



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 59.495/2/3
van 6 juni 2016

avis 59.495/2/3
du 6 juin 2016

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende dringende fiscale en
financiële bepalingen’

un avant-projet de loi ‘portant
des dispositions fiscales et
financières urgentes’

Op 30 mei 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht hem binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende dringende fiscale en financiële bepalingen’.

De hoofdstukken 1 en 7 zijn door de tweede kamer onderzocht op 6 juni 2016. De kamer was samengesteld uit Pierre VANDERNOOT, kamervoorzitter, Luc DETROUX en Wanda VOGEL, staatsraden, Christian BEHRENDT en Marianne DONY, assessoren, en Bernadette VIGNERON, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jean-Luc PAQUET, eerste auditeur.

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

De hoofdstukken 1 tot 6 zijn door de derde kamer onderzocht op 2 juni 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Koen MUYLLE, staatsraden, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Paul DEPUYDT, eerste auditeur-afdelingshoofd, Kristine BAMS, eerste auditeur, Frédéric VANNESTE, auditeur, en Jonas RIEMSLAGH, adjunct-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 6 juni 2016.

*

Le 30 mai 2016, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales et financières urgentes'.

Les chapitres 1^{er} et 7 ont été examinés par la deuxième chambre le 6 juin 2016. La chambre était composée de Pierre VANDERNOOT, président de chambre, Luc DETROUX et Wanda VOGEL, conseiller d'État, Christian BEHRENDT et Marianne DONY, assesseurs, et Bernadette VIGNERON, greffier.

Le rapport a été présenté par Jean-Luc PAQUET, premier auditeur.

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

Les chapitres 1^{er} à 6 ont été examinés par la troisième chambre le 2 juin 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Paul DEPUYDT, premier auditeur chef de section, Kristine BAMS, premier auditeur, Frédéric VANNESTE, auditeur, en Jonas RIEMSLAGH, auditeur adjoint.

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 6 juin 2016.

*

ONTVANKELIJKHEID VAN DE ADVIESAANVRAAG

1. 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.

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

“1° - pour la disposition sur la taxe spéculative, l'urgence est motivée par le fait que, s'agissant d'une disposition interprétative de la taxe de spéculation introduite par la loi du 26 décembre 2016 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, son entrée en vigueur doit s'appliquer conformément à ladite loi, à savoir aux plus values réalisées à partir du 1^{er} janvier 2016 ;

2° - pour la disposition portant des modifications à l'article 269/1, CIR92, l'urgence est motivée par le fait que les erreurs contenues dans le texte actuel et la non-conformité de l'article 269/1, CIR 92, avec l'article 63 TFUE représentent un coût pour l'État, de sorte qu'il convient dans l'intérêt du Trésor de procéder au plus vite aux adaptations nécessaires et simplifications en terme de lecture ;

3° - pour la disposition abrogeant le régime actuel de déduction pour revenus de brevets, l'urgence est motivée par le fait que le régime belge actuel de déductions de brevets n'étant pas conforme aux normes de l'OCDE, aucune nouvelle déduction ne pourra être autorisée à partir du 1^{er} juillet 2016, et qu'il convient dès lors de s'assurer le plus tôt possible de sa publication au Moniteur belge afin de respecter nos engagements en la matière ;

4° - pour la disposition réglant la transposition des directives 2014/86/UE et 2015/121/UE dans le Code des impôts sur les revenus 1992, l'urgence est motivée par le fait que ces deux directives étant transposées tardivement dans une loi, il convient de faire entrer la présente loi le plus vite possible ;

5° - pour la disposition introduisant le choix entre le paiement immédiat et le paiement étalé de 'l'impôt à la sortie' en matière d'impôts sur les revenus, l'urgence est motivée d'une part par le fait que cette mesure fait suite à une mise en demeure adressée par la Commission européenne le 26 septembre 2014 concernant les dispositions relatives aux 'taxes à la sortie' afin d'en améliorer la cohérence au niveau européen tout en ménageant des garanties supplémentaires contre le risque de non-recouvrement en cas de paiement étalée de ladite taxe ; et que par ailleurs son entrée en vigueur ne pouvant s'appliquer qu'aux opérations effectuées à partir de la publication de la présente loi au

Moniteur belge, il conviendra dans l'intérêt du Trésor de procéder au plus vite à sa finalisation ;

6° - enfin, pour la disposition relative à la collaboration des réviseurs d'entreprises au contrôle du respect du Règlement EMIR par les contreparties non financières, l'urgence est motivée par le fait que la modification légale proposée devrait entrer en vigueur au plus tard à la fin du mois de juin 2016 et que les commissaires doivent pouvoir entamer au plus tôt les missions de contrôle proposées dans ce projet de loi.”

3. Voor een aantal artikelen van het ontwerp is de spoedeisendheid niet of onvoldoende duidelijk gemotiveerd.

Wat hoofdstuk 2 van het ontwerp betreft, wordt enkel een verantwoording gegeven voor de spoedeisendheid van de interpretatieve bepaling (artikel 2 van het ontwerp, alsook de regeling inzake de toepassing ervan die het voorwerp is van artikel 11, eerste lid, van het ontwerp). Voor de overige artikelen van dat hoofdstuk, die soms louter grammaticale correcties inhouden, kan de spoedeisendheid dan ook niet worden aanvaard.

