RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 58.439/3
van 4 december 2015

over

amendementen bij het voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen I [ontwrichte zones]’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 58.439/3
du 4 décembre 2015

sur

des amendements à l’avant-projet de loi ‘portant des dispositions fiscales diverses I (zones franches]’

Op 4 november 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over amendementen bij het voorontwerp van wet 'houdende diverse fiscale bepalingen I [ontwrichte zones]'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 24 november 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 4 december 2015.

*

Le 4 novembre 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur des amendements à l'avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales diverses I (zones franches]'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 24 novembre 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 4 décembre 2015.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING

2. De om advies voorgelegde (ongenummerde) amendementen bij het voorontwerp van wet 'houdende diverse bepalingen I' (hierna: het ontwerp) strekken ertoe in verband met de regeling voor de steunzones wijzigingen aan te brengen in de wet van 15 mei 2014 'houdende uitvoering van het pact voor competitiviteit, werkgelegenheid en relance' en in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92).

De belangrijkste wijziging is dat het vereiste wordt geschrapt dat, om in aanmerking te komen voor de federale vrijstelling van de doorstorting van de bedrijfsvoorheffing, aan de investering gewestelijke steun moet worden verleend (vierde en vijfde amendement – ontworpen artikelen 11, d), en 12, c).

Daarnaast krijgen de gewesten de mogelijkheid om aan de minister van Financiën voor te stellen de afbakening van een reeds in werking getreden steunzone uit te breiden (tweede amendement – ontworpen artikel 10/1).

Ten slotte wordt bepaald dat de werkgevers die een investering hebben verricht in een steunzone die is afgebakend vóór 1 januari 2016 en waarbij de investering is aangevangen tussen 1 mei 2015 en 1 januari 2016, voor deze investering tot 31 maart 2016 het in artikel 275[8], § 5, eerste lid, van het WIB 92 bedoelde formulier kunnen overleggen (zevende amendement – ontworpen artikel 12/1).

VOORAFGAANDE OPMERKING

3. Een aantal bepalingen, namelijk de ontworpen artikelen 11, a), b), c), f), en 12, a) en b), zijn reeds voor advies voorgelegd, en hebben het voorwerp uitgemaakt van advies 58.311/2/3 van 16 november 2015 over een voorontwerp van wet 'houdende diverse fiscale bepalingen (I)'.

VORMVEREISTEN

4. Op de vraag of de amendementen zijn aangemeld bij de Europese Commissie overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), antwoordde de gemachtigde het volgende:

[1] Aangezien het om amendementen bij een voorontwerp van wet gaat, wordt onder "rechtsgrond" de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

"Aangezien deze maatregel zich binnen het toepassingsgebied van de Verordening 651/2014 bevindt, is een voorafgaande aanmelding niet nodig. De maatregel zal evenwel, na de publicatie ervan in het BS in zijn gewijzigde vorm worden aangemeld conform de regels die zijn vastgelegd in de voormelde verordening."

Op dit punt dient de Raad van State, afdeling Wetgeving, een voorbehoud te maken, vermits hij niet heeft kunnen nagaan of aan de criteria van de algemene groepsvrijstellingsverordening[2] is voldaan.[3]

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Zevende amendement

5. Artikel 12/1 van het ontwerp strekt ertoe in het WIB 92 een overgangsbepaling in te voegen. Het ontworpen artikel 542 van het WIB 92 treedt in werking "op de eerste dag van de maand volgend op de bekendmaking van deze wet in het Belgisch Staatsblad" en is "van toepassing op de nieuwe arbeidsplaatsen die vanaf 1 mei 2015 voor het eerst werden ingevuld" (zie artikel 13, tweede lid, van het ontwerp). Aldus wordt aan het artikel terugwerkende kracht verleend.

