMPLOI

Article 201

1. L'article 201 de l'avant-projet a pour objet d'apporter un grand nombre de modifications à l'article 2 de la loi du 20 décembre 1999 'visant à octroyer un bonus à l'emploi aux travailleurs salariés ayant un bas salaire et d'autres réductions des cotisations personnelles de sécurité sociale'. En raison de la technicité des modifications à apporter et du manque de clarté de la division en paragraphes et en alinéas de l'article 2 précité, les observations suivantes sont formulées dans un souci de sécurité juridique.

2. Dans la phrase liminaire de l'article 201 de l'avant-projet doit figurer la modification la plus récente qui a été apportée par le passé à l'article 2 de la loi du 20 décembre 1999, afin qu'il ne puisse subsister aucun doute quant au fait que c'est bel et bien la version actuellement en vigueur de cette disposition qui est modifiée.

3. L'article 201, 2°, de l'avant-projet dispose que « les alinéas restants du paragraphe 1^{er} [de l'article 2 de la loi du 20 décembre 1999] sont abrogés ». La division en alinéas de l'article 2, § 1^{er}, de la loi du 20 décembre 1999 manque toutefois de clarté, consécutivement, notamment, à l'utilisation du double point à la fin de la première phrase de l'article 2, § 1^{er}, de la loi ⁸⁶. Afin de prévenir toute incertitude quant à la portée de la disposition abrogatoire contenue à l'article 201, 2°, de l'avant-projet, il est suggéré de définir plus concrètement dans cette dernière disposition la partie de texte de l'article 2, § 1^{er}, de la loi du 20 décembre 1999, qui est visée par la mention « les alinéas restants du paragraphe 1^{er} » en précisant par exemple qu'il s'agit de la partie de l'article 2, § 1^{er}, qui commence par les mots « pour les travailleurs à temps plein avec prestations complètes : » et se termine par les mots « modalités fixées par arrêté royal ».

4. L'article 2, § 1/1, c), en projet, de la loi du 20 décembre 1999 (article 201, 3°, de l'avant-projet) présente une discordance entre le texte français (« inférieure à S2 ») et le texte néerlandais (« kleiner dan of gelijk aan S2 »). Il y a lieu d'éliminer cette discordance. En outre, la même division c) de l'article 2, § 1/1, semble devoir être complétée par la mention d'un montant final en dessous duquel le montant dégressif proportionnel peut être réduit. En effet, le texte fait actuellement seulement mention d'un montant dégressif proportionnel « entre le montant maximal à définir par le Roi par arrêté délibéré en Conseil des ministres » (« gaande van het maximaal door de Koning bij besluit overlegd in Ministerraad te bepalen bedrag ») ⁸⁷.

Les mêmes observations s'appliquent à l'égard de l'article 2, § 1/2, c), en projet, de la loi du 20 décembre 1999 (article 201, 4°, de l'avant-projet).

⁸⁶ Les différentes divisions de l'article 2, § 1^{er}, de la loi du 20 décembre 1999 ne sont manifestement pas toujours considérées comme des alinéas distincts. Ainsi, l'actuel article 2, § 2, alinéa 1^{er}, de la loi fait référence à « l'article 2, § 1^{er}, b) » et non à un éventuel alinéa 2 du paragraphe 1^{er} de cet article.

⁸⁷ Voir par exemple l'actuel article 2, § 1^{er}, alinéa 2, c), de la loi du 20 décembre 1999, dans lequel il est effectivement aussi fait mention d'un deuxième montant (final).

5. L'article 2, § 2, alinéa 1^{er}, en vigueur, de la loi du 20 décembre 1999 fait référence à « l'article 2, § 1^{er}, b) ». Cette dernière disposition sera toutefois abrogée consécutivement à la disposition abrogatoire visée à l'article 201, 2^o, de l'avant-projet. La mention du segment de phrase « 12 x le montant maximal à définir par le Roi par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, comme prévu à l'article 2, § 1^{er}, b) », figurant à l'article 2, § 2, alinéa 1^{er}, de la loi devrait être remplacée par le nouveau montant maximum visé⁸⁸. Il y a lieu de compléter l'article 201 de l'avant-projet en ce sens.

CHAPITRE 4 – FLEXI-JOBS

Observation générale : obligation de notification - aide d'État

1.1. Le système des flexi-jobs se caractérise notamment par le régime favorable sur le plan fiscal et du point de vue des cotisations de sécurité sociale. Le salaire et le pécule de vacances du flexi-job sont soumis à une cotisation spéciale de sécurité sociale de 25 %⁸⁹ que l'article 203 de l'avant-projet porte à 28 %. Si elles sont effectivement soumises à cette cotisation spéciale, les rémunérations payées ou octroyées en exécution du contrat de travail flexi-job sont exonérées de l'impôt des personnes physiques⁹⁰. L'article 7, 2^o, de l'avant-projet limite cette exonération à 12.000 euros par an et par période imposable.

Les secteurs et entreprises qui peuvent recourir au système des flexi-jobs bénéficient par conséquent d'un avantage économique qu'il faut considérer comme étant une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). Conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, un tel régime d'aide doit en principe être préalablement notifié à la Commission européenne.

1.2. Le législateur en était conscient lorsqu'il a introduit ce système et il a adopté avec l'article 38 de la loi du 16 novembre 2015 'portant des dispositions diverses en matière sociale' la disposition suivante :

« La réglementation dans le présent chapitre relève de l'application des aides de minimis telles que reprises dans le Règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission européenne du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis et les éventuelles modifications ultérieures de ce règlement.

L'octroi de la disposition visée au présent chapitre est subordonnée à la condition que l'entreprise s'engage à ne pas dépasser le plafond visé au Règlement (UE) n° 1407/2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis. »

⁸⁸ En lieu et place, il pourra éventuellement être fait mention du segment de phrase « 12 x la somme des montants maximaux à définir par le Roi par arrêté délibéré en Conseil des ministres, comme prévu à l'article 2, § 1/1, b) et § 1/2, b) ».

⁸⁹ Art. 38, § 3sexdecies, de la loi du 29 juin 1981 'établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés'.

⁹⁰ Art. 38, §1er, alinéa 1er, 29^o, CIR 1992.

1.3. L'avant-projet à l'examen vise notamment à étendre les secteurs et les activités auxquels le système des flexi-jobs peut être appliqué (article 204 de l'avant-projet).

1.3.1. Consécutivement à cette extension, la mise au travail via des flexi-jobs sera également possible dans des secteurs et pour des activités qui sont exclus du champ d'application du règlement (UE) 1407/2013⁹¹. L'article premier, paragraphe 1, b), de ce règlement exclut entre autres les « aides octroyées aux entreprises actives dans la production primaire de produits agricoles », tandis que l'article 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 18^o et 19^o, en projet, de la loi du 16 novembre 2015, en particulier, fait entrer dans le champ d'application du système des flexi-jobs les employeurs et travailleurs qui ressortissent à la commission paritaire de l'agriculture (CP144) et à la commission paritaire pour les entreprises horticoles (CP 145).