Wat hoofdstuk 5 van het ontwerp betreft, moet worden opgemerkt dat het gegeven dat de termijn ter omzetting van een EU-richtlijn is verstreken, op zich niet verantwoordt dat een beroep kan worden gedaan op de spoedprocedure.¹ De spoedeisendheid is in een dergelijk geval slechts aanvaardbaar wanneer aangetoond wordt dat bijzondere omstandigheden voorhanden zijn, die maken dat niet kan worden volstaan met een advies binnen dertig kalenderdagen.²

Wat hoofdstuk 6 van het ontwerp betreft, wordt als verantwoording van de spoedeisendheid in de eerste plaats verwezen naar een ingebrekestelling door de Europese Commissie waarin deze België verzoekt om zijn wetgeving te wijzigen. Dat document van de Europese Commissie dateert echter van september 2014, zodat louter op grond daarvan de spoedeisendheid niet kan worden verantwoord. Inzonderheid worden geen bijzondere omstandigheden aangevoerd die zouden maken dat niet kan worden volstaan met een advies binnen dertig kalenderdagen, zoals bijvoorbeeld de aankondiging van de Europese Commissie een geding aanhangig te maken bij het Hof van Justitie van de Europese Unie indien tegen een nabije datum de uitvoering niet is gebeurd. In de tweede plaats wordt in de verantwoording van de spoedeisendheid vermeld dat het in het belang van de Schatkist is dat de nieuwe regeling zo spoedig mogelijk kan worden toegepast. Vermits het enerzijds gaat om het ongedaan maken van het inzake de exitheffing minder gunstig behandelen van grensoverschrijdende herstructureringen binnen de Europese Economische Ruimte (EER) dan vergelijkbare binnenlandse herstructureringen en anderzijds om het mogelijk maken van de gespreide betaling van de heffing, wordt niet duidelijk gemaakt hoe dit tot meerinkomsten voor de Schatkist zou kunnen leiden. Ook voor hoofdstuk 6 kan de verantwoording van de spoedeisendheid derhalve niet worden aanvaard.

¹ Zie ook *Vademecum adviesprocedure voor de afdeling wetgeving*, Raad van State, 2016, p. 14, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be/?action=doc&doc=1009).

² Vgl. Cass. 23 september 2010, *Pas.* 2010, 2360 en *JLMB* 2011, 546.

Wat hoofdstuk 7 betreft, kan niet uit de motivering, die tautologisch is, worden opgemaakt waarom de betrokken bepalingen eind juni 2016 in werking zouden moeten treden. Met de motivering wordt dus niet afdoend aangetoond dat het echt nodig is dat het advies van de afdeling Wetgeving binnen de termijn bepaald in artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State wordt verleend in plaats van binnen dertig dagen.

Wat de artikelen 3 tot 10, 11, tweede lid, en 22 tot 32 van het ontwerp 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 de federale Regering erover alsnog het advies van de afdeling Wetgeving heeft kunnen inwinnen.

*

Overeenkomstig 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 rechtsgrond³, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Hoofdstuk 1 – Algemene bepaling

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 2 – Speculatiebelasting

Artikelen 2 en 11

1. Zoals blijkt uit de memorie van toelichting (en uit de verantwoording voor de spoedeisendheid van deze adviesaanvraag) is artikel 2 van het ontwerp bedoeld als een interpretatieve bepaling, teneinde te verduidelijken wat dient te worden verstaan onder de noties ‘overdracht onder bezwarende titel’, ‘verwerving onder bezwarende titel’ en ‘verkrijging onder bezwarende titel’ en de woorden ‘overdracht’, ‘verkoop’, ‘verwerving’, ‘verkrijging’, ‘overgedragen’, ‘verkocht’, ‘verkregen’ en ‘verworven’. Er wordt aangegeven dat onder deze begrippen ook moet worden verstaan “iedere verrichting waarbij een contract vroegtijdig wordt beëindigd en een nieuw contract wordt afgesloten”⁴.

³ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

⁴ Ook met die omschrijving wordt echter nog steeds niet helder aangegeven welke hypothesen allemaal zijn bedoeld.

De bedoeling van de stellers van het ontwerp is om een onduidelijkheid weg te werken in de tekst van de artikelen 90, eerste lid, 13°, tweede en derde lid, 96/1, 102, tweede en derde lid, 267, laatste lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) en van artikel 85 van de wet van 26 december 2015 ‘houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht’. Bij bepaalde financiële contracten zoals contracten inzake opties was immers niet duidelijk of de speculatiebelasting ook op inkomsten uit die verrichtingen kon worden geheven.

2. De stellers van het ontwerp willen dat de interpretatieve bepaling van toepassing is vanaf de inwerkingtreding van de wet van 26 december 2015, waarbij de betrokken noties en woorden in het WIB 92 zijn ingevoegd. Daarom wordt in artikel 11 van het ontwerp bepaald dat artikel 2 van toepassing is “op de verwezenlijkte meerwaarden op beursgenoteerde opties of andere financiële instrumenten onder bezwarende titel verworven vanaf 1 januari 2016, of, in geval van ongedekte verkoop, verkocht vanaf 1 januari 2016”, in lijn met wat is bepaald in artikel 85 van de wet van 26 december 2015.⁵ Het behoort echter tot het wezen van een interpretatieve wet dat zij terugwerkt tot op de datum van inwerkingtreding van de wetsbepalingen die zij interpreteert,⁶ en ermee een onlosmakelijk geheel vormt. Voor zover het werkelijk om een interpretatieve bepaling zou gaan (zie daarover opmerking 3), is een regeling in verband met de toepassing ervan in de tijd, zoals opgenomen in artikel 11, eerste lid, van het ontwerp, derhalve overbodig.

3. De vraag rijst evenwel of het werkelijk om een interpretatieve bepaling gaat, namelijk een wet die aan een wetsbepaling de betekenis geeft die de wetgever bij de aanneming ervan heeft willen geven en die zij redelijkerwijze kon krijgen.⁷ Dat zou het geval zijn indien, in de context van beursgenoteerde opties en andere beursgenoteerde financiële instrumenten, ook een verrichting “waarbij een contract vroegtijdig wordt beëindigd en een nieuw contract wordt afgesloten”, te begrijpen is als een “overdracht onder bezwarende titel” of een “verwerving” in de zin van de betrokken bepalingen van het WIB 92.

Op het eerste gezicht is niet duidelijk uit welke stukken of verklaringen tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet van 26 december 2015 moet blijken dat de wetgever reeds van bij de oorsprong die betekenis aan de betrokken wetsbepalingen heeft willen geven. In de memorie van toelichting bij het ontwerp wordt enkel in vage bewoordingen het volgende opgemerkt:

“De memorie van toelichting bij [het ontwerp dat heeft geleid tot de wet van 26 december 2015] viseert echter wel degelijk de binnen de zes maanden gerealiseerde meerwaarden op dergelijke instrumenten, indien het onderliggend actief uitsluitend uit één of meerdere welbepaalde beursgenoteerd aandelen bestaat.”