Volgens de toelichting is de terugwerkende kracht aanvaardbaar en verenigbaar met artikel 6 van de algemene groepsvrijstellingsverordening. Aan de gemachtigde is gevraagd welk onderdeel van die verordening in dit geval van toepassing is, en bovendien is verzocht aan te geven, ingeval het om artikel 6, lid 4, b), zou gaan, of hier sprake is van een fiscale vervolgregeling,[4] vermits het toepassingsgebied en de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de steun gewijzigd zijn (sommige bedrijven die voorheen niet in aanmerking kwamen omdat ze geen gewestelijke steun kregen, zouden nu immers wel in aanmerking kunnen komen).

Het antwoord van de gemachtigde luidt:

"Vooreerst werkt de terugwerkende kracht alleen maar voor de steunzones die nu reeds zijn afgebakend en voor investeringen die hebben aangevangen vanaf 1 mei 2015. De terugwerkende kracht wordt dus enkel toegepast in het geval de regeling reeds van kracht was op 1 mei 2015.

Vervolgens moet worden benadrukt dat de voorgestelde wijzigingen aan de vigerende maatregel louter gezien dienen te worden in functie van de realisatie van de initieel door de regering vooropgestelde doelstelling. Er is hierdoor dus geen sprake van een nieuwe regeling (= fiscale vervolgregeling) die de oude regeling vervangt. De vereisten inzake investeringen in materiële of immateriële vaste activa alsook inzake de omvang van de steun blijven onveranderd van toepassing. De regering heeft met deze maatregel tot doel de zones die getroffen worden door zware collectieve ontslagen

[2] Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 'waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard'.

[3] Zie in dit verband ook wat wordt uiteengezet in opmerking 5.

[4] Zie artikel 2, 25°, van de algemene groepsvrijstellingsverordening: "'fiscale vervolgregeling': een regeling in de vorm van belastingvoordelen die een gewijzigde versie is van een reeds bestaande regeling in de vorm van belastingvoordelen en die deze vervangt".

economische te ondersteunen. De regering stelt met dit amendement de fundamentele bestaansreden van het systeem niet in vraag maar verfijnt de maatregel in functie van de initieel vooropgestelde doelstelling. Deze aanpassing moet dus aanzien worden als een correctie van een ontwerpfout, waardoor deze aanpassing dus geenszins tot doel heeft om de filosofie of de doelstellingen die reeds vervat zaten in de wet van 15 mei 2014 te vervangen.

De keuze voor de retroactiviteit volgt ook uit de keuze om belastingplichtigen niet de gevolgen te laten dragen van de problemen die het gevolg zijn van de slechte inschatting van de consequenties van de verbinding tussen de federale steunmaatregel en de gewestelijke steunmaatregelen. Vanuit deze optiek lijkt de voorgestelde oplossing het meest billijk gelet op het feit dat de gelijke behandeling van alle investeringen binnen de steunzone wordt vooropgesteld."

De gemachtigde geeft wel aan dat er geen sprake is van een fiscale vervolgregeling, maar verduidelijkt voorts niet welk onderdeel van artikel 6 van de verordening dan wel van toepassing is. Artikel 6, lid 4, b), van de verordening vereist voor maatregelen die geen fiscale vervolgregeling zijn dat "de maatregel is goedgekeurd en is in werking getreden voordat de werkzaamheden aan het project of de activiteit zijn aangevangen". Het is onduidelijk hoe het ontworpen artikel 542 van het WIB 92 (artikel 12/1 van het ontwerp) hiermee te verzoenen is (aangezien de investering volgens deze bepaling kan zijn aangevangen vooraleer de maatregel in zijn gewijzigde vorm is goedgekeurd).

De Raad van State ziet dan ook niet in hoe aan de criteria van de algemene groepsvrijstellingsverordening is voldaan. Een voorafgaande aanmelding bij de Europese Commissie overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het VWEU lijkt dan ook vereist te zijn.