En ce qui concerne ces entreprises, on pourrait certes invoquer le règlement (UE) 1408/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis dans le secteur de l'agriculture'. Il convient toutefois de tenir compte du fait que conformément à l'article 3, paragraphe 2, de ce règlement, « le montant total des aides de minimis octroyées par État membre à une entreprise unique ne peut excéder 20 000 EUR sur une période de trois exercices fiscaux », alors que ce plafond s'élève à 200 000 EUR dans le règlement (UE)1407/2013.

1.3.2. Il convient à cet égard de relever les différentes conditions contenues dans les règlements 1407/2013 et 1408/2013. Bien que la section de législation ait observé par le passé que ces dispositions ne devaient pas être reproduites dans le droit interne⁹², leur respect est nécessaire pour permettre d'exempter effectivement les aides de la notification prescrite par l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

Ainsi, outre le respect du plafond susmentionné, il doit par exemple être question d'« aides transparentes »⁹³ et des obligations particulières doivent s'appliquer en matière de monitoring. En ce qui concerne ce dernier aspect, si un registre central national pour les aides de minimis fait défaut, il est notamment requis que préalablement à l'octroi des aides, l'État membre demande à l'entreprise « une déclaration sur support papier ou sous forme électronique au sujet des autres aides de minimis éventuelles relevant du présent règlement ou d'autres règlements de minimis qu'elle a reçues au cours des deux exercices fiscaux précédents et de l'exercice fiscal en cours ». Les aides ne peuvent être octroyées qu'après que l'Etat membre a « vérifié qu'elle[s] ne porter[ont] pas le montant total des aides de minimis octroyées à l'entreprise concernée au-delà du plafond applicable [...] et que toutes les conditions énoncées dans le présent règlement sont

⁹¹ Règlement (UE) n° 1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis'.

⁹² Avis C.E. 57.517/1 du 12 juin 2015 sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses sociales', *Doc. parl.*, Chambre, 2014-15, n° 1297/1, obs. 37.

⁹³ Article 4, paragraphe 1, du règlement (UE) n° 1407/2013 et article 4, paragraphe 1, du règlement (UE) n° 1408/2013.

respectées ». Les États membres conservent et compilent toutes les informations concernant l'application du règlement ⁹⁴.

Interrogé sur le point de savoir comment le respect de l'article 38 de la loi du 16 novembre 2015 est garanti dans les faits, le délégué a déclaré ce qui suit :

« L'ONSS ne fait pas de contrôles à ce sujet car l'Office ne connaît pas le montant des aides octroyées par les autres niveaux de pouvoirs et d'éventuelles autres administrations fédérales ».

Compte tenu notamment de cette réponse, il n'apparaît pas clairement comment les conditions prévues par les règlements 1407/2013 et 1408/2013 peuvent effectivement être respectées dans le cadre de l'application du système des flexi-jobs, dont le champ d'application est substantiellement étendu par l'avant-projet à l'examen.

1.3.3. L'extension en projet du champ d'application du dispositif devra faire l'objet d'un examen complémentaire approfondi au regard des observations formulées aux points 1.3.1 et 1.3.2. À cet égard, il faudra également vérifier si la formulation de l'article 38 de la loi du 16 novembre 2015 ne doit pas être adaptée.

Si l'extension du champ d'application du système des flexi-jobs ne peut pas s'inscrire totalement dans le cadre du champ d'application et des conditions d'un ou de plusieurs règlements d'exemption, elle devra encore notifiée en application de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

Par ailleurs, il convient de souligner qu'une aide d'État non notifiée est tout à fait illégale (même si elle pourrait être déclarée compatible si elle était correctement notifiée) ⁹⁵, et cette illégalité doit être soulevée, au besoin d'office, par chaque juge ⁹⁶, sans que les bénéficiaires de l'aide puissent se prévaloir de la confiance suscitée pour empêcher son remboursement (avec intérêts) ⁹⁷. Le juge national – en Belgique également la Cour constitutionnelle ⁹⁸ – est compétent pour établir si une mesure doit être qualifiée d'aide d'État nouvelle et si, dans l'affirmative,

⁹⁴ Article 6, paragraphes 1 à 4, du règlement (UE) 1407/2013 et article 6, paragraphes 1 à 4, du règlement (UE) 1408/2013.

⁹⁵ C.J.U.E., 8 décembre 2011, C-275/10, *Residex Capital IV*, ECLI:EU:C:2011:814, point 28, avec référence à des arrêts du 21 novembre 1991, C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, ECLI:EU:C:1991:440, point 17 ; du 27 octobre 2005, C-266/04-C-270/04, C-276/04 et C-321/04-C-325/04, *Distribution Casino France e.a.*, ECLI:EU:C:2005:657, point 30 ; et du 5 mars 2015, C-667/13, *Estado Português*, ECLI:EU:C:2015:151, points 59 et 60.

⁹⁶ C.J.U.E., 18 juillet 2007, C-119/05, *Lucchini*, ECLI:EU:C:2007:434, point 61 ; C.J.U.E., 26 octobre 2016, C-590/14 P, *Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE*, ECLI:EU:C:2016:797, points 98-101.

⁹⁷ C.J.U.E., 20 mars 1997, C-24/95, *Alcan*, ECLI:EU:C:1997:163 ; C.J.U.E., 29 avril 2004, C-278/00, *République hellénique*, ECLI:EU:C:2004:239, point 108. Voir également : N. DE VOS, « De rol van het Europese en het Belgische vertrouwensbeginsel bij de terugvordering van Europese subsidies en staatssteun », *RW* 2012-13, pp. 130-131, n^{os} 26 et 30 ; T. CORTHAUT, K. LENAERTS et P. VAN NUFFEL, *EU Constitutional Law*, OUP, 2021, p. 299, n^o 9-028.

⁹⁸ C.C., 7 novembre 2013, n^o 145/2013, B.2.2 ; C.C., 17 juillet 2014, n^o 106/2014, B.27.2 ; C.C., 17 septembre 2015, n^o 114/2015, B.30.2.

celle-ci devait être notifiée à la Commission avant d'être mise à exécution⁹⁹. Au demeurant, même si la Commission européenne devait encore conclure ultérieurement que le régime d'aides d'État est compatible avec le marché intérieur, les bénéficiaires de l'aide d'État seront obligés de payer des intérêts sur l'aide qu'ils ont reçue avant cette décision de la Commission¹⁰⁰.