⁵ Artikel 85 van de wet van 26 december 2015 bepaalt dat de nieuwe regels van toepassing zijn “op de meerwaarden gerealiseerd hetzij op beursgenoteerde aandelen, opties, warrants of andere financiële instrumenten verworven vanaf 1 januari 2016 onder bezwarende titel, of, in geval van ongedekte verkoop, verkocht vanaf 1 januari 2016”.

⁶ GwH 21 juni 2006, nr. 102/2006, B.5.2.

⁷ GwH 21 juni 2006, nr. 102/2006, B.5.2.

Gevraagd om te verduidelijken uit wat blijkt dat er ook in de context van opties⁸ en andere financiële contracten gewag kan worden gemaakt van “verwerving” en “overdracht” onder bezwarende titel bij een verrichting waarbij “een contract vroegtijdig wordt beëindigd en een nieuw contract wordt afgesloten”, heeft de gemachtigde het volgende verklaard:

“De bedoeling van de wetgever wordt zeer duidelijk weergegeven in de aanhef bij de toelichting bij Hoofdstuk 1, Afdeling 1 (‘Speculatiebelasting’) bij het wetsontwerp houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (Doc. nr. 54, 1520/001, p 17): ‘Deze afdeling heeft tot doel een belasting op de speculatieve meerwaarden bij de overdracht binnen de 6 maand van beursgenoteerde aandelen, beursgenoteerde opties, beursgenoteerde warrants of andere beursgenoteerde financiële instrumenten gebaseerd op aandelen, in te voeren vanaf 1 januari 2016.’

Ook op p. 18 van de memorie van toelichting wordt het volgende vermeld:

‘Binnen het toepassingsgebied van de speculatiebelasting vallen de meerwaarden op beursgenoteerde aandelen, beursgenoteerde opties waarvan het onderliggend actief uitsluitend bestaat uit één of meerdere welbepaalde beursgenoteerde aandelen, beursgenoteerde warrants waarvan het onderliggend actief uitsluitend bestaat uit één of meerdere welbepaalde beursgenoteerde aandelen en andere beursgenoteerde financiële instrumenten waarvan het onderliggend actief uitsluitend bestaat uit één of meerdere welbepaalde beursgenoteerde aandelen.’

Wat betreft de overdracht onder bezwarende titel wordt in de memorie van toelichting op p. 19 volgende vermeld:

‘De aard van verkrijging onder bezwarende titel slaat op de beursgenoteerde aandelen, opties, warrants of andere financiële instrumenten waarvan de overdrager krachtens een overeenkomst onder bezwarende titel eigenaar werd.

De aard van overdracht onder bezwarende titel slaat op de beursgenoteerde aandelen, opties, warrants of andere financiële instrumenten die krachtens een overeenkomst onder bezwarende titel worden overgedragen.’

Uit voormelde passages blijkt duidelijk dat de initiële bedoeling van de wetgever steeds was om meerwaarden op beursgenoteerde opties, binnen de gestelde voorwaarden, eveneens aan de speculatiebelasting te onderwerpen.

Ook uit de betreffende wijzigingsartikelen van de wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht blijken de intenties van de wetgever. Zo wordt in artikel 90, 13°, c, WIB 92, een definitie van ‘beursgenoteerde optie’ opgenomen. De verschillende verwijzingen naar ‘beursgenoteerde aandelen, opties, warrants en andere financiële instrumenten’ betreffen dus geen verwijzing naar een algemeen begrip, maar wel degelijk een specifieke verwijzing naar elk van deze financiële instrumenten op zich.”

Daarmee wordt weliswaar aangegeven dat de wetgever ook de overdracht onder bezwarende titel van opties binnen het toepassingsgebied van de speculatiebelasting heeft willen brengen, maar wordt niet concreet gemaakt dat dit ook het geval is voor verrichtingen “waarbij een contract vroegtijdig wordt beëindigd en een nieuw contract wordt afgesloten”.

⁸ Luidens artikel 90, eerste lid, 13°, van het WIB 92 dient in deze context onder “optie” te worden verstaan “een beursgenoteerde gestandaardiseerde bilaterale overeenkomst waarbij een van beide medecontractanten, dankzij de betaling van een premie, het recht verwerft tot aankoop (*call* optie) of verkoop (*put* optie) van één of meer specifieke en vooraf bepaalde beursgenoteerde aandelen tegen een vooraf bepaalde prijs (uitoefenprijs) tijdens of bij het verstrijken van de gestelde termijn”.

Ook het vervuld zijn van de voorwaarde dat de betrokken noties en woorden redelijkerwijze die betekenis konden krijgen, is betwifelbaar. Op grond van de tekst van de wet van 26 december 2016 en de voorbereiding ervan lijkt het immers zeer onzeker of die interpretatie redelijkerwijze de juiste kan zijn.

Bijgevolg lijkt niet te zijn voldaan aan de voorwaarden om een beroep te doen op een interpretatieve bepaling.

4. Indien, zoals lijkt te moeten worden opgemaakt (zie opmerking 3), geen beroep kan worden gedaan op een interpretatieve wetsbepaling, dient erop te worden gewezen dat de niet-retroactiviteit van wetten een waarborg is ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.⁹ Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht tot doel heeft de afloop van een gerechtelijke procedure in een welbepaalde zin te beïnvloeden of de rechtscolleges te verhinderen zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor het optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers afbreuk doet aan de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.¹⁰

5. Indien toch zou kunnen worden aangetoond dat effectief een beroep kan worden gedaan op een interpretatieve wetsbepaling, rijst er mogelijk een ander probleem wat de inhouding van roerende voorheffing betreft.