Negende amendement

Artikel 13

6. Artikel 13, tweede lid, van het ontwerp bepaalt dat de niet in het eerste lid vermelde bepalingen van de artikelen 10/1 tot 12/1 in werking treden op de eerste dag van de maand volgend op de bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad en van toepassing zijn op de nieuwe arbeidsplaatsen die vanaf 1 mei 2015 voor het eerst werden ingevuld. In dat lid wordt de inwerkingtreding van de nieuwe regels vermengd met het bepalen van overgangsregels.

Een bepaling die de inwerkingtreding van een regelgevende tekst vaststelt, geeft aan vanaf welke datum deze tekst verbindend wordt, dit wil zeggen rechtsgevolgen kan hebben die aan de rechtsonderhorigen kunnen worden tegengeworpen: vanaf deze datum kunnen de rechtsgevolgen die voortvloeien uit de bepalingen van de tekst verbonden worden aan de rechtsfeiten die onder het toepassingsgebied ervan vallen.[5] In dit geval is de beoogde datum van uitwerking eigenlijk 1 mei 2015, en niet de eerste dag van de maand volgend op de bekendmaking van de wet.

[5] *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten* (hierna: *Handleiding*), Raad van State, 2008, nr. 146, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

Een overgangsbepaling is een bepaling die de overgang van een oude naar een nieuwe regeling mogelijk maakt en heeft dus slechts een in de tijd beperkte reden van bestaan.[6] In dit geval is het de bedoeling om een aantal van de thans geldende regels te blijven toepassen bij wege van overgangsregeling.

Gelet daarop verdient het aanbeveling om artikel 13 van het ontwerp te stellen als volgt:

"De artikelen 10/1 tot 12/1 hebben uitwerking met ingang van 1 mei 2015."

Vóór dat artikel waarbij de inwerkingtreding wordt geregeld, dient dan een nieuw artikel met de overgangsbepalingen te worden ingevoegd, dat als volgt kan luiden:

"Artikel 16 van de wet van 15 mei 2014 houdende uitvoering van het pact voor competitiviteit, werkgelegenheid en relance, zoals het luidde voor de wijziging ervan bij artikel 10/1, blijft van toepassing voor de nieuwe arbeidsplaatsen die voor 1 mei 2015 voor het eerst werden ingevuld.

Artikel 275[8] van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het luidde voor de wijziging ervan bij artikel 11, a), b), c), f) en g), blijft van toepassing voor de nieuwe arbeidsplaatsen die voor 1 mei 2015 voor het eerst werden ingevuld.

Artikel 275[9] van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het luidde voor de wijziging ervan bij artikel 12, a) en b), blijft van toepassing voor de nieuwe arbeidsplaatsen die voor 1 mei 2015 voor het eerst werden ingevuld."

*

[6] *Handleiding*, nr. 143.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique [1] et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE

2. Les amendements (non numérotés) à l'avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales diverses I' (ci-après : le projet), soumis pour avis, ont pour objet, en ce qui concerne le régime des zones d'aide, d'apporter des modifications à la loi du 15 mai 2014 'portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance' et au Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

La principale modification consiste en la suppression de l'exigence selon laquelle, pour entrer en ligne de compte en vue de la dispense fédérale de versement du précompte professionnel, l'investissement doit avoir fait l'objet d'une aide régionale (quatrième et cinquième amendements – articles 11, d), et 12, c), en projet).

Par ailleurs, les régions ont la possibilité de proposer au ministre des Finances d'élargir la délimitation d'une zone d'aide qui est déjà entrée en vigueur (deuxième amendement – article 10/1 en projet).

Enfin, il est prévu que les employeurs qui ont effectué un investissement dans une zone d'aide qui est délimitée avant le 1er janvier 2016 et dont l'investissement a débuté entre le 1er mai 2015 et le 1er janvier 2016, peuvent remettre le formulaire visé dans l'article 275/8, § 5, alinéa 1er, du CIR 92 jusqu'au 31 mars 2016 (septième amendement – article 12/1 en projet).

