



CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

avis 61.775/2
du 5 juillet 2017

advies 61.775/2
van 5 juli 2017

sur

over

un avant-projet d'ordonnance de la
Région de Bruxelles-Capitale
'modifiant l'ordonnance du
26 juillet 2013 transposant la
Directive 2011/16/UE du Conseil
du 15 février 2011 relative à la
coopération administrative dans le
domaine fiscal et abrogeant la
Directive 77/799/CEE et modifiant
l'article 40, § 1^{er}, de l'ordonnance
du 12 décembre 2016 portant la
deuxième partie de la réforme
fiscale'

een voorontwerp van ordonnantie
van het Brussels Hoofdstedelijk
Gewest 'tot wijziging van de
ordonnantie van 26 juli 2013
houdende omzetting van
Richtlijn 2011/16/EU van de Raad
van 15 februari 2011 betreffende
de administratieve samenwerking
op het gebied van de belastingen
en tot intrekking van
Richtlijn 77/799/EEG en tot
wijziging van artikel 40, § 1, van
de ordonnantie van
12 december 2016 houdende het
tweede deel van de fiscale
hervorming'

Le 30 juin 2017, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre de la Région de Bruxelles-Capitale, chargé des Finances, du Budget et des Relations extérieures à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet d'ordonnance 'modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la Directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la Directive 77/799/CEE et modifiant l'article 40, § 1^{er}, de l'ordonnance du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale'.

L'avant-projet a été examiné par la deuxième chambre le 5 juillet 2017. La chambre était composée de Pierre VANDERNOOT, président de chambre, Martine BAGUET et Bernard BLERO, conseillers d'État, Marianne DONY, assesseur, et Colette GIGOT, greffier.

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

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Wanda VOGEL, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 5 juillet 2017.

*

Op 30 juni 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, bevoegd voor Financiën, Begroting en Externe Betrekkingen verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van ordonnantie 'tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG en tot wijziging van artikel 40, § 1, van de ordonnantie van 12 december 2016 houdende het tweede deel van de fiscale hervorming'.

Het voorontwerp is door de tweede kamer onderzocht op 5 juli 2017. De kamer was samengesteld uit Pierre VANDERNOOT, kamervoorzitter, Martine BAGUET en Bernard BLERO, staatsraden, Marianne DONY, assessor, en Colette GIGOT, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Patrick RONVAUX, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wanda VOGEL, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 5 juli 2017.

*

Suivant 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 spécialement indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

La lettre s'exprime en ces termes :

« Het verzoek om spoedbehandeling is voor wat betreft de artikelen ter omzetting van de richtlijn (EU 2015/2376) gemotiveerd door dat deze richtlijn reeds omgezet had moeten zijn uiterlijk 31 december 2016. Deze omzetting moet dus zo snel mogelijk tot stand komen om te voorkomen dat de Europese Commissie over zou gaan tot de instelling van de inbreukprocedure wegens niet naleving van de plicht om deze richtlijn tijdig om te zetten.

De wijzigingen die worden doorgevoerd aan artikel 40, § 1, van de ordonnantie van 12 december 2016 houdende het tweede deel van de fiscale hervorming, zijn dan weer nodig voor de leesbaarheid en de toepasbaarheid van dit artikel. In zijn huidige vorm is dit artikel immers moeilijk toepasbaar. Aan dit probleem van leesbaarheid en toepasbaarheid moet, in het licht van de behoefte aan rechtszekerheid voor de betrokken belastingplichtigen, zo snel mogelijk en retroactief een einde worden gemaakt aangezien het voornoemde artikel 40, § 1, de overgangsregeling bevat in het kader van de vervanging van de woonbonus door een verhoogd abattement vanaf 1 januari 2017. Ook voor de bevoegde diensten die de inning verzekeren van de inkomstenbelastingen en van de registratierechten is het van primordiaal belang dat de herformulering van artikel 40, § 1, zo snel mogelijk tot stand komt.

Deze tekst werd ook reeds bij hoogdringendheid voor advies overgemaakt aan de Economische en Sociale Raad van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest ».