1.4. Pour autant que de besoin, on relèvera ce qui suit. L'article 2, § 1^{er}, alinéa 7, de la loi du 16 novembre 2015, en projet dans l'article 204, g), prévoit la possibilité d'autoriser en tout ou en partie, par arrêté royal et après accord entre partenaires sociaux, l'emploi via flexi-jobs dans toute branche d'activité relevant de la loi du 5 décembre 1968 'sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires', à l'exception de celles mentionnées à l'article 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o à 14^o, ou au paragraphe 2 en projet de la loi du 16 novembre 2015. Si le Roi fait usage de cette possibilité, il faudra en outre veiller à l'applicabilité de la (des) règle(s) *de minimis* concernée(s). À défaut, toute extension du champ d'application fondée sur les dispositions précitées devra encore être notifiée en application de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

Observations particulières

Section 1ère – Modification de la loi du 29 juin 1981 établissant les principes généraux de la sécurité sociale des travailleurs salariés

Cette section n'appelle aucune observation.

Section 2 – Modification de la loi du 16 novembre 2015 portant des dispositions diverses en matière sociale

Article 204

1.1.1. L'article 204 de l'avant-projet modifie de manière radicale l'article 2 de la loi précitée du 16 novembre 2015 et vise à étendre les secteurs et les activités où l'emploi par flexi-jobs est possible.

Comme l'a déjà relevé par le passé la section de législation, lors de l'introduction et de l'extension du système des flexi-jobs, une telle extension à des secteurs et des activités bien déterminés doit pouvoir se concilier avec les règles constitutionnelles en matière d'égalité et de non-discrimination. Nul n'ignore que ces règles constitutionnelles n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier compte tenu du but et des effets de la mesure ainsi que de la nature

⁹⁹ C.C., 6 avril 2011, n° 50/2011, B.12.3.1 à B.12.3.4 ; C.C., 17 juillet 2014, n° 106/2014, B.27.2 ; C.C., 5 février 2015, n° 15/2015, B.6.3 et B.6.4 ; C.C., 17 septembre 2015, n° 114/2015, B.30.2.

¹⁰⁰ C.J.U.E., 15 décembre 2022, C-470/20, AS *Veejam*, ECLI:EU:C:2022:981, points 54-62.

des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.¹⁰¹

1.1.2. À cet égard, l'exposé des motifs indique ce qui suit :

« En particulier, les flexi-jobs répondent au besoin de travailleurs flexibles aux moments de pointe et réduisent la charge salariale de ces travailleurs flexibles. Les secteurs choisis sont ceux qui, en raison de leur activité, sont souvent confrontés à des pics fluctuants et doivent donc effectivement couvrir certains moments de pointe avec des travailleurs flexibles. Pour ces secteurs, cela s'explique en partie par la nature saisonnière et météorologique des activités, qui crée effectivement un besoin de travailleurs flexible. »

Interrogé au sujet de la délimitation des secteurs et activités complémentaires, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De sectoren werden gekozen omwille van hun activiteiten die worden gekenmerkt door fluctuerende pieken waardoor er nood is om piekmomenten op te vangen met flexibele arbeidskrachten. Deels kan dit worden verklaard door het seizoens- en weersgebonden karakter van de activiteiten waardoor er effectief nood is aan flexibel inzetbaar personeel. Voor een andere deel kan dit worden verklaard door krapte op de arbeidsmarkt. »

Le Conseil d'État ne dispose pas des éléments de fait nécessaires lui permettant de juger la pertinence de cette justification et de vérifier si cette dernière peut concrètement s'appliquer à chacun des secteurs auxquels le champ d'application a été étendu et, à l'inverse, si elle ne vaut pas aussi pour des secteurs non concernés par l'extension du champ d'application. En outre, il faut observer que les besoins en main d'œuvre flexible à des moments de pointe peuvent en soi justifier que des mesures spécifiques d'aide à l'emploi soient prises dans les secteurs concernés, mais que ces besoins ne constituent pas nécessairement une justification suffisante pour le régime spécial en matière de droit du travail et de cotisations de sécurité sociale (ainsi que sur le plan fiscal), dont est assorti l'emploi via flexi-jobs.

Dans la mesure où la délimitation du champ d'application se justifie notamment par des circonstances susceptibles de changer, telles que notamment la pénurie de main d'œuvre, le législateur devra aussi apprécier après un certain temps si la distinction instaurée peut encore être justifiée au regard du principe d'égalité¹⁰².

1.2. Au demeurant, la manière dont le champ d'application des flexi-jobs est étendu, appelle quelques observations spécifiques au regard du principe d'égalité.

¹⁰¹ Avis C.E. 57.517/1 du 12 juin 2015 sur un avant-projet devenu la loi du 16 novembre 2015 'portant des dispositions diverses en matière sociale', obs. 13.3 (*Doc. parl.* Chambre 2014-15, n° 1297/1); avis C.E. 62.219/1-3-4 du 11 octobre 2017 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 25 décembre 2017, titre 2, chapitre 3, obs. 3 (*Doc. parl.* Chambre 2017-18, n° 2746/1); avis C.E. 72.474/1-2-3-4 du 10 novembre 2022 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 26 décembre 2022, observation générale relative au titre 8, chapitre 3 (*Doc. parl.* Chambre 2022-23, n° 3015/1).

¹⁰² Avis C.E. 67.774/1/V du 5 août 2020 sur un projet devenu l'arrêté du Gouvernement flamand du 4 septembre 2020 'modifiant la réglementation sur l'ancienneté pécuniaire et sociale de certains membres du personnel de l'enseignement', obs. 4.4.3.2, avec référence à la C.C. 10 juillet 2014, n° 103/2014, B.7.4. Voir aussi C.C. 21 janvier 1998, n° 8/1997, B.7.

1.2.1. Dans l'article 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 20° et 24°, en projet dans l'article 204, d), et dans l'article 2, § 2, alinéa 1^{er}, 1°, en projet dans l'article 204, h), de la loi du 16 novembre 2015, le champ d'application est notamment délimité sur la base de l'« activité principale » des employeurs et travailleurs concernés, laquelle est définie par la voie d'un ou de plusieurs codes NACE.

Il s'ensuit que les employeurs qui exercent une activité accessoire substantielle déterminée, ainsi que leurs travailleurs ne peuvent pas entrer dans le champ d'application du système des flexi-jobs et qu'il y a donc une différence de traitement entre certains employeurs et certains travailleurs qui exercent dans les faits les mêmes activités. Tel est en particulier le cas des employeurs et travailleurs du secteur événementiel, au motif que l'article 2, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, de la loi du 16 novembre 2015 prévoit que « [s]eules les activités liées au code NACE visés à l'alinéa précédent et dont les fonctions sont directement liées à l'organisation d'un événement sont éligibles aux flexi-jobs ». Dans ces cas, le législateur tient lui-même explicitement compte de l'activité réelle au niveau du travailleur individuel. Les travailleurs qui exercent une fonction se rattachant directement à l'organisation d'un événement et liée à un code NACE pertinent, ainsi que leurs employeurs, mais dont ce n'est pas l'activité principale, sont exclus du champ d'application du système des flexi-jobs, alors qu'ils exercent les mêmes activités.

À la question de savoir pour quel motif est uniquement retenue l'activité qui constitue l'activité principale d'un employeur, et non une activité accessoire importante, le délégué a fourni la réponse suivante :

« Het systeem van de flexi-jobs betreft een uitzonderingsregime en dient om werkgevers te ondersteunen met een activiteit die de invoering van het systeem ervan rechtvaardigt (...).