OBSERVATION PRÉALABLE

3. Plusieurs dispositions, à savoir les articles 11, a), b), c), f), et 12, a) et b), en projet, ont déjà été soumises pour avis et ont fait l'objet de l'avis 58.311/2/3 du 16 novembre 2015 sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales diverses (I)'.

FORMALITÉS

1. À la question de savoir si les amendements ont été notifiés à la Commission européenne, conformément à l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), le délégué a répondu ce qui suit :

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

« Aangezien deze maatregel zich binnen het toepassingsgebied van de Verordening 651/2014 bevindt, is een voorafgaande aanmelding niet nodig. De maatregel zal evenwel, na de publicatie ervan in het BS in zijn gewijzigde vorm worden aangemeld conform de regels die zijn vastgelegd in de voormelde verordening ».

Sur ce point, le Conseil d'État, section de législation, se doit d'émettre des réserves, étant donné qu'il n'a pas pu vérifier si les critères du règlement général d'exemption par catégorie [2] sont remplis [3].

EXAMEN DU TEXTE

Septième amendement

5. L'article 12/1 du projet vise à insérer une disposition transitoire dans le CIR 92. L'article 542 en projet du CIR 92 entre en vigueur le « premier jour du mois qui suit la publication de cette loi au Moniteur belge » et est « applicable aux nouveaux postes de travail qui ont été occupés pour la première fois à partir du 1er mai 2015 » (voir l'article 13, alinéa 2, du projet). Un effet rétroactif est ainsi conféré à l'article.

Selon les développements, la rétroactivité est admissible et compatible avec l'article 6 du règlement général d'exemption par catégorie. Il a été demandé au délégué quelle partie de ce règlement s'applique en l'occurrence et, en outre, il a été invité à indiquer, dans l'hypothèse où il s'agirait de l'article 6, paragraphe 4, b), s'il est question en l'espèce d'une version ultérieure d'un régime fiscal [4], dès lors que le champ d'application et les conditions pour entrer en ligne de compte pour l'aide sont modifiés (en effet, certaines entreprises qui, auparavant, n'entraient pas en ligne de compte parce qu'elle ne recevaient pas une aide régionale, pourraient maintenant être bel et bien prises en considération).

La réponse du délégué s'énonce comme suit :

« Vooreerst werkt de terugwerkende kracht alleen maar voor de steunzones die nu reeds zijn afgebakend en voor investeringen die hebben aangevangen vanaf 1 mei 2015. De terugwerkende kracht wordt dus enkel toegepast in het geval de regeling reeds van kracht was op 1 mei 2015.

Vervolgens moet worden benadrukt dat de voorgestelde wijzigingen aan de vigerende maatregel louter gezien dienen te worden in functie van de realisatie van de initieel door de regering vooropgestelde doelstelling. Er is hierdoor dus geen sprake van een nieuwe regeling (= fiscale vervolgregeling) die de oude regeling vervangt. De vereisten inzake investeringen in materiële of immateriële vaste activa alsook inzake de omvang van de steun blijven onveranderd van toepassing. De regering heeft met deze maatregel tot doel de zones die getroffen worden door zware collectieve ontslagen

[2] Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 'déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du Traité'.

[3] Voir à cet égard également ce qui a été exposé dans l'observation 5.

[4] Voir l'article 2, 25°, du règlement général d'exemption par catégorie : « 'version ultérieure d'un régime fiscal' : un régime sous forme d'avantages fiscaux constituant une version modifiée d'un régime sous forme d'avantages fiscaux antérieur et remplaçant ce dernier ».

> economische te ondersteunen. De regering stelt met dit amendement de fundamentele bestaansreden van het systeem niet in vraag maar verfijnt de maatregel in functie van de initieel vooropgestelde doelstelling. Deze aanpassing moet dus aanzien worden als een correctie van een ontwerpfout, waardoor deze aanpassing dus geenszins tot doel heeft om de filosofie of de doelstellingen die reeds vervat zaten in de wet van 15 mei 2014 te vervangen.
>
> De keuze voor de retroactiviteit volgt ook uit de keuze om belastingplichtigen niet de gevolgen te laten dragen van de problemen die het gevolg zijn van de slechte inschatting van de consequenties van de verbinding tussen de federale steunmaatregel en de gewestelijke steunmaatregelen. Vanuit deze optiek lijkt de voorgestelde oplossing het meest billijk gelet op het feit dat de gelijke behandeling van alle investeringen binnen de steunzone wordt vooropgesteld ».