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois 'sur le Conseil d'État', coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation limite son examen au fondement juridique de l'avant-projet[‡], à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

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

RECEVABILITÉ DE LA DEMANDE D'AVIS

L'avant-projet comporte dix articles parmi lesquels l'article 1^{er}, qui a trait à la mention de la matière réglée par l'avant-projet, et l'article 10, qui est le fixant vigueur.

Les articles 2 à 8 transposent la directive (UE) 2015/2376 du Conseil du 8 décembre 2015 'modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal' et l'article 9 modifie l'article 40, § 1^{er}, de l'ordonnance du 12 décembre 2016 'portant la deuxième partie de la réforme fiscale'.

[‡] S'agissant d'un avant-projet d'ordonnance, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

En ce qui concerne les articles 2 à 8 de l'avant-projet, la motivation de l'urgence à consulter le Conseil d'État repose sur la considération que la directive concernée aurait déjà dû être transposée pour le 31 décembre 2016 et que la transposition doit donc être réalisée le plus rapidement possible pour éviter que la Commission européenne « over zou gaan tot de instelling van de inbreukprocedure wegens niet naleving van de plicht om deze richtlijn tijdig om te zetten ».

Comme la section de législation l'a souvent rappelé ¹, s'agissant de la transposition tardive de directives européennes, il est certes de la responsabilité de la Belgique de transposer les directives européennes dans les délais et de manière adéquate mais cela ne signifie pas pour autant que l'on puisse toujours recourir au délai de cinq jours ouvrables pour une demande d'avis concernant la transposition tardive d'une directive. Ce n'est le cas que lorsqu'il est démontré que des circonstances particulières justifient qu'un avis rendu dans les trente jours (article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, des lois coordonnées sur le Conseil d'État) ne pourrait suffire, par exemple si la Commission européenne a mis la Belgique en demeure et a annoncé qu'elle saisirait la Cour de justice si la transposition n'est pas effectuée avant une date proche ².

En l'espèce, ni la demande d'avis ni aucune pièce jointe à celle-ci ne font état de circonstances particulières telles que décrites ci-avant. La motivation de l'urgence ne comporte donc pas suffisamment d'éléments concrets et pertinents indiquant que l'adoption des articles 2 à 8 de l'avant-projet soit à ce point urgente qu'il faille recourir à la procédure d'urgence prévue à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois coordonnées sur le Conseil d'État.

La demande d'avis est donc irrecevable pour ce qui concerne les articles 2 à 8 de l'avant-projet.

¹ Voir notamment l'avis 49.482/4 donné le 11 avril 2011 sur un projet devenu l'arrêté du Gouvernement wallon du 8 septembre 2011 'portant exécution de l'article 5bis du décret du 23 juin 1994 relatif à la création et à l'exploitation des aéroports et aérodromes relevant de la Région wallonne', l'avis 50.651/4 donné le 5 décembre 2011 sur un projet d'arrêté royal 'créant le Service de Régulation du Transport ferroviaire et fixant sa composition ainsi que les statuts administratif et pécuniaire applicables à ses membres', l'avis 50.652/4 donné le 5 décembre 2011 sur un projet d'arrêté royal 'créant le Service de Régulation pour l'exploitation de l'aéroport de Bruxelles-National et fixant sa composition ainsi que les statuts administratifs et pécuniaires applicables à ses membres', l'avis 51.206/4 donné le 11 avril 2012 sur un projet d'arrêté royal 'modifiant l'arrêté royal du 8 octobre 1981 sur l'accès au territoire, le séjour, l'établissement et l'éloignement des étrangers', l'avis 53.107/2 donné le 3 avril 2013 sur un avant-projet devenu la loi du 22 novembre 2013 'modifiant la loi du 2 août 2002 concernant la lutte contre le retard de paiement dans les transactions commerciales' (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, n° 2927/1, pp. 30 à 39), l'avis 54.448/VR donné le 22 novembre 2013 sur un avant-projet de décret 'houdende instemming met het Samenwerkingsakkoord van ... 2013 tussen de Federale Staat, het Vlaamse Gewest, Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest betreffende de oprichting van een vergunningscoördinerend en -faciliterend comité voor energieprojecten' et l'avis 55.056/2 donné le 22 janvier 2014 sur un projet devenu l'arrêté ministériel du 7 février 2014 'portant modification de divers arrêtés ministériels en matière de santé publique en raison de l'adhésion de la République de Croatie à l'Union européenne'.

