RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 60.588/3
van 9 december 2016

over

een voorontwerp van wet ‘houdende de invoering van een aftrek voor innovatie-inkomsten’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 60.588/3
du 9 décembre 2016

sur

un avant-projet de loi ‘portant l’introduction d’une déduction pour revenus d’innovation’

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

Op 2 december 2016 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende de invoering van een aftrek voor innovatie-inkomsten'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 6 december 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Jonas RIEMSLAGH, 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 9 december 2016.

*

Le 2 décembre 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 l'introduction d'une déduction pour revenus d'innovation'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 6 décembre 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Jonas RIEMSLAGH, 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 9 décembre 2016.

*

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

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.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd door de omstandigheid dat

> "het project de bepalingen van de Europese Unie en de OESO (I-HTP) moest afwachten en men tegelijk ook de rechtsonderhorigen de nodige rechtszekerheid dient te bieden aangezien het oude systeem van de octrooiaftrek ingevolge bepalingen van de OESO werd afgeschaft. Alhoewel de tekst van actiepunt 5 van het BEPS package gepubliceerd werd in oktober 2015 waren er nog enkele onduidelijkheden die dienden uitgeklaard te worden. Zo was het o.m. niet duidelijk hoe de kosten uit het verleden dienden aangerekend te worden op de toekomstige inkomsten uit het immaterieel actief, of het enkel de volle eigenaar van een immaterieel actief was die van de innovatie-aftrek kon genieten, ...
>
> Het is slechts op een vergadering met de EG diensten van TAXUD op 25 oktober en op de FHTP (Forum on Harmful Tax Practices - OESO) vergadering van begin november 2016 dat hierover meer duidelijkheid verkregen werd.
>
> Op EU vlak werd gekozen voor harmonisatie van de Europese regels met de OESO FHTP richtlijnen. Om die reden werden de 'EU guidelines on the interpretation of the nexus approach' uitgesteld tot op het moment wanneer er bij de OESO meer klaarheid kwam (november 2016).
>
> In functie hiervan werden de teksten bijgeschaafd en opnieuw in overleg gebracht waarna deze aan u worden aangeboden ter beoordeling.
>
> Voor het voorliggende wetsontwerp wordt de hoogdringendheid dan ook gemotiveerd door te verwijzen naar de rechtsonzekerheid die dreigt te ontstaan voor ondernemingen die in het lopende jaar investeringen deden en voor wie het octrooi na 1 juli 2016 werd erkend. Deze ondernemingen zijn gebaat bij een wettekst die nog in 2016 wordt behandeld om niet in een rechtsonzekere situatie terecht te komen."

*

2. 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 rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

3. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe in de vennootschapsbelasting en in de belasting van niet-inwoners (vennootschappen) een aftrekregeling voor innovatie-inkomsten in te voeren. De nieuwe regeling komt in de plaats van

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

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

de aftrek voor octrooi-inkomsten die was opgenomen in titel III, hoofdstuk II, afdeling IV, onderafdeling III*bis*, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) en die met ingang van 1 juli 2016 werd opgeheven bij de wet van 3 augustus 2016 'houdende dringende fiscale bepalingen' wegens het niet voldoen aan de voorwaarden van het *Base Erosion and Profit Shifting*-programma (hierna: BEPS) van de Oeso.

VORMVEREISTEN

4. De ontworpen regeling houdt een economisch voordeel in voor ondernemingen, dat met staatsmiddelen wordt bekostigd. Het wil de Raad van State bovendien voorkomen dat er ook een selectief karakter voorligt, omdat bepaalde (types) ondernemingen of sectoren in grotere mate worden bevoordeeld dan andere, waardoor het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan worden beïnvloed. Het valt dan ook allerminst uit te sluiten dat de ontworpen regeling moet worden gekwalificeerd als een staatssteunregeling, die bijgevolg moet worden aangemeld aan de Europese Commissie overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU), tenzij de stellers van het ontwerp zich op een vrijstellingsregeling zouden kunnen beroepen.