Om enerzijds misbruik en oneigenlijk gebruik uit te sluiten en anderzijds rekening te houden met het gegeven dat de RSZ enkel de hoofdactiviteit van de werkgever registreert, wordt de uitbreiding beperkt tot de hoofdactiviteit van de werkgever. »

Le délégué a précisé ensuite de quelle manière est identifiée l'activité principale de l'employeur :

« Alle door de RSZ verzamelde gegevens worden verdeeld volgens de economische hoofdactiviteit van de onderneming. De indeling naar activiteitstak gebeurt volgens de algemene systematische bedrijfsindeling in de Europese Gemeenschappen, de Nace-Bel. Hiervoor maakt de RSZ gebruik van de omschrijving van de activiteit die de werkgever vermeldt bij de inschrijving als werkgever, de door de werkgever gesignaleerde wijzigingen alsook alle mogelijke beschikbare informatiebronnen.

Indien een onderneming meerdere activiteiten heeft, wordt er slechts één Nace-code toegekend voor de hoofdactiviteit van de onderneming: de activiteit overeenkomstig het grootste omzetcijfer, of bij gebrek hieraan, de activiteit waaraan het grootste aantal werknemers deelneemt. »

La distinction se fonde certes sur un critère objectif, mais la question se pose de savoir si le critère est effectivement pertinent au regard des objectifs du dispositif en projet et s'il n'a pas des effets disproportionnés pour certains employeurs et travailleurs. Il est recommandé de

soumettre l'avant-projet à un examen complémentaire sur ce point au regard du principe constitutionnel d'égalité et d'insérer une justification adéquate dans l'exposé des motifs.

Cette observation s'applique par analogie à l'égard de l'article 2, § 2, alinéa 1^{er}, en projet, de la loi du 16 novembre 2015, dans lequel il est aussi fait mention à plusieurs reprises d'une « activité principale » bien déterminée (article 204, h), de l'avant-projet)¹⁰³.

1.2.2. L'article 204, g), de l'avant-projet insère notamment des alinéas 6 à 8 dans l'article 2, § 1^{er}, de la loi-programme du 16 novembre 2015. En vertu de cette disposition, le Roi pourra modifier le champ d'application du système des flexi-jobs. D'une part, il pourra à nouveau restreindre l'extension du champ d'application à certaines branches d'activités, réglée par l'article 204, d) et e) de l'avant-projet ou revenir sur cette restriction en n'autorisant pas « en tout ou en partie l'emploi via flexi-jobs, et, après cette décision, [en] les autoris[ant] à nouveau en tout ou en partie ». D'autre part, il pourra étendre le champ d'application du dispositif aux branches d'activités qui relèvent de la loi du 5 décembre 1968 et là où la réglementation en vigueur ne permet pas encore les flexi-jobs, et éventuellement restreindre à nouveau cette extension en autorisant « en tout ou en partie, [en] exclu[ant à nouveau] ou [en] exclu[ant] en partie l'emploi via flexi-job ».

À cet égard, la compétence du Roi n'est pas limitée par des critères de fond, mais seulement par des exigences de procédure. En effet, le Roi ne peut intervenir qu'à la demande unanime de la commission ou sous-commission paritaire compétente (voir à ce propos l'observation 2.5) et à condition que les partenaires sociaux aient conclu une convention collective de travail à ce sujet au sein de la commission concernée.

À la question de savoir si pareil procédé se concilie bel et bien avec le principe d'égalité, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De Koning dient uiteraard de wet te respecteren. Het (ontwerp van) wet bevat de voorwaarden waaraan moet worden voldaan om (delen) van sectoren toe te laten of uit te sluiten.

De sociale partners zijn, bovenop wat reeds hoger werd toegelicht, voor nieuwe sectoren het best geplaatst om na te gaan of hun sector in het licht van de doelstellingen en voorwaarden van de wet, in aanmerking komt voor flexi-jobs en onder welke modaliteiten. »

Lorsque le législateur délègue, il faut en effet supposer, sauf indications contraires, qu'il entend exclusivement habiliter le délégué à faire de son pouvoir un usage conforme à la Constitution¹⁰⁴ et partant au principe d'égalité. Lorsqu'il fera usage de l'habilitation qui lui est conférée, le Roi devra donc veiller à respecter le principe d'égalité. Le fait que les partenaires sociaux d'un secteur déterminé sont parvenus à se mettre d'accord sur l'extension ou la restriction du champ d'application n'est en soi toutefois pas suffisant pour que soit respecté le principe d'égalité.

¹⁰³ Lorsque les activités énumérées à l'article 2, § 2, alinéa 1^{er}, en projet sont par exemple exercées par une administration locale, on n'aperçoit pas clairement comment la condition de l'activité principale sera remplie.

¹⁰⁴ Voir notamment C.C., 20 octobre 2016, n° 137/2016, B.8.2.

Abstraction faite de la constatation qu'une telle attribution de compétence étendue, sans mention de critères indicatifs pour le cas concret des flexi-jobs, se heurte déjà au principe de légalité fiscale (voir l'observation générale relative au titre 2, chapitre 3, section 1ère, de l'avant-projet), il est de toute façon recommandé de préciser dans la disposition en projet, dans un souci de sécurité juridique et de transparence de la réglementation, les critères sur la base desquels le Roi, et donc aussi les partenaires sociaux, peuvent modifier le champ d'application. Ainsi, la loi elle-même consacre également les éléments qui garantiront l'application du principe d'égalité dans les règles d'exécution.

La même considération vaut d'ailleurs aussi pour l'article 2, § 2, de la loi du 16 novembre 2015, en projet dans l'article 204, h), dans la mesure où le Roi peut, sans critères de fond, étendre ou restreindre à nouveau le champ d'application en tout ou en partie pour le secteur proposé par une entité fédérée.