² Plus encore, la section de législation a déjà estimé qu'une demande d'avis au bénéfice de l'urgence est irrecevable, même en cas de condamnation de l'État belge par la Cour de justice pour avoir manqué à ses obligations de droit européen en termes de transposition d'une directive, lorsque, ultérieurement à cet arrêt, la Commission européenne adresse à l'État belge un courrier ne demandant pas aux autorités belges de prendre les mesures législatives et réglementaires d'exécution de l'arrêt de la Cour de Justice dans les plus brefs délais, mais leur demandant, avant tout, de « fournir un calendrier précis pour l'adoption des mesures législatives et administratives qui sont envisagées afin de mettre en conformité la législation belge avec le droit Européen » (avis 49.639/4 donné le 9 mai 2011 sur un avant-projet devenu la loi du 15 décembre 2011 'transposant la Directive 2007/2/CE du Parlement européen et du Conseil du 14 mars 2007 établissant une infrastructure d'information géographique dans la Communauté européenne (INSPIRE)', *Doc. parl.*, Chambre, 2010-2011, n° 1719/1 pp. 23 à 30).

EXAMEN DE L'AVANT-PROJET

Article 9

L'article 40, § 1^{er}, alinéa 6, en projet est difficilement compréhensible compte tenu de sa longueur et de sa présentation en une seule phrase. Cet alinéa devrait être réécrit pour mieux faire apparaître sa logique interne.

Article 10

La modification apportée par l'article 9 de l'avant-projet au régime transitoire prévu par l'article 40 de l'ordonnance précitée du 12 décembre 2016 est présentée par son commentaire et par la motivation de l'urgence comme un exercice visant à la cohérence d'écriture de cette disposition et à la sécurité juridique. Le même commentaire précise que l'avant-projet ajoute aussi « une nouvelle disposition concernant l'interdiction de cumul lors de l'application de l'abattement par restitution comme visé à l'article 212*bis* du Code des droits d'enregistrement ».

Selon l'article 10 de l'avant-projet, les modifications prévues à l'article 9 produisent leurs effets à partir du 1^{er} janvier 2017.

Si la substitution rétroactive des modifications apportées à l'article 40 de l'ordonnance précitée du 12 décembre 2016 avait pour effet de modifier le traitement d'opérations dont le régime fiscal serait déjà irrévocablement fixé, notamment parce qu'elles constitueraient au regard de la loi fiscale applicable des actes ou faits isolés frappés d'un impôt indirect, tel les droits d'enregistrement, l'article 10 de l'avant-projet se heurterait dans cette mesure au principe général de la non rétroactivité des lois fiscales.

*

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

In casu luidt die motivering in de brief met de adviesaanvraag als volgt:

“Het verzoek om spoedbehandeling is voor wat betreft de artikelen ter omzetting van de richtlijn (EU 2015/2376) gemotiveerd door dat deze richtlijn reeds omgezet had moeten zijn uiterlijk 31 december 2016. Deze omzetting moet dus zo snel mogelijk tot stand komen om te voorkomen dat de Europese Commissie over zou gaan tot de instelling van de inbreukprocedure wegens niet naleving van de plicht om deze richtlijn tijdig om te zetten.

De wijzigingen die worden doorgevoerd aan artikel 40, § 1, van de ordonnantie van 12 december 2016 houdende het tweede deel van de fiscale hervorming, zijn dan weer nodig voor de leesbaarheid en de toepasbaarheid van dit artikel. In zijn huidige vorm is dit artikel immers moeilijk toepasbaar. Aan dit probleem van leesbaarheid en toepasbaarheid moet, in het licht van de behoefte aan rechtszekerheid voor de betrokken belastingplichtigen, zo snel mogelijk en retroactief een einde worden gemaakt aangezien het voornoemde artikel 40, § 1, de overgangsregeling bevat in het kader van de vervanging van de woonbonus door een verhoogd abattement vanaf 1 januari 2017. Ook voor de bevoegde diensten die de inning verzekeren van de inkomstenbelastingen en van de registratierechten is het van primordiaal belang dat de herformulering van artikel 40, § 1, zo snel mogelijk tot stand komt.