Meer specifiek lijkt het in dit geval te gaan om staatssteun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie, in welk geval rekening moet worden gehouden met de Kaderregeling van de Commissie 'betreffende staatssteun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie'[2] en met verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie 'waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard' (algemene groepsvrijstellingsverordening).

De gemachtigde verklaarde in dit verband het volgende:

> "De Belgische Staat is in overleg met het Directoraat-generaal Concurrentie om na te gaan of de nieuwe regeling dient aangemeld te worden bij de Europese Commissie. Aangezien er tijdens het ontwerp van de nieuwe regeling op regelmatige basis contact is geweest met het Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) van de OESO, teneinde te vermijden dat de nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten als schadelijke belastingregeling wordt aangemerkt, en aangezien de Code of Conduct (CoC) van de Europese Commissie die dient te beoordelen of er sprake is van schadelijke belastingconcurrentie, de beslissingen van het FHTP volgt, zijn we ervan overtuigd dat deze regeling geen verboden staatssteun uitmaakt.
>
> Verder geldt dat er momenteel geen definitieve EU guidelines over patent box regimes zijn. De Commissie heeft draft guidelines patent box uitgewerkt (soft law) maar die werden nog niet goedgekeurd door de Lidstaten. Reden daarvoor is dat de Commissie deze wil afstemmen op de OESO regels (FHTP).
>
> Naast BE hebben volgende EU landen een IP regime: Cyprus, France, Hungary, Ireland, Luxembourg, Malta, Netherlands, Portugal, Spain, United Kingdom.

[2] Mededeling van de Commissie (Kaderregeling betreffende staatssteun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie) 2014/C 198/01, *Pb*. C 198/1 van 27 juni 2014.

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

Wordt/werd door België als volgt aangemeld bij de Commissie:

Informeel bij DG TAXUD 25/10/2016: geen opmerkingen van de Commissie bij het Belgisch ontwerpvoorstel

Formeel bij DG TAXUD aan de Code of Conduct (COC = onderzoek naar schadelijke belastingpraktijken) voor eind 2016. De Commissie zal begin januari de regimes van alle Lidstaten evalueren en daarbij de methodiek van de OESO FHTP inzake NEXUS mee opnemen. Tegelijk wordt het nieuwe voorstel afgetoetst aan de bestaande criteria van de COC groep. Kort samengevat komt dit neer op volgende evaluatie van de 5 criteria:

Criteria 1 en 2 COC: zijn voordelen uitsluitend gericht op buitenlanders ? nieuw BE patent box regime staat open voor alle gebruikers, ook domestic, geen probleem

Criterium 3 COC: voldoende rekening houden met substantie ? nieuw BE regime geen probleem want conform OESO NEXUS

Criterium 4 COC: Transfer Pricing regels volgen. Dit criterium wordt in de toekomst momenteel wellicht herzien met linking of matching principe. In OESO footnote 14 staat een verwijzing naar matching principe, komt indirect tot uiting in criterium 4 COC. In BE voorstel patent box voorzien we recapture van losses en zijn we in orde met dergelijk extra criterium (linking cost and revenu).

Criterium 5 COC = lack of transparancy. Stelt geen probleem.

Informeel bij DG COMPETITION 07/12/2016 en eventueel daarna ook formeel. BE is de enige Lidstaat tot nu toe die een aanmelding doet bij DG COMP en de hoofdreden daarvoor is om potentiële discussies uit de weg te gaan. We verwachten hier geen probleem inzake selectiviteit. Commissaris Vestager heeft op de ECOFIN RAAD van 08/11/2016 de grote lijnen van het staatssteun onderzoek nog eens uiteengezet. Centraal staat het concept van gelijke concurrentie tussen bedrijven zonder steun van de Staat. Het is niet de bedoeling van DG COMP om zich te mengen in het nationaal belastingregime of belastingvoeten. Er is geen selectief voordeel tav bepaalde ondernemingen, de maatregel staat open voor elkeen die in onderzoek en ontwikkeling investeert.