1.2.3.1. L'article 204, h), de l'avant-projet complète l'article 2 de la loi du 16 novembre 2015 notamment par un paragraphe 2, dont le premier alinéa prévoit que l'application du régime des flexi-jobs peut être étendue :

« 1° [aux] travailleurs et aux employeurs qui ressortissent [à] la commission paritaire pour le secteur flamand de l'aide sociale et des soins de santé (CP 331) dont l'activité principale est la garde d'enfant (NACE 88.91) ou, en ce qui concerne les employeurs ne relevant pas de la même loi du 5 décembre 1968, dont l'activité principale est la garde d'enfant (NACE 88.91) ;

2° [à] l'enseignement officiel et [aux] membres du personnel subventionné occupés par les établissements d'enseignement libre subventionnés par la communauté ;

3° [aux] travailleurs et [aux] employeurs du secteur du sport et de la culture, pour autant que les employeurs ne relèvent pas de la même loi du 5 décembre 1968 et leur activité principale corresponde à la description d'un des codes NACE sous la catégorie 93.1 ou 90. »

Comme l'a également indiqué le délégué, il ressort de l'ensemble de l'article 2, § 2, en projet, que le dispositif en projet a (éventuellement) pour effet « dat de flexi-jobsregeling van toepassing is ten aanzien van werkgevers die ressorteren onder één deelstaat, louter omdat die deelstaat daartoe heeft verzocht en andere deelstaten niet (...) gezien is gekozen voor een aanpak van asymmetrisch beleid voor de opgesomde sectoren ». Cette application asymétrique découle d'ailleurs aussi déjà en partie de l'article 2, § 2, alinéa 1^{er}, 1°, en projet et de l'article 2, § 2, alinéa 2, 2°, en projet, qui visent respectivement la « commission paritaire pour le secteur *flamand* de l'aide sociale et des soins de santé (CP 331) » et « en ce qui concerne le [lire : la] garde d'enfants, les établissements et des services agréés et/ou subventionnés par la *Communauté flamande* ou la *Commission communautaire flamande* ». Ainsi, les employeurs du secteur bruxellois, francophone et germanophone de l'aide sociale et des soins de santé, qui exercent les activités concernées, ainsi que leurs travailleurs sont purement et simplement exclus de l'extension possible du champ d'application.

1.2.3.2. L'autorité fédérale est compétente pour le système des flexi-jobs, plus particulièrement sur la base de ses compétences en matière de droit du travail, de sécurité sociale et d'impôt sur le revenu. Il lui appartient dès lors de fixer le champ d'application de ce système. Il ressort de la jurisprudence du Conseil d'État qu'un dispositif instituant une différenciation fondée

sur le territoire et tenant compte de l'exercice de compétences dans certaines entités fédérées, ne doit pas être rejeté *a priori*, si l'autorité compétente est confrontée à des politiques éventuellement différentes menées par les entités fédérées concernées et à condition qu'une telle différenciation, et la distinction créée sur la base de celle-ci, puissent être justifiées au regard des principes d'égalité et de non-discrimination¹⁰⁵.

Dans le récent avis 71.002/VR du 21 avril 2022 sur une proposition de loi 'relative à l'exercice asymétrique des compétences fédérales en matière d'emploi et de soins de santé, afin de répondre aux besoins spécifiques et aux dynamiques distinctes des Communautés et des Régions', la section de législation du Conseil d'État l'a rappelé comme suit :

« 6. Si le Conseil des ministres décide de donner suite à la proposition qui lui est faite par l'entité fédérée qui en est l'auteur, la proposition de loi prévoit que l'autorité fédérale peut 'exercer ses compétences propres de manière asymétrique' (article 2, § 4, alinéa 1^{er}) et que, dans un tel cas, 'le champ d'application territorial de l'exercice des compétences fédérales peut se limiter au domaine relevant de la compétence de l'auteur de la proposition' (article 2, § 4, alinéa 2).

La section de législation juge nécessaire de souligner qu'en aucun cas, cette simple affirmation ne peut exonérer ni le pouvoir législatif fédéral ni le pouvoir exécutif fédéral du contrôle juridictionnel, *ex ante* et *ex post*, que le Conseil d'État et la Cour constitutionnelle ainsi que les juridictions judiciaires en vertu notamment de l'article 159 de la Constitution, sont susceptibles d'exercer sur les normes qui seraient adoptées dans ce cadre ; dans ce contexte, il convient de pointer en particulier la vérification de leur conformité aux articles 10 et 11 de la Constitution¹⁰⁶ et aux dispositions du droit international et supranational¹⁰⁷. En tout état de cause, le simple fait qu'une politique uniforme de l'autorité fédérale est jugée inopportune par une ou plusieurs entités fédérées ne peut en soi justifier, au regard du principe constitutionnel d'égalité, un traitement différencié qui découlerait d'un dispositif fondé sur une politique asymétrique.

C'est lors de chaque application de l'exercice asymétrique de compétence, réglementaire ou législative, que cette question devra être examinée *in concreto*. »¹⁰⁸

1.2.3.3. Si la disposition en projet n'instaure en soi pas encore de différence de traitement, puisque le régime des flexi-jobs ne s'appliquera aux secteurs concernés que lorsque le Roi l'aura déterminé, cette appréciation *in concreto* devra bel et bien être réalisée lorsque la disposition en

¹⁰⁵ Avis C.E. 43.794/1, 29 novembre 2007, sur un avant-projet devenu l'ordonnance du 27 novembre 2008 'relative au soutien des missions locales pour l'emploi et des « lokale werkwinkels »' (*Doc. parl.* Parl. Rég. Brux.-Cap., 2007-08, n° A-453). Voir aussi déjà l'avis C.E. 16.500/2, 4 février 1985, sur un avant-projet devenu la loi du 6 février 1987 'relative aux réseaux de radiodistribution et de télédistribution et à la publicité commerciale à la radio et à la télévision' (*Doc. parl.* Chambre, 1984-85, n° 1222/1). T. MOONEN, J. RIEMSLAGH en S. VAN DROOGHENBROECK, « L'égalité et la non-discrimination », in M. EL BERHOUMI en S. VAN DROOGHENBROECK (eds.), *Principes de la répartition des compétences*, Larcier, 2022, (363) 371-372; J. VELAERS, *De Grondwet, een artikelsgewijze commentaar*, partie I, Bruges, Die Keure, 2019, 174.

¹⁰⁶ *Note de bas de page dans le texte cité* : Voir l'avis 69.775/VR du 30 novembre 2021 sur une proposition de loi 'supprimant le droit de vote aux élections communales pour les ressortissants non européens', *Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-1720/002, 9-10 (observation 5).

¹⁰⁷ *Note de bas de page dans le texte cité* : Parmi les règles de droit supranational, une attention spéciale devra être portée aux règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État.

¹⁰⁸ Avis C.E. 71.002/VR du 21 avril 2022, sur une proposition de loi 'relative à l'exercice asymétrique des compétences fédérales en matière d'emploi et de soins de santé, afin de répondre aux besoins spécifiques et aux dynamiques distinctes des Communautés et des Régions', *Doc. Parl.* Chambre 2021-22, n° 2451/2, observation 6.

projet sera adoptée. En effet, le Roi ne peut étendre le champ d'application que dans les secteurs définis dans la disposition en projet, de sorte que l'éventuelle différence de traitement qui résultera de l'intervention du Roi devra effectivement être rattachée (pour une large part) ¹⁰⁹ aux secteurs définis dans la disposition légale examinée ici.

Invité à s'expliquer sur le choix qui a été opéré en faveur des secteurs et activités énumérés à l'article 2, § 2, alinéa 1^{er}, en projet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het gaat om sectoren waarvoor de Vlaamse Regering heeft gevraagd aan de federale regering om de mogelijkheid tot invoeren van een flexijob te voorzien via zogenaamd asymmetrisch beleid. Gezien de vraag van de Vlaamse Regering op dit moment niet werd onderschreven door de regeringen van de andere deelstaten, voorziet het wetsontwerp de mogelijkheid voor elke deelstaat om na overleg op het Overlegcomité zelfstandig te beslissen om de toelating van flexijobs voor de genoemde sectoren te voorzien.