De vraag is wat de gevolgen zijn voor zij die de sedert 1 januari 2016 van toepassing zijnde regels niet zouden hebben gevolgd wegens de onduidelijkheid die thans bestaat. De roerende voorheffing is immers definitief verschuldigd op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling van de uitkeringen waarop de heffing is verschuldigd.¹¹

De gemachtigde heeft daaromtrent het volgende verklaard:

“Voor bepalingen, zoals de wijziging in art. 2, die op interpretatieve wijze de aan de belasting onderworpen bestanddelen verduidelijkt, zullen de belastbare bestanddelen, waarop geen roerende voorheffing werd ingehouden, moeten worden aangegeven in de aangifte in de personenbelasting van het betrokken inkomstenjaar overeenkomstig art. 313, eerste lid, WIB 92 (als gewijzigd door de wet van 26 december 2015) en zijn afzonderlijk belastbaar overeenkomstig art. 171/1, WIB 92 (ingevoegd door dezelfde wet).”

⁹ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, B.22; GwH 29 januari 2014, nr. 18/2014, B.10; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 22 januari 2015, nr. 1/2015, B.4; GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.12.

¹⁰ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv. GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1.

¹¹ GwH 23 juni 2004, nr. 109/2004, B.12.

Hoofdstuk 3 – Tate & Lyle

Artikelen 12 en 13

1. Artikel 12 van het ontwerp strekt ertoe een aantal fouten recht te zetten in de geldende tekst van artikel 269/1 van het WIB 92 en de regeling in overeenstemming te brengen met artikel 63 (beginsel van vrij verkeer van kapitaal) van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).

In artikel 13 van het ontwerp wordt bepaald dat de nieuwe regels zullen gelden vanaf de bekendmaking van de aan te nemen wet in het Belgisch Staatsblad en dat ze van toepassing zullen zijn op de dividenden die vanaf die datum worden toegekend of betaalbaar gesteld.

2. Ingevolge de wijzigingen opgenomen in artikel 12, eerste lid, a), van het ontwerp zou de tekst van artikel 269/1, § 1, eerste lid, van het WIB 92 als volgt luiden:

“In afwijking van artikel 269 wordt voor de dividenden van Belgische oorsprong die niet worden verleend of toegekend door een in artikel 203 bedoelde vennootschap en die worden verkregen door een in het tweede lid bedoelde vennootschap, het tarief van de roerende voorheffing vastgesteld op 5 pct. van het met de aanvullende crisisbijdrage bedoeld in artikel 463bis verhoogde tarief bedoeld in artikel 215, eerste lid.”

In het aldus gewijzigde artikel 269/1, § 1, eerste lid, van het WIB 92 wordt verwezen naar het volledige artikel 203 van het WIB 92, zodat dividenden die vallen onder de uitzonderingen op de taxatievoorwaarde (zie artikel 203, § 2) van het afzonderlijke tarief (5% van 33,99% of 1,6995%) uitgesloten lijken te zijn.

Daarover om uitleg gevraagd, antwoordde de gemachtigde:

“ ‘Een in artikel 203 bedoelde vennootschap’ is een vennootschap die in het toepassingsgebied van artikel 203, § 1, eerste lid, WIB 92 is opgenomen. Evenwel zijn deze bepalingen van artikel 203, § 1, eerste lid, WIB 92, niet van toepassing in de in artikel 203, § 2, WIB 92 bedoelde gevallen. Indien de vennootschap zich dus binnen het toepassingsgebied bevindt van één van de in artikel 203, § 2, WIB 92 bedoelde gevallen, wordt deze vennootschap dus, in tegenstelling tot wat wordt gesuggereerd in de vraag, niet ‘bedoeld’ door artikel 203, WIB 92. Het is dus wel degelijk coherent om te verwijzen naar artikel 203, WIB 92, in zijn geheel aangezien het niet de bedoeling is om de dividenden die afkomstig zijn van de in artikel 203, § 2, WIB 92 bedoelde vennootschappen uit te sluiten van de toepassing van artikel 269/1, WIB 92.”

Het verdient aanbeveling om dit duidelijker tot uiting te laten komen in de tekst van artikel 269/1 van het WIB 92.

Hoofdstuk 4 – Octrooiaftrek

Artikelen 14 tot 21

1. Uit een OESO-rapport uit 2015 is gebleken dat het Belgische regime van octrooi-aftrek niet voldoet aan de in het *Base Erosion and Profit Shifting*-programma bepaalde voorwaarden.¹² Met de artikelen 14 tot 20 van het ontwerp wil men daaraan tegemoetkomen. Zoals het voormelde OESO-rapport vereist, treden de nieuwe regels op 1 juli 2016 in werking (artikel 21 van het ontwerp).¹³

2. Het is de bedoeling om vanaf 1 juli 2016 geen nieuwe aftrekken voor octrooi-inkomsten meer toe te staan. Inkomsten verkregen uit octrooien die op 1 juli 2016 of later zijn aangevraagd en verbeterde octrooien waarvan het octrooi of de licentierechten op 1 juli 2016 of later zijn verworven, zullen niet meer in aanmerking komen voor de aftrek voor octrooi-inkomsten. Daartoe worden de artikelen 205/1 tot 205/4 en 236bis opgeheven (artikelen 14 tot 18 van het ontwerp).

Er wordt wel voorzien in een overgangsbepaling die vijf jaar van toepassing blijft (artikel 20 van het ontwerp – ontworpen artikel 543 van het WIB 92).

3. In het ontworpen artikel 543, eerste lid, van het WIB 92 wordt melding gemaakt van “de aftrek voor innovatie-inkomsten als bedoeld in de artikelen 205¹ tot 205⁴ of artikel 236bis [van het WIB 92]”.

In de memorie van toelichting wordt hierover het volgende vooropgesteld:

“Om aanspraak te kunnen maken op deze overgangsbepaling met betrekking tot een specifiek octrooi mag de vennootschap de aftrek voor innovatie-inkomsten, die in de plaats treedt van de aftrek voor octrooi-inkomsten, nog niet hebben toegepast voor dat specifiek octrooi in een van de vorige belastbare tijdperken. De keuze voor de aftrek voor innovatie-inkomsten voor een specifiek octrooi is m.a.w. onherroepelijk en sluit een vennootschap uit van de toepassing van de overgangsbepaling voorzien in artikel 543, WIB 92.”