Deze tekst werd ook reeds bij hoogdringendheid voor advies overgemaakt aan de Economische en Sociale Raad van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.”

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, beperkt de afdeling Wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het voorontwerp,^(*) de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

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

ONTVANKELIJKHEID VAN DE ADVIESAANVRAAG

Het voorontwerp bevat tien artikelen waaronder artikel 1 dat vermeldt welke aangelegenheid bij het voorontwerp geregeld wordt, en artikel 10 dat de datum van inwerkingtreding bepaalt.

De artikelen 2 tot 8 zetten richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015 ‘tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied’ om en artikel 9 wijzigt artikel 40, § 1, van de ordonnantie van 12 december 2016 ‘houdende het tweede deel van de fiscale hervorming’.

^(*) Daar het een voorontwerp van ordonnantie betreft, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

Wat betreft de artikelen 2 tot 8 van het voorontwerp, steunt de motivering van de spoed waarmee de Raad van State moet geraadpleegd worden, op de overweging dat de betrokken richtlijn reeds op 31 december 2016 omgezet had moeten zijn en dat ze dus zo snel mogelijk moet omgezet worden om te vermijden dat de Europese Commissie “over zou gaan tot de instelling van de inbreukprocedure wegens niet naleving van de plicht om deze richtlijn tijdig om te zetten.”

Zoals de afdeling Wetgeving in verband met de niet-tijdige omzetting van Europese richtlijnen reeds herhaaldelijk opgemerkt heeft³, moet België er weliswaar voor zorgen dat Europese richtlijnen tijdig en adequaat worden omgezet, maar betekent dit echter niet dat in geval van niet-tijdige omzetting van een richtlijn steeds een advies binnen een termijn van vijf werkdagen kan worden aangevraagd. Dit is alleen het geval wanneer wordt aangetoond dat bijzondere omstandigheden aanwezig zijn die maken dat niet kan worden volstaan met een advies binnen dertig dagen (artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State), bijvoorbeeld als de Europese Commissie België in gebreke heeft gesteld en heeft aangekondigd dat ze de zaak voor het Hof van Justitie zal brengen als de richtlijn niet vóór een bepaalde, nabije datum omgezet is.⁴

In casu wordt evenwel noch in de adviesaanvraag, noch in enig stuk gevoegd bij de adviesaanvraag gewag gemaakt van bijzondere omstandigheden zoals die welke hiervoren zijn beschreven. De motivering van het spoedeisende karakter bevat dus onvoldoende concrete en relevante gegevens die aangeven dat de artikelen 2 tot 8 van het voorontwerp dermate dringend

³ Zie inzonderheid advies 49.482/4, gegeven op 11 april 2011 over een ontwerp dat geleid heeft tot het besluit van de Waalse Regering van 8 september 2011 ‘houdende uitvoering van artikel 5bis van het decreet van 23 juni 1994 betreffende de oprichting en de uitbating van de onder het Waalse Gewest ressorterende luchthavens en vliegvelden’, advies 50.651/4, gegeven op 5 december 2011 over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot oprichting van de Dienst Regulering van het Spoorwegvervoer en tot vaststelling van zijn samenstelling en het administratief en geldelijk statuut dat van toepassing is op zijn leden’, advies 50.652/4, gegeven op 5 december 2011 over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot oprichting van de Dienst Regulering voor de exploitatie van de luchthaven Brussel-Nationaal en tot vaststelling van zijn samenstelling en het administratief en geldelijk statuut dat van toepassing is op zijn leden’, advies 51.206/4, gegeven op 11 april 2012 over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het koninklijk besluit van 8 oktober 1981 betreffende de toegang tot het grondgebied, het verblijf, de vestiging en de verwijdering van vreemdelingen’, advies 53.107/2, gegeven op 3 april 2013 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de wet van 22 november 2013 ‘tot wijziging van de wet van 2 augustus 2002 betreffende de bestrijding van de betalingsachterstand bij handelstransacties’ (*Parl.St.* Kamer, 2012-13, nr. 2927/1, 30 tot 39), advies 54.448/VR, gegeven op 22 november 2013 over een voorontwerp van decreet ‘houdende instemming met het Samenwerkingsakkoord van ... 2013 tussen de Federale Staat, het Vlaamse Gewest, Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest betreffende de oprichting van een vergunningscoördinerend en -faciliterend comité voor energieprojecten’ en advies 55.056/2, gegeven op 22 januari 2014 over een ontwerp dat geleid heeft tot het ministerieel besluit van 7 februari 2014 ‘tot wijziging van verschillende ministeriële besluiten inzake volksgezondheid, in verband met de toetreding van de Republiek Kroatië tot de Europese Unie’.