Zowel de vraag van de Vlaamse Regering die aan de basis lag van deze uitbreiding, alsook elke beslissing van deelstaten om sectoren geheel of gedeeltelijk in te voeren of uit te sluiten, wordt gemotiveerd op basis van arbeidspieken en arbeidsmarktkrapte in de betrokken (deel)sectoren. »

Interrogé sur le point de savoir pour quel motif ces dispositions se réfèrent uniquement à la Communauté flamande (à la Commission communautaire flamande), le délégué a fait la déclaration suivante :

« De vraag van de Vlaamse Regering bleef beperkt tot deze sector. Er kwam geen gelijkaardige vraag van de andere deelstaten. »

Le simple fait qu'une entité fédérée a demandé de permettre l'emploi via flexi-jobs dans un secteur déterminé ou pour une activité déterminée ne constitue pas en soi une justification suffisante pour étendre ce régime au seul territoire de cette entité fédérée. Cette constatation est d'autant plus pertinente que le paragraphe 2 en projet ne permet pas seulement l'emploi via les flexi-jobs dans les cas où l'entité fédérée qui en fait la demande est automatiquement aussi le (seul) employeur concerné.

Le fait que selon l'article 2, § 2, alinéa 2, 2°, en projet, de la loi du 16 novembre 2015, la demande de l'entité fédérée ne peut concerner que la partie du secteur pour laquelle il est démontré qu'il s'agit de services exécutés par ou au nom de l'autorité dans le cadre de sa mission publique, ou en ce qui concerne la garde d'enfants, les établissements et des services agréés et/ou subventionnés par la Communauté flamande ou la Commission communautaire flamande, n'y change rien. Dans ces cas également, le système des flexi-jobs peut être déclaré applicable à un grand nombre d'employeurs.

L'observation précédente est d'autant plus pertinente lorsque la délimitation (asymétrique) du champ d'application est déjà prévue par la disposition légale en projet. Elle s'applique à la référence à la commission paritaire pour le secteur flamand de l'aide sociale et des soins de santé, contenue à l'alinéa 1^{er}, 1°, en projet, du paragraphe 2, ainsi qu'à la référence aux

¹⁰⁹ L'extension peut en effet aussi se faire partiellement. Le Roi devra être en mesure de produire une justification *in concreto* pour cette extension partielle.

« établissements et [...] services agréés et/ou subventionnés par la Communauté flamande ou la Commission communautaire flamande », mentionnée dans l'alinéa 2, 2°, en projet, du paragraphe 2.

Sur la base des données fournies dans le cadre de la demande d'avis, la section de législation n'aperçoit pas suffisamment d'éléments qui peuvent justifier concrètement la différence de traitement. L'avant-projet doit dès lors faire l'objet d'un examen complémentaire sur ce point. Il est recommandé, le cas échéant, d'inclure une justification circonstanciée à ce sujet dans l'exposé des motifs.

2. En outre, les modifications apportées par l'article 204 de l'avant-projet soulèvent encore une série d'autres problèmes.

2.1. L'article 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 14/1°, en projet, de la loi du 16 novembre 2015 (article 204, d)) étend le champ d'application aux employeurs et travailleurs relevant « de la commission paritaire des industries alimentaires (CP 118), appartenant à un des sous-secteurs paritaires suivants [...] », dix « sous-secteurs » étant ensuite énumérés.

Le délégué a confirmé qu'il ne s'agit pas de sous-commissions paritaires au sens de la loi du 5 décembre 1968 'sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires'.

« PC 118 bevat inderdaad geen officiële subcomités. Wel heeft de sector zelf een afbakening gemaakt. Dit is gebaseerd op cao's. U vindt de opdeling ook terug bijvoorbeeld in de databank minimumlonen van de FOD WASO. <https://www.minimumlonen.be/index.html>.

L'ONSS va travailler au maximum avec des combinaisons de catégories employeur spécifiques et des codes nace. Pour la CP 118, une nouvelle zone sera prévue dans la déclaration dans laquelle l'employeur pourra mentionner qu'il exerce son activité dans un des sous-secteurs mentionnés. »

Une délimitation effectuée uniquement par le secteur lui-même sur la base de conventions collectives de travail n'offre pas la sécurité juridique et les garanties requises en matière d'applicabilité et de compatibilité (permanente) avec le principe constitutionnel d'égalité. Dans le cas d'une délimitation sur la base d'une (sous-)commission paritaire, le champ d'application se déduit d'une définition de compétences, établie par le Roi dans le cadre du droit du travail collectif¹¹⁰. Si cette définition de compétences est modifiée, le Roi peut, le cas échéant, en sa qualité de branche du pouvoir législatif, prendre l'initiative d'adapter la loi du 16 novembre 2015. Dans le cas d'une délimitation opérée par le législateur sur la base de la définition de l'activité exercée par l'employeur (et le travailleur), l'applicabilité du régime des flexi-jobs découle de l'exercice de cette activité. Ces garanties ne s'appliquent pas en ce qui concerne la subdivision en « sous-secteurs paritaires » par une convention collective de travail, la définition des compétences de ces sous-commissions paritaires, et partant le champ d'application du régime en matière de flexi-jobs, pouvant en principe être librement modifiés par les membres de la commission paritaire.

¹¹⁰ Articles 35 à 37 de la loi du 5 décembre 1968 'sur les conventions collectives de travail et les commissions paritaires'.

2.2. La question se pose de savoir si l'article 2, § 1^{er}, alinéa 2, de la loi du 16 novembre 2015, en projet dans l'article 204, e), lequel fait mention de « l'organisation d'un événement », ne doit pas être harmonisé avec le fait que l'article 2, alinéa 1^{er}, 13° et 14°, en vigueur, ainsi que l'article 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 20°, en projet, recourent également à un code NACE pour délimiter le champ d'application.

2.3. Dès lors qu'à l'article 2, § 1^{er}, alinéa 6, de la loi du 16 novembre 2015, en projet dans l'article 204, g), il ne s'agit pas d'« exclure » mais de « ne pas autoriser », il peut subsister une incertitude quant à l'applicabilité de l'alinéa 8 en projet de cette disposition, à l'alinéa 6 en projet. Le délégué a toutefois confirmé que l'alinéa 8 en projet concerne à la fois les autorisations et les exclusions, visées à l'alinéa 6 en projet et à l'alinéa 7 en projet. Pour dissiper ce doute, on pourrait soit remplacer les mots « ne pas autoriser [...] l'emploi via flexi-jobs » de l'alinéa 6 par « exclure [...] l'emploi via flexi-jobs », soit insérer les mots « visées aux alinéas 6 et 7 » dans l'alinéa 8.

2.4. À l'article 204, f), de l'avant-projet, la référence à « le 23° » devra être remplacée par « le 24° ».