Een dergelijk aftrek bestaat echter nog niet. De gemachtigde heeft verklaard dat het oorspronkelijk de bedoeling was om de regeling van de aftrek voor innovatie-inkomsten op te nemen in het voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen’. De Ministerraad heeft echter uiteindelijk beslist dat niet te doen en heeft de bevoegde minister belast met het uitwerken van een nieuwe regeling tegen 1 januari 2017, die dan zou terugwerken tot 1 juli 2016.

¹² OESO, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Parijs, 2015 (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en>).

¹³ De gemachtigde verwijst naar paragraaf 63 van het OESO-rapport, ter verantwoording van de datum van inwerkingtreding: “No new entrants will be permitted in any existing IP regime not consistent with the nexus approach after 30 June 2016. If a new regime consistent with the nexus approach takes effect before 30 June 2016, no new entrants will be permitted in the existing IP regime after the new IP regime has taken effect. The FHTP recognised that countries will need time for any legislative process, but it agreed that any legislative process necessary to bring a regime into line with the nexus approach must commence in 2015.”

In die omstandigheden kan het ontworpen artikel 543 van het WIB 92 (artikel 20 van het ontwerp) niet als dusdanig behouden worden. Het zal moeten worden opgenomen in het voorontwerp van wet ter regeling van de aftrek voor innovatie-inkomsten.

*

RECEVABILITÉ DE LA DEMANDE D'AVIS

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, 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 exigeant que les demandes d'avis dans les cinq jours ouvrables soient « spécialement » motivées, le législateur a voulu que ce délai, extrêmement bref, ne soit sollicité qu'exceptionnellement. 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°, 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°, de ces lois (avis à communiquer dans un délai de trente jours).

2. En l'occurrence, l'urgence est motivée comme suit :

« 1° - pour la disposition sur la taxe spéculative, l'urgence est motivée par le fait que, s'agissant d'une disposition interprétative de la taxe de spéculation introduite par la loi du 26 décembre 2016 relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat, son entrée en vigueur doit s'appliquer conformément à ladite loi, à savoir aux plus values réalisées à partir du 1^{er} janvier 2016 ;

2° - pour la disposition portant des modifications à l'article 269/1, CIR92, l'urgence est motivée par le fait que les erreurs contenues dans le texte actuel et la non-conformité de l'article 269/1, CIR 92, avec l'article 63 TFUE représentent un coût pour l'État, de sorte qu'il convient dans l'intérêt du Trésor de procéder au plus vite aux adaptations nécessaires et simplifications en terme de lecture ;

3° - pour la disposition abrogeant le régime actuel de déduction pour revenus de brevets, l'urgence est motivée par le fait que le régime belge actuel de déductions de brevets n'étant pas conforme aux normes de l'OCDE, aucune nouvelle déduction ne pourra être autorisée à partir du 1^{er} juillet 2016, et qu'il convient dès lors de s'assurer le plus tôt possible de sa publication au Moniteur belge afin de respecter nos engagements en la matière ;

4° - pour la disposition réglant la transposition des directives 2014/86/UE et 2015/121/UE dans le Code des impôts sur les revenus 1992, l'urgence est motivée par le fait que ces deux directives étant transposées tardivement dans une loi, il convient de faire entrer la présente loi le plus vite possible ;

5° - pour la disposition introduisant le choix entre le paiement immédiat et le paiement étalé de 'l'impôt à la sortie' en matière d'impôts sur les revenus, l'urgence est motivée d'une part par le fait que cette mesure fait suite à une mise en demeure adressée par la Commission européenne le 26 septembre 2014 concernant les dispositions relatives aux 'taxes à la sortie' afin d'en améliorer la cohérence au niveau européen tout en ménageant des garanties supplémentaires contre le risque de non-recouvrement en cas de paiement étalé de ladite taxe ; et que par ailleurs son entrée en vigueur ne pouvant s'appliquer qu'aux opérations effectuées à partir de la publication de la présente loi au Moniteur belge, il conviendra dans l'intérêt du Trésor de procéder au plus vite à sa finalisation ;

6° - enfin, pour la disposition relative à la collaboration des réviseurs d'entreprises

au contrôle du respect du Règlement EMIR par les contreparties non financières, l'urgence est motivée par le fait que la modification légale proposée devrait entrer en vigueur au plus tard à la fin du mois de juin 2016 et que les commissaires doivent pouvoir entamer au plus tôt les missions de contrôle proposées dans ce projet de loi ».

3. Pour un certain nombre d'articles du projet, l'urgence n'est pas ou pas suffisamment clairement motivée.

Concernant le chapitre 2 du projet, seule l'urgence de la disposition interprétative (article 2 du projet, ainsi que le régime relatif à son application, qui fait l'objet de l'article 11, alinéa 1^{er}, du projet) est justifiée. Pour les autres articles de ce chapitre, qui ne contiennent parfois que des corrections grammaticales, l'urgence ne peut donc être admise.

En ce qui concerne le chapitre 5 du projet, il convient d'observer que l'expiration du délai de transposition d'une directive européenne ne justifie pas en soi que l'on puisse invoquer la procédure d'urgence¹. En pareil cas, l'urgence n'est admissible que lorsqu'il est démontré qu'il existe des circonstances particulières justifiant qu'un avis rendu dans les trente jours civils ne pourrait suffire².