Wat de Kaderregeling 'betreffende staatssteun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie' betreft:

Onze informele aanmelding 07/12/2016 bij DG COMP heeft tot doel de inpasbaarheid van dit aspect te laten bevestigen. We menen dat het BE voorstel voldoet aan de criteria:

a) bijdrage aan een duidelijk omschreven doelstelling van gemeenschappelijk belang: ons BE voorstel is conform het belang dat Europees aan dergelijk onderzoek wordt gegeven (zie ook doelstelling kenniseconomie EU naar '2020');

b) noodzaak van overheidsmaatregelen: BE meent dat het voorstel is gericht op situaties waar steun kan zorgen voor een wezenlijke verbetering die de markt zelf niet tot stand kan brengen;

c) de steunmaatregel is een geschikt instrument: de voorgenomen BE steunmaatregel is een geschikt beleidsinstrument (…) om de doelstelling van gemeenschappelijk belang te helpen bereiken;

d) stimulerend effect: het voorstel zal ongetwijfeld een effect hebben op het gedrag van de betrokken onderneming of ondernemingen zodanig dat deze bijkomende activiteiten onderneemt of ondernemen die deze zonder de steun niet zou of zouden

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

uitvoeren, dan wel in beperktere mate of op een andere wijze of locatie zou of zouden uitvoeren;

e) evenredigheid van de steun: de BE maatregel is afgestemd op hetgeen nodig is om aan te zetten tot de bijkomende investering of activiteit in het betrokken gebied;

f) vermijden van ongewenste negatieve effecten op de mededinging en het handelsverkeer tussen lidstaten: de maatregel zal per saldo positief zijn;

g) transparantie van de steun: het publiek heeft makkelijk toegang tot alle desbetreffende besluiten en relevante informatie over de op grond van die besluiten toegekende steun.

De regeling staat open voor alle vennootschappen en vaste inrichtingen belastbaar in respectievelijk de vennootschapsbelasting en de belasting van niet-inwoners – vennootschappen, ongeacht hun grootte, activiteit, juridische vorm. Door het niet-weerhouden van de voorwaarde dat de 'octrooien geheel of gedeeltelijk door de vennootschap werden ontwikkeld in een onderzoekscentrum', en het verder opentrekken van de categorie in aanmerking komende intellectuele eigendomsrechten is de nieuwe regeling in praktijk minder selectief dan de opgeheven aftrek voor octrooi-inkomsten, mocht die al als selectief kunnen beschouwd worden."

Aangezien blijkens de verklaringen van de gemachtigde reeds overleg wordt gepleegd met de Europese Commissie, is het raadzaam om alleszins het definitieve standpunt van de Commissie af te wachten alvorens de ontworpen regeling doorgang te laten vinden. Het informele overleg met de Commissie geldt immers niet als een formele aanmelding. Indien de Commissie van oordeel zou zijn dat het effectief gaat om staatssteun en dat geen beroep kan worden gedaan op een vrijstellingsregeling, moet uiteraard nog een formele aanmelding gebeuren overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het VWEU en kan de ontworpen regeling niet worden aangenomen vooraleer die aanmeldingsprocedure tot een eindbeslissing heeft geleid.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

5. Ter wille van de rechtszekerheid dienen de woorden "hetzelfde Wetboek" in artikel 2 van het ontwerp te worden vervangen door de woorden "Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992".

Artikel 4

6. In het ontworpen artikel 194*quinquies* van het WIB 92 wordt de tijdelijke vrijstelling van innovatie-inkomsten geregeld. Die tijdelijke vrijstelling geldt vanaf "het belastbaar tijdperk waarin de aanvraag voor een intellectueel eigendomsrecht is gedaan". De vraag rijst of dit aanknopingspunt in alle gevallen geschikt is, vermits voor auteursrechtelijk beschermde computerprogramma's geen aanvraag is vereist. Zoals in de memorie van toelichting wordt opgemerkt, geldt de auteursrechtelijke bescherming in dat geval immers van rechtswege.