2.5. Il découle de l'article 204, g), du projet que la suppression de l'extension du champ d'application et la nouvelle extension ultérieure du champ d'application des flexi-jobs dans les branches d'activités visées à l'article 2, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 14/1° à 24°, en projet, de la loi du 16 novembre 2015 ne sont possibles qu'« à la demande unanime » de la commission ou sous-commission paritaire compétente et à condition que les partenaires sociaux aient conclu une convention collective de travail à ce sujet au niveau de la commission ou sous-commission paritaire. L'exercice des compétences par le Roi est donc subordonné à l'initiative des partenaires sociaux.

Un tel procédé où le Roi ne peut intervenir qu'à l'initiative d'une autre instance est contraire à l'article 108 de la Constitution. En outre, subordonner l'exercice des compétences par le Roi à ces conditions risque de constituer une entrave à la garantie du respect du principe constitutionnel d'égalité (voir observation 1.2.2). L'avant-projet devra être adapté sur ce point.

2.6.1. L'article 2, § 2, alinéa 2, en projet dans l'article 204, h), prévoit une procédure par laquelle le Roi peut étendre, « à la demande de l'entité fédérée », le champ d'application du régime des flexi-jobs à trois secteurs déterminés, cités à l'alinéa 1^{er} de l'article 2, § 2, mais uniquement – comme l'indique l'exposé des motifs – pour « la partie du secteur sur laquelle l'entité fédérée démontre sa compétence ». Par ailleurs, cette demande doit faire l'objet d'une consultation au sein du Comité de concertation.

2.6.2. Dans l'avis 71.002/VR précité du 21 avril 2022, la section de législation du Conseil d'État a formulé l'observation suivante concernant une « procédure de demande » similaire :

« 3. L'article 2, § 1^{er}, de la proposition prévoit la possibilité, pour les entités fédérées, de soumettre une 'proposition écrite auprès de l'autorité fédérale lorsqu'elle[s] estime[nt] que, dans l'exercice de ses compétences, l'autorité fédérale ne répond pas adéquatement à [leurs] besoins spécifiques dans l'exercice de [leurs] compétences matérielles'. Cette proposition écrite doit être adressée au Premier Ministre (article 2, § 3).

Il n'existe en tant que tel aucune objection à ce que le législateur fédéral prévoie, dans le but de renforcer le bon fonctionnement de la structure fédérale du pays, que d'autres entités puissent soumettre des propositions écrites au gouvernement fédéral dans les cas qu'il détermine ; comme le relèvent les auteurs de la proposition, un tel procédé présente des similitudes avec le droit de pétition reconnu aux citoyens par l'article 28 de la Constitution ¹¹¹.

Aussi, une intervention législative à cette fin ne se situe pas dans l'un des cas dans lesquels la Constitution subordonne l'intervention du législateur à l'obtention d'une majorité dite « spéciale » prévue à l'article 4, alinéa 3, de la Constitution. [...]

La présente proposition de loi ne règle donc pas, en tant que telle, une procédure de conflit d'intérêt ; elle constitue une démarche volontaire de l'autorité fédérale tendant à octroyer à d'autres entités la possibilité d'émettre des propositions, sans que l'autorité fédérale soit contrainte d'une manière ou d'une autre à donner suite à ces propositions. Une telle possibilité peut être créée à la majorité ordinaire.

Il en aurait été différemment si l'article 2, § 4, de la proposition n'avait pas prévu, comme tel est le cas actuellement, que l'autorité fédérale *peut* exercer ses propres compétences de manière asymétrique, en d'autres termes si l'intention avait été de rendre obligatoire cet exercice asymétrique des compétences sur la proposition d'une ou de plusieurs entités fédérées.

4. Dans l'hypothèse où le Conseil des ministres décide de donner suite à la proposition qui lui est faite par l'entité fédérée qui en est l'auteur¹¹², la proposition de loi prévoit que l'autorité fédérale peut « exercer ses compétences propres de manière asymétrique » (article 2, § 4, alinéa 1^{er}). La notion d'« exercice asymétrique de compétences » est polysémique et peut recouvrir plusieurs hypothèses différentes. Aussi, les auteurs de la proposition ne définissent pas précisément ce qu'ils entendent par cette notion.

[...]

4.4. Enfin, un exercice asymétrique de la politique par l'autorité fédérale peut également impliquer, au sens le plus large, une différenciation des effets juridiques attribués à certains faits juridiques selon qu'ils peuvent intervenir dans la sphère de compétence territoriale de différentes entités fédérées.

[...]

6. Si le Conseil des ministres décide de donner suite à la proposition qui lui est faite par l'entité fédérée qui en est l'auteur, la proposition de loi prévoit que l'autorité fédérale peut 'exercer ses compétences propres de manière asymétrique' (article 2, § 4, alinéa 1^{er}) et que, dans un tel cas, 'le champ d'application territorial de l'exercice des compétences fédérales peut se limiter au domaine relevant de la compétence de l'auteur de la proposition' (article 2, § 4, alinéa 2).

La section de législation juge nécessaire de souligner qu'en aucun cas, cette simple affirmation ne peut exonérer ni le pouvoir législatif fédéral ni le pouvoir exécutif fédéral du contrôle juridictionnel, *ex ante* et *ex post*, que le Conseil d'État et la Cour constitutionnelle ainsi que les juridictions judiciaires en vertu notamment de l'article 159 de la Constitution, sont susceptibles d'exercer sur les normes qui seraient adoptées dans ce cadre ; dans ce contexte, il convient de pointer en particulier la vérification de leur

¹¹¹ Note de bas de page dans le texte cité : Voir le commentaire des articles de la proposition (Doc. parl., Chambre, 2021-2022, n° 55-2451/001, p. 15).

¹¹² Note de bas de page dans le texte cité : Ou par les entités fédérées qui en sont les auteurs.

conformité aux articles 10 et 11 de la Constitution ¹¹³ et aux dispositions du droit international et supranational ¹¹⁴. En tout état de cause, le simple fait qu'une politique uniforme de l'autorité fédérale est jugée inopportune par une ou plusieurs entités fédérées ne peut en soi justifier, au regard du principe constitutionnel d'égalité, un traitement différencié qui découlerait d'un dispositif fondé sur une politique asymétrique.

C'est lors de chaque application de l'exercice asymétrique de compétence, réglementaire ou législative, que cette question devra être examinée *in concreto* ». ¹¹⁵

2.6.3. Même si les termes « prise en considération » inscrits à l'article 2, § 2, alinéa 2, en projet indiquent une certaine liberté d'appréciation du Roi, il n'apparaît néanmoins pas clairement si et dans quelle mesure le Roi est tenu de donner suite à la demande de l'entité fédérée. En tout cas, il ne faut pas interpréter la disposition en projet en ce sens que le Roi est tenu de donner suite à la demande de l'entité fédérée concernée et d'appliquer automatiquement un régime asymétrique sur son territoire. Il est recommandé de préciser ce point à tout le moins dans l'exposé des motifs.