Pour ce qui est du chapitre 6 du projet, l'urgence est tout d'abord justifiée par une mise en demeure de la Commission européenne enjoignant à la Belgique de modifier sa législation. Ce document de la Commission européenne date toutefois de septembre 2014, si bien qu'il ne permet pas à lui seul de justifier l'urgence. Il n'est notamment pas invoqué de circonstance particulière justifiant qu'un avis rendu dans les trente jours civils ne pourrait suffire, comme l'annonce que la Commission européenne saisira la Cour de justice de l'Union européenne si l'exécution n'a pas lieu avant une date proche. La justification de l'urgence indique ensuite qu'il est dans l'intérêt du Trésor que le nouveau régime puisse être appliqué au plus vite. Dès lors qu'il s'agit, d'une part, de supprimer le traitement moins favorable qui s'applique, en matière d'impôt à la sortie, aux réorganisations transfrontalières à l'intérieur de l'Espace économique européen (EEE), par rapport à celui des réorganisations domestiques comparables et, d'autre part, de permettre le paiement étalé de l'impôt, on n'aperçoit pas comment ce régime engendrerait des recettes supplémentaires pour le Trésor. Par conséquent, la justification de l'urgence ne peut pas non plus être admise pour le chapitre 6.

S'agissant du chapitre 7, la motivation, à caractère tautologique, ne permet pas de comprendre pourquoi l'entrée en vigueur des dispositions concernées devraient entrer en vigueur à la fin juin 2016 et ne suffit donc pas à établir la réelle nécessité que l'avis de la section de législation soit communiqué dans le bref délai imparti par l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État plutôt que dans les trente jours.

En ce qui concerne les articles 3 à 10, 11, alinéa 2, et 22 à 32 du projet, la demande d'avis est par conséquent irrecevable, si bien qu'il n'est pas non plus satisfait à l'obligation de consultation. Ces dispositions ne pourront être déposées à la Chambre des représentants qu'après

¹ Voir également *Vade-mecum sur la procédure d'avis devant la section de législation, Conseil d'État*, 2016, p. 14, à consulter le site internet du Conseil d'État (http://www.raadvst-consetat.be/?page=proc_consult&lang=fr).

² Comp. Cass., 23 septembre 2010, *Pas.*, 2010, p. 2360 et *J.L.M.B.*, 2011, p. 546.

que le Gouvernement fédéral aura finalement pu recueillir l'avis de la section de législation 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 juridique³ et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

EXAMEN DU TEXTE

Chapitre 1^{er} – Disposition générale

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 2 – Taxe de spéculation

Articles 2 et 11

1. Ainsi qu'il ressort de l'exposé des motifs (et de la justification de l'urgence de la présente demande d'avis), l'article 2 du projet a pour vocation d'être une disposition interprétative visant à préciser ce qu'il faut entendre par les notions de 'cession à titre onéreux' et d' 'acquisition à titre onéreux', et par les mots 'cession', 'vente', 'acquisition', 'cédés', 'vendus', et 'acquis'. L'article indique que ces notions doivent être interprétées comme visant « toute opération par laquelle un contrat est clôturé prématurément et un nouveau contrat est conclu »⁴.

L'intention des auteurs du projet est d'éliminer tout manque de clarté dans le texte des articles 90, alinéa 1^{er}, 13^o, alinéas 2 et 3, 96/1, 102, alinéas 2 et 3, 267, dernier alinéa, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) et de l'article 85 de la loi du 26 décembre 2015 'relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat'. En effet, pour certains contrats financiers, comme les contrats relatifs aux options, on n'apercevait pas si la taxe de spéculation pouvait aussi être prélevée sur les revenus de ces opérations.

2. Les auteurs du projet souhaitent que la disposition interprétative soit applicable dès l'entrée en vigueur de la loi du 26 décembre 2015, qui a inséré les notions et mots concernés dans le CIR 92. C'est la raison pour laquelle l'article 11 du projet prévoit que l'article 2 est applicable « aux plus-values réalisées soit sur des options ou autres instruments financiers cotés en bourse acquis à titre onéreux à partir du 1^{er} janvier 2016 ou, en cas de vente à découvert, vendus à partir du 1^{er} janvier 2016 », en conformité avec l'article 85 de la loi du

³ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

⁴ Toutefois, cette définition n'indique toujours pas plus clairement quelles sont les hypothèses effectivement visées.

26 décembre 2015⁵. C'est cependant le propre d'une loi interprétative de sortir ses effets à la date d'entrée en vigueur des dispositions législatives qu'elle interprète⁶ et de former avec celles-ci un ensemble indissociable. Dans la mesure où il s'agit réellement d'une disposition interprétative (voir à ce sujet l'observation 3), un régime relatif à son application dans le temps, comme celui qui est arrêté à l'article 11, alinéa 1^{er}, du projet, est dès lors superflu.

3. La question se pose toutefois de savoir s'il s'agit réellement d'une disposition interprétative, à savoir d'une disposition qui confère à une disposition législative le sens que, dès son adoption, le législateur a voulu lui donner et qu'elle pouvait raisonnablement recevoir⁷. Tel serait le cas si, dans le contexte des options ou autres instruments financiers cotés en bourse, il fallait aussi interpréter une opération « par laquelle un contrat est clôturé prématurément et un nouveau contrat est conclu » comme une « cession à titre onéreux » ou une « acquisition » au sens des dispositions concernées du CIR 92.

À première vue, on n'aperçoit pas, parmi les travaux préparatoires de la loi du 26 décembre 2015, quels documents ou déclarations doivent démontrer que le législateur avait dès le départ l'intention de donner cette signification aux dispositions législatives concernées. L'exposé des motifs relatif au projet ne comporte que l'observation suivante, formulée en des termes vagues :

« L'exposé des motifs du [projet devenu la loi du 26 décembre 2015] vise bien les plus-values réalisées dans un délai de six mois sur lesdits instruments, dont l'actif sous-jacent est exclusivement composé d'une ou plusieurs actions cotées déterminées ».

Interrogé afin de préciser ce qui indique que, dans le contexte des options⁸ ou autres contrats financiers, on peut également faire état d'« acquisition » et de « cession » à titre onéreux en cas d'opération « par laquelle un contrat est clôturé prématurément et un nouveau contrat est conclu », le délégué a déclaré ce qui suit :

« De bedoeling van de wetgever wordt zeer duidelijk weergegeven in de aanhef bij de toelichting bij Hoofdstuk 1, Afdeling 1 ('Speculatiebelasting') bij het wetsontwerp houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (Doc. nr. 54, 1520/001, p 17): 'Deze afdeling heeft tot doel een belasting op de speculatieve meerwaarden bij de overdracht binnen de 6 maand van beursgenoteerde aandelen, beursgenoteerde opties, beursgenoteerde warrants of andere beursgenoteerde financiële instrumenten gebaseerd op aandelen, in te voeren vanaf 1 januari 2016.'