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

7. In het ontworpen artikel 194*quinquies*, § 4, van het WIB 92 wordt melding gemaakt van een model dat "door de minister van Financiën of zijn afgevaardigde wordt vastgesteld".

Het rechtstreeks toewijzen door de wetgever van een bevoegdheid aan een minister komt neer op een ingrijpen van de wetgever in een prerogatief dat in beginsel aan de Koning als hoofd van de federale uitvoerende macht toekomt. De aldus aan de minister van Financiën toe te kennen bevoegdheid dient dan ook aan de Koning te worden toegekend, die ze verder kan delegeren aan de genoemde minister nu de bevoegdheidstoekenning betrekking heeft op een aangelegenheid van bijkomstig belang.

Deze opmerking geldt eveneens voor het ontworpen artikel 205/4, § 3, van het WIB 92 (artikel 9 van het ontwerp).

Artikel 6

8. In het ontworpen artikel 205/1, § 2, 1°, van het WIB 92 wordt het begrip "intellectueel eigendomsrecht" omschreven. Uit die omschrijving blijkt welke intellectuele rechten in aanmerking komen voor de innovatie-aftrek en welke niet. Zo komen bepaalde auteursrechtelijk beschermde computerprogramma's in aanmerking (namelijk computerprogramma's die zijn "voortgevloeid uit een onderzoeks- of ontwikkelingsproject of -programma als bedoeld in artikel 275[3], § 3, waarvan de vennootschap volle eigenaar, mede-eigenaar, vruchtgebruiker, licentiehouder of rechtenhouder is"), doch andere niet.

Aan de gemachtigde werd gevraagd deze afbakening toe te lichten in het licht van het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. De gemachtigde antwoordde:

> "Zoals hierboven reeds uiteengezet, is de aftrek voor innovatie-inkomsten ontworpen binnen het kader van BEPS-actieplan 5. Daarin worden o.a. beperkingen opgelegd inzake de in-aanmerking-komende intellectuele eigendomsrechten. Zo worden marketing-gerelateerde intellectuele eigendomsrechten als merken, tekeningen, modellen, … expliciet uitgesloten van de groep rechten die aanspraak kan maken op een BEPS-conforme aftrek. Bij het ontwerp van de nieuwe regeling is, rekening houdend met deze beperkingen uit het BEPS-actieplan 5, de categorie van in-aanmerking-komende intellectuele eigendomsrechten ruim ingevuld."

Het BEPS-actieplan 5 bepaalt inderdaad:

> "The Modified Nexus Approach explicitly excludes from receiving benefits marketing-related IP assets such as trademarks. The FHTP recognises the need for clarity on the definition of qualifying IP assets. The FHTP will therefore produce further guidance on this definition, addressing in particular the exact scope of IP assets, for example, the treatment of copyrighted software or innovations from technically innovative development or technical scientific research that do not benefit from patent protection, always provided of course that such assets have been developed with sufficient nexus."[3]

[3] Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report (https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf), 5.

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

9. In het ontworpen artikel 205/1, § 2, 1°, e), van het WIB 92 slaat het zinsdeel "waarvan de vennootschap volle eigenaar, mede-eigenaar, vruchtgebruiker, licentiehouder of rechtenhouder is" allicht ook op de onderdelen a) tot d). Als dat effectief zo is, zou dat ter wille van de rechtszekerheid beter tot uiting moeten worden gebracht, bijvoorbeeld door die specificatie te verwerken in een inleidende volzin.

Een gelijkaardige opmerking kan worden gemaakt bij het ontworpen artikel 205/1, § 2, 2°, van het WIB 92.