⁴ Meer nog, de afdeling Wetgeving heeft reeds geoordeeld dat een adviesaanvraag waarin om spoedbehandeling wordt verzocht niet-ontvankelijk is, zelfs indien de Belgische Staat door het Hof van Justitie veroordeeld is wegens het niet nakomen van zijn verplichtingen van Europees recht op het stuk van het omzetten van een richtlijn, wanneer de Europese Commissie na dat arrest aan de Belgische Staat een schrijven richt waarin ze aan de Belgische autoriteiten niet vraagt om zo snel mogelijk de wettelijke en verordenende maatregelen te treffen ter uitvoering van het arrest van het Hof van Justitie, maar waarin ze hen in de eerste plaats vraagt “een nauwkeurige agenda voor het aannemen van de noodzakelijke wettelijke en bestuurlijke maatregelen (te mogen) ontvangen die ertoe strekken de Belgische wetgeving in overeenstemming te brengen met het Europees recht” (advies 49.639/4 dat op 9 mei 2011 is gegeven over een voorontwerp dat geleid heeft tot de wet van 15 december 2011 ‘tot omzetting van de Richtlijn 2007/2/EG van het Europees Parlement en de Raad van 14 maart 2007 tot oprichting van een infrastructuur voor ruimtelijke informatie in de Gemeenschap (INSPIRE)’, *Parl.St.* Kamer, 2010-11, nr. 1719/1, 23 tot 30).

moeten worden aangenomen dat de spoedprocedure voorgeschreven bij artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State moet worden gevolgd.

De adviesaanvraag is bijgevolg niet-ontvankelijk voor wat betreft de artikelen 2 tot 8 van het voorontwerp.

ONDERZOEK VAN HET VOORONTWERP

Artikel 9

Het ontworpen artikel 40, § 1, zesde lid, is moeilijk te begrijpen omwille van het feit dat het lang is en dat het in één enkele zin weergegeven wordt. Dat lid zou herschreven moeten worden om de interne logica ervan beter naar voren te brengen.

Artikel 10

De wijziging die bij artikel 9 van het voorontwerp aangebracht wordt in de overgangsregeling waarin artikel 40 van de voornoemde ordonnantie van 12 december 2016 voorziet, wordt in de commentaar erop en in de motivering van de spoedeisendheid voorgesteld als een oefening die streeft naar rechtszekerheid en naar een coherente redactie van die bepaling. In dezelfde commentaar wordt gepreciseerd dat het voorontwerp ook voorziet “in een regeling aangaande het cumulverbod bij de toepassing van een abattement door teruggave, zoals bedoeld in artikel 212*bis* van het Wetboek der Registratierechten”.

Volgens artikel 10 van het voorontwerp hebben de wijzigingen waarin artikel 9 voorziet, uitwerking met ingang van 1 januari 2017.

Indien de retroactieve vervanging van de wijzigingen die aangebracht werden in artikel 40 van de voornoemde ordonnantie van 12 december 2016, zou leiden tot wijzigingen in de taxering van transacties waarvan het belastingstelsel reeds onherroepelijk vastgesteld zou zijn, inzonderheid omdat ze in het licht van de toepasselijke belastingwet op zichzelfstaande handelingen of feiten zouden zijn die indirect belast worden, zoals met registratierechten, dan zou artikel 10 van het voorontwerp in dat opzicht indruisen tegen het algemene beginsel van niet-retroactiviteit van de belastingwetten.

LE GREFFIER – DE GRIFFIER

LE PRÉSIDENT – DE VOORZITTER

Colette GIGOT

Pierre VANDERNOOT