Ook op p. 18 van de memorie van toelichting wordt het volgende vermeld:

'Binnen het toepassingsgebied van de speculatiebelasting vallen de meerwaarden

⁵ L'article 85 de la loi du 26 décembre 2015 dispose que les nouvelles règles sont applicables « aux plus-values réalisées soit sur des actions ou parts, options, warrants ou autres instruments financiers cotés en bourse acquis à titre onéreux à partir du 1^{er} janvier 2016 ou, en cas de vente à découvert, vendus à partir du 1^{er} janvier 2016 ».

⁶ C.C., 21 juin 2006, n° 102/2006, B.5.2.

⁷ C.C., 21 juin 2006, n° 102/2006, B.5.2.

⁸ Selon l'article 90, alinéa 1^{er}, 13°, du CIR 92, par « option », il y a lieu d'entendre dans ce contexte « un contrat bilatéral standardisé coté en bourse par lequel un des deux cocontractants acquiert, grâce au paiement d'une prime, le droit d'acheter (option *call*), ou de vendre (option *put*) une ou plusieurs actions ou parts cotées en bourse spécifiques et préalablement déterminées à un prix préalablement déterminé (prix d'exercice) durant ou à l'expiration du délai prévu ».

op beursgenoteerde aandelen, beursgenoteerde opties waarvan het onderliggend actief uitsluitend bestaat uit één of meerdere welbepaalde beursgenoteerde aandelen, beursgenoteerde warrants waarvan het onderliggend actief uitsluitend bestaat uit één of meerdere welbepaalde beursgenoteerde aandelen en andere beursgenoteerde financiële instrumenten waarvan het onderliggend actief uitsluitend bestaat uit één of meerdere welbepaalde beursgenoteerde aandelen.’

Wat betreft de overdracht onder bezwarende titel wordt in de memorie van toelichting op p. 19 volgende vermeld:

‘De aard van verkrijging onder bezwarende titel slaat op de beursgenoteerde aandelen, opties, warrants of andere financiële instrumenten waarvan de overdrager krachtens een overeenkomst onder bezwarende titel eigenaar werd.

De aard van overdracht onder bezwarende titel slaat op de beursgenoteerde aandelen, opties, warrants of andere financiële instrumenten die krachtens een overeenkomst onder bezwarende titel worden overgedragen.’

Uit voormelde passages blijkt duidelijk dat de initiële bedoeling van de wetgever steeds was om meerwaarden op beursgenoteerde opties, binnen de gestelde voorwaarden, eveneens aan de speculatiebelasting te onderwerpen.

Ook uit de betreffende wijzigingsartikelen van de wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht blijken de intenties van de wetgever. Zo wordt in artikel 90, 13°, c, WIB 92, een definitie van ‘beursgenoteerde optie’ opgenomen. De verschillende verwijzingen naar ‘beursgenoteerde aandelen, opties, warrants en andere financiële instrumenten’ betreffen dus geen verwijzing naar een algemeen begrip, maar wel degelijk een specifieke verwijzing naar elk van deze financiële instrumenten op zich ».

Si ces explications indiquent que le législateur a aussi voulu intégrer la cession à titre onéreux d’options dans le champ d’application de la taxe spéculative, elles ne précisent pas concrètement que tel est le cas également des opérations « par [lesquelles] un contrat est clôturé prématurément et un nouveau contrat est conclu ».

Il est également douteux que soit remplie la condition que les notions et mots concernés aient pu raisonnablement recevoir ce sens. En effet, sur la base du texte de la loi du 26 décembre 2016 et de ses travaux préparatoires, il semble très incertain que cette interprétation puisse raisonnablement être la bonne.

Il ne paraît dès lors pas être satisfait aux conditions permettant de recourir à une disposition interprétative.

4. Si, comme il semble devoir être déduit de ce qui précède (voir observation 3), il ne peut être recouru à une disposition législative interprétative, il y a lieu de souligner que la non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l’insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, afin que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d’un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu’elle est indispensable à la

réalisation d'un objectif d'intérêt général⁹. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour but d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une procédure judiciaire ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit bien déterminée, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur, laquelle porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous¹⁰.

5. S'il pouvait toutefois être établi qu'il peut effectivement être recouru à une disposition législative interprétative, un autre problème pourrait apparaître en ce qui concerne la retenue d'un précompte mobilier.

La question qui se pose est de savoir quelles sont les conséquences pour ceux qui n'auraient pas suivi les règles en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2016 en raison de la confusion actuelle. En effet, le précompte mobilier est définitivement dû à la date de l'attribution ou de la mise en paiement des sommes sur lesquelles la perception est due¹¹.

À ce propos, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Voor bepalingen, zoals de wijziging in art. 2, die op interpretatieve wijze de aan de belasting onderworpen bestanddelen verduidelijkt, zullen de belastbare bestanddelen, waarop geen roerende voorheffing werd ingehouden, moeten worden aangegeven in de aangifte in de personenbelasting van het betrokken inkomstenjaar overeenkomstig art. 313, eerste lid, WIB 92 (als gewijzigd door de wet van 26 december 2015) en zijn afzonderlijk belastbaar overeenkomstig art. 171/1, WIB 92 (ingevoegd door dezelfde wet) ».

Chapitre 3 – Tate & Lyle

Articles 12 et 13

1. L'article 12 du projet a pour objet de rectifier un certain nombre d'erreurs dans le texte en vigueur de l'article 269/1 du CIR 92 et de mettre le régime en conformité avec l'article 63 (principe de la libre circulation des capitaux) du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

L'article 13 du projet dispose que les nouvelles règles seront d'application à partir de la publication de la loi à adopter au Moniteur belge et qu'elles seront applicables aux dividendes attribués ou mis en paiement à partir de cette date.