2.7. Contrairement à ce qui est le cas à l'article 2, § 1^{er}, alinéa 8, en projet, la phrase liminaire de l'article 2, § 2, alinéa 2, en projet à l'article 204, h), ne précise pas que l'arrêté royal doit faire l'objet d'une délibération en Conseil des ministres. Le délégué a toutefois déclaré que l'intention poursuivie est que les deux compétences soient exercées par un arrêté royal délibéré en Conseil des ministres, et que le texte sera adapté. Il est en effet recommandé de supprimer cette incohérence.

2.8. Dans la phrase liminaire de l'article 2, § 2, alinéa 2, en projet dans l'article 204, h), il est précisé que « l'exclusion » des branches d'activités énoncées dans l'alinéa précédent, peut elle aussi se faire par arrêté royal, alors qu'à l'alinéa 1^{er} de cette disposition, il est seulement question d'étendre le champ d'application. En ce qui concerne la portée du terme « exclusion », le délégué a précisé ce qui suit :

« De gefedereerde entiteit die kan vragen om de genoemde sector toe te laten tot het gebruik van flexijobs, kan ook vragen om de genoemde sector vervolgens weer uit te sluiten van deze mogelijkheid ».

Il est recommandé d'exprimer cette précision plus clairement dans le texte de la disposition en projet ¹¹⁶.

¹¹³ Note de bas de page dans le texte cité : Voir l'avis 69.775/VR du 30 novembre 2021 sur une proposition de loi 'supprimant le droit de vote aux élections communales pour les ressortissants non européens', *Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-1720/002, 9-10 (observation 5).

¹¹⁴ Note de bas de page dans le texte cité : Parmi les règles de droit supranational, une attention spéciale devra être portée aux règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État.

¹¹⁵ Avis C.E. 71.002/VR du 21 avril 2022, sur une proposition de loi 'relative à l'exercice asymétrique des compétences fédérales en matière d'emploi et de soins de santé, afin de répondre aux besoins spécifiques et aux dynamiques distinctes des Communautés et des Régions', *Doc. Parl.* Chambre 2021-22, n° 2451/2, observation 3-6.

¹¹⁶ Dans le texte néerlandais, on écrira d'ailleurs « uitsluiting van » et non « uitsluiting naar ».

Article 206

L'article 206, 2°, remplace l'article 5 de la loi du 16 novembre 2015 qui concerne le salaire de base des flexi-jobs, et prévoit un régime dérogatoire s'appliquant aux activités exercées au sein de la Commission paritaire 302 (industrie hôtelière). Il est ainsi instauré une différence de traitement qui, certes, repose sur un critère objectif, mais pour laquelle il n'apparaît pas d'emblée si ce critère est pertinent et adéquat au regard de l'objectif poursuivi et si la distinction opérée ne donne pas lieu à des effets disproportionnés. L'exposé des motifs ne fournit assurément pas d'autre justification à cette différence de traitement.

Le délégué a déclaré au sujet de cette distinction ce qui suit :

« De horecasector is de oorspronkelijk sector waarvoor het kader van flexijobs werd ontworpen, en nog steeds speelt 2 op 3 arbeidsovereenkomsten voor flexijobs zich af in deze sector. Gezien in deze sector de loonkost doorslaggevend is en de uitdaging inzake arbeidspieken en arbeidsmarktkrapte sterk doorwegen, werd ervoor gekozen om de regeling zoals die oorspronkelijk voorzien was voor PC 302 zo te behouden. »

Il est recommandé de préciser davantage ce début de justification et de l'insérer dans l'exposé des motifs.

Section 3 – Modification de la loi du 20 septembre 1948 portant organisation de l'économie

Cette section n'appelle aucune observation.

Section 4 – Modification de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs

Article 210

L'article 210 de l'avant-projet insère dans la loi du 27 juin 1969 'révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs' un nouvel article 21/1, selon lequel les employeurs doivent déclarer ¹¹⁷ « le flexisalaire et les données concernant les prestations » à l'Office national de sécurité sociale « au moyen d'un procédé électronique approuvé par l'Office, » dans un délai déterminé par le Roi.

En réglementant un aspect de la manière dont les données à caractère personnel concernées doivent être déclarées, la disposition insérée règle le traitement des données à caractère personnel. L'attention est attirée sur le fait que compte tenu du principe de légalité consacré par l'article 22 de la Constitution, les éléments essentiels d'un tel règlement doivent être fixés par le législateur lui-même. Ces éléments essentiels concernent en tout état de cause : 1°) les catégories de données traitées ; 2°) les catégories de personnes concernées ; 3°) la finalité

¹¹⁷ Dans le texte néerlandais, l'équivalent du verbe « déclarer » qui figure dans le texte français fait défaut.

poursuivie par le traitement ; 4°) les catégories de personnes ayant accès aux données traitées ; et 5°) le délai maximal de conservation des données ¹¹⁸.

Si les éléments précités n'ont pas encore été réglés par des dispositions légales déjà existantes, également applicables à l'article 21/1 en projet de la loi du 27 juin 1969, ce que le Conseil d'État n'a pas pu vérifier dans le bref délai qui lui est imparti, l'avant-projet devra être complété par des dispositions y afférentes ¹¹⁹.

Section 5 – Modification du Code pénal social

Section 6 – Évaluation

Section 7 – Disposition transitoire

Section 8 – Entrée en vigueur

Ces sections n'appellent aucune observation.

TITRE 12 – INTÉGRATION SOCIALE

Il est renvoyé à l'observation formulée sur la recevabilité de la demande d'avis.

¹¹⁸ Avis C.E. 68.936/AG du 7 avril 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 14 août 2021 'relative aux mesures de police administrative lors d'une situation d'urgence épidémique', observation 101 (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1951/001, p. 119). Voir aussi C.C., 10 mars 2022, n° 33/2022, B.13.1 et C.C., 22 septembre 2022, n° 110/2022, B.11.2 ; C.C., 16 février 2023, n° 26/2023, B.74.1.

¹¹⁹ Ce complément éventuel devra dès lors faire l'objet de l'avis de l'Autorité de protection des données conformément à l'article 36, paragraphe 4, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données)', combiné avec l'article 57, paragraphe 1, c), et le considérant 96 de ce règlement.

TITRE 13 – JUSTICECHAPITRE UNIQUE – MODIFICATION DE LA LOI DU 3 AVRIL 1953 D'ORGANISATION JUDICIAIRE

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

DE GRIFFIER – LE GREFFIER

DE VOORZITTER – LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Marnix VAN DAMME

DE GRIFFIER – LE GREFFIER

DE VOORZITTER – LE PRÉSIDENT

Esther CONTI

Patrick RONVAUX

DE GRIFFIER – LE GREFFIER

DE VOORZITTER – LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

DE GRIFFIER – LE GREFFIER

DE VOORZITTER – LE PRÉSIDENT

Charles-Henri VAN HOVE

Bernard BLERO