Si le délégué indique qu'il n'est pas question d'une version ultérieure d'un régime fiscal, il ne précise pas par ailleurs quelle subdivision de l'article 6 du règlement s'applique dans ce cas. L'article 6, paragraphe 4, b), du règlement exige pour des mesures qui ne constituent pas une version ultérieure d'un régime fiscal que « la mesure a été adoptée et est entrée en vigueur avant le début des travaux liés au projet ou à l'activité bénéficiant de l'aide ». On n'aperçoit pas comment l'article 542 en projet du CIR 92 (article 12/1 du projet) peut se concilier avec cette disposition (étant donné que l'investissement, selon cette disposition, peut avoir débuté avant que la mesure ait été adoptée dans sa forme modifiée).

Le Conseil d'État ne voit dès lors pas comment il a été satisfait aux critères du règlement général d'exemption par catégorie. Une notification préalable à la Commission européenne, conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE paraît dès lors requise.

Neuvième amendement

Article 13

6. Selon l'article 13, alinéa 2, du projet, les dispositions des articles 10/1 à 12/1, qui ne sont pas mentionnées dans l'alinéa 1er, entrent en vigueur le premier jour du mois qui suit la publication de la loi au Moniteur belge et sont applicables aux nouveaux postes de travail qui ont été occupés pour la première fois à partir du 1er mai 2015. Cet alinéa confond l'entrée en vigueur des nouvelles règles et la détermination du régime transitoire.

Une disposition fixant l'entrée en vigueur d'un acte détermine la date à partir de laquelle celui-ci est obligatoire, c'est-à-dire susceptible de produire des effets juridiques à l'égard des sujets de droit : à partir de cette date, les conséquences juridiques qui résultent des dispositions de l'acte peuvent commencer à être attachées aux faits qui entrent dans son champ d'application [5]. En l'occurrence, la date de prise d'effet envisagée est en fait le 1er mai 2015, et non le premier jour du mois qui suit la publication de la loi.

[5] *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires* (ci-après : *Guide*), Conseil d'État, 2008, n° 146, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

Une disposition transitoire est une disposition destinée à permettre le passage du régime ancien au régime nouveau et n'a donc qu'une justification limitée dans le temps [6]. En l'occurrence, l'objectif est de continuer à appliquer un certain nombre des règles actuellement en vigueur par la voie d'un régime transitoire.

Eu égard à ce qui précède, il est recommandé de rédiger l'article 13 du projet comme suit :

« Les articles 10/1 à 12/1 produisent leurs effets à partir du 1er mai 2015 ».

Avant cet article qui règle l'entrée en vigueur, on insérera dès lors un nouvel article contenant les dispositions transitoires, qui peut s'énoncer comme suit :

« L'article 16 de la loi du 15 mai 2014 portant exécution du pacte de compétitivité, d'emploi et de relance, tel qu'il s'énonçait avant sa modification par l'article 10/1, reste applicable aux nouveaux postes de travail qui ont été occupés pour la première fois avant le 1er mai 2015.

L'article 275[8] du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il s'énonçait avant sa modification par l'article 11, a), b), c), f) et g), reste applicable aux nouveaux postes de travail qui ont été occupés pour la première fois avant le 1er mai 2015.

L'article 275[9] du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il s'énonçait avant sa modification par l'article 12, a) et b), reste applicable aux nouveaux postes de travail qui ont été occupés pour la première fois avant le 1er mai 2015 ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jo BAERT

[6] *Guide*, n° 143.