2. À la suite des modifications inscrites à l'article 12, alinéa 1^{er}, a), du projet, le texte de l'article 269/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92, s'énoncerait comme suit :

⁹ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir notamment : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 19 décembre 2013, n° 172/2013, B.22 ; C.C., 29 janvier 2014, n° 18/2014, B.10 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 22 janvier 2015, n° 1/2015, B.4 ; C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.12.

¹⁰ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1.

¹¹ C.C., 23 juin 2004, n° 109/2004, B.12.

« Par dérogation à l'article 269, pour les dividendes d'origine belge qui ne sont pas alloués ou attribués par une société visée à l'article 203 et qui sont perçus par une société visée à l'alinéa 2, le taux du précompte mobilier est fixé à 5 p.c. du taux visé à l'article 215, alinéa 1^{er}, augmenté de la contribution complémentaire de crise visée à l'article 463bis ».

L'article 269/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, ainsi modifié du CIR 92 vise l'ensemble de l'article 203 du CIR 92, si bien que les dividendes concernés par les exceptions à la condition de taxation (voir l'article 203, § 2) relative au taux distinct (5% de 33,99%, soit 1,6995%) semblent être exclus.

Interrogé à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« 'Een in artikel 203 bedoelde vennootschap' is een vennootschap die in het toepassingsgebied van artikel 203, § 1, eerste lid, WIB 92 is opgenomen. Evenwel zijn deze bepalingen van artikel 203, § 1, eerste lid, WIB 92, niet van toepassing in de in artikel 203, § 2, WIB 92 bedoelde gevallen. Indien de vennootschap zich dus binnen het toepassingsgebied bevindt van één van de in artikel 203, § 2, WIB 92 bedoelde gevallen, wordt deze vennootschap dus, in tegenstelling tot wat wordt gesuggereerd in de vraag, niet 'bedoeld' door artikel 203, WIB 92. Het is dus wel degelijk coherent om te verwijzen naar artikel 203, WIB 92, in zijn geheel aangezien het niet de bedoeling is om de dividenden die afkomstig zijn van de in artikel 203, § 2, WIB 92 bedoelde vennootschappen uit te sluiten van de toepassing van artikel 269/1, WIB 92 ».

Il est recommandé d'exprimer plus clairement ce point dans le texte de l'article 269/1 du CIR 92.

Chapitre 4 – Déduction pour brevets

Articles 14 à 21

1. Il est ressorti d'un rapport de l'OCDE de 2015 que le régime belge de déduction pour brevets ne répond pas aux conditions posées dans le cadre du programme *Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices*¹². Les auteurs du projet entendent y remédier par les articles 14 à 20. Comme le requiert le rapport de l'OCDE précité, les nouvelles règles entrent en vigueur le 1^{er} juillet 2016 (article 21 du projet)¹³.

2. L'objectif est de ne plus accorder de nouvelles déductions pour revenus de brevets à partir du 1^{er} juillet 2016. Les revenus issus de brevets demandés le 1^{er} juillet 2016 ou

¹² OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 - Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, Éditions OCDE, Paris (<http://dx.doi.org/10.1787/9789264255203-fr>).

¹³ Le délégué fait référence au paragraphe 63 du rapport de l'OCDE pour justifier la date d'entrée en vigueur : « Aucun nouvel adhérent à tout régime de PI existant qui n'est pas cohérent avec l'approche du lien ne sera accepté après le 30 juin 2016. Si un nouveau régime compatible avec l'approche du lien entre en vigueur avant le 30 juin 2016, aucun nouvel adhérent ne sera accepté dans le régime de PI existant après l'entrée en vigueur de ce nouveau régime PI. Le FHTP a admis que les pays auront besoin de temps pour mener à bien un tel processus législatif, mais il a décidé que tout processus législatif nécessaire pour que deviennent conformes les régimes avec l'approche du lien devra débiter en 2015 ».

ultérieurement et de brevets améliorés dont le brevet ou les droits de licence ont été acquis le 1^{er} juillet 2016 ou ultérieurement n'entreront plus en considération pour la déduction pour revenus de brevets. À cet effet, les articles 205/1 à 205/4 et 236*bis* son abrogés (articles 14 à 18 du projet).

Une disposition transitoire qui restera d'application cinq ans est toutefois prévue (article 20 du projet – article 543 en projet du CIR 92).

3. L'article 543, alinéa 1^{er}, en projet du CIR 92 fait mention de « la déduction pour revenus d'innovation telle que visée aux articles 205¹ à 205⁴ ou à l'article 236*bis* [du CIR 92] ».

À cet égard, on peut lire dans l'exposé des motifs ce qui suit :

« Pour pouvoir prétendre à cette disposition transitoire concernant un brevet spécifique, la société ne peut pas avoir appliqué la déduction pour revenus d'innovation, qui se substitue à la déduction pour revenus de brevets, pour ce brevet spécifique en cours d'une des périodes imposables antérieures. En d'autres termes, le choix pour la déduction pour revenus d'innovation pour un brevet spécifique est irrévocable et exclut une société de l'application de la disposition transitoire prévue à l'article 543, CIR 92 ».

Une telle déduction n'existe cependant pas encore. Le délégué a expliqué que l'intention initiale était de faire figurer le régime relatif à la déduction pour revenus d'innovation dans l'avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses'. Toutefois, le Conseil des ministres a finalement décidé de ne pas le faire et a chargé le ministre compétent d'élaborer un nouveau régime d'ici au 1^{er} janvier 2017, lequel rétroagirait cependant au 1^{er} juillet 2016.

Dans ces circonstances, l'article 543 en projet du CIR 92 (article 20 du projet) ne peut être maintenu comme tel. Il devra être reproduit dans l'avant-projet de loi réglant la déduction pour revenus d'innovation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Bernadette VIGNERON

Pierre VANDERNOOT

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERKCMOES

Jo BAERT