10. In het ontworpen artikel 205/1, § 2, 2°, vierde streepje, van het WIB 92 wordt bepaald dat schadevergoedingen "ingevolge een schending van een intellectueel eigendomsrecht" in aanmerking te nemen innovatie-inkomsten zijn.

Aan de gemachtigde werd de vraag gesteld of de in aanmerking te nemen inkomsten niet dienen te worden beperkt tot schadevergoedingen die rechtstreeks betrekking hebben op het intellectuele eigendomsrecht zelf (en die dus min of meer gelijk zijn aan het bedrag dat zou verworven zijn bij niet-schending van het intellectueel eigendomsrecht). Bij een brede interpretatie zou een schadevergoeding immers bijvoorbeeld ook omvatten:

- een hoger bedrag (schadebeding) of, afhankelijk van het rechtsstelsel of de toepasselijke arbitrageregeling, *punitive damages* (bestraffende schadevergoeding);

- gerelateerde schade, zoals verlies van reputatie of verlies van de mogelijkheid om de gebruiker als referentie te gebruiken en daarmee bijkomende afnemers te werven.

De gemachtigde antwoordde hierop het volgende:

> "De teksten zullen dermate aangepast worden zodat duidelijk is dat enkel het deel van de schadevergoeding dat rechtstreeks betrekking heeft op het intellectuele eigendomsrecht in aanmerking komt voor de aftrek."

11. In het ontworpen artikel 205/1, § 2, 3°, van het WIB 92 wordt melding gemaakt van "onafhankelijke ondernemingen", zonder dat duidelijk is welk criterium moet worden gehanteerd om die onafhankelijkheid te beoordelen.[4] Dit is te verduidelijken.

[4] Vgl. bv. met de artikelen 5 e.v. van het Wetboek van Vennootschappen (vaststellen van controlebevoegdheid over een andere vennootschap) of het ontworpen artikel 205/1, § 2, 7°, van het WIB 92 (omschrijving van "niet-verbonden onderneming").

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

Artikel 8

12. Om tegemoet te komen aan de zogenaamde "modified nexus approach" die wordt voorgestaan in het BEPS-actieplan 5, worden in het ontworpen artikel 205/3, § 1, van het WIB 92 breuken bepaald waarmee de in aanmerking te nemen innovatie-inkomsten worden vermenigvuldigd om het belastingvoordeel te bepalen: de winst van het belastbare tijdperk wordt verminderd met 85 honderdsten van het product van die vermenigvuldiging (ontworpen artikel 205/1, § 1, van het WIB 92). Die breuken worden bepaald op grond van, onder meer, de directe kosten voor onderzoek en ontwikkeling die de onderneming zelf gemaakt heeft en de ontwikkelingskosten gedaan door niet-verbonden ondernemingen, en zijn bedoeld om ondernemingen met werkelijke onderzoeks- en ontwikkingsactiviteiten te stimuleren.

13. In het ontworpen artikel 205/3, § 1, van het WIB 92 wordt bepaald dat van de breuken bepaald in de eerste paragraaf afgeweken kan worden bij een voorafgaande beslissing overeenkomstig de wet van 24 december 2002 'tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken'. In artikel 20 van die wet wordt bepaald dat de Federale Overheidsdienst Financiën zich bij een voorafgaande beslissing uitspreekt over alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten die onder zijn bevoegdheid vallen of waarvan hij de inning en de invordering verzekert en dat onder een voorafgaande beslissing wordt verstaan "de juridische handeling waarbij overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen wordt vastgesteld hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad".

In dit geval gaat het echter niet om het beoordelen van hoe de wet moet worden toegepast, maar om het laten bepalen van de hoogte van de aftrek. Uit de ontworpen bepaling blijkt immers dat, indien aan twee voorwaarden is voldaan, afgeweken kan worden van de breuken, *zonder dat daarbij inhoudelijke beperkingen zijn bepaald*. Die voorwaarden zijn ten eerste dat de breuk, zonder dat de verhoging met 30% is toegepast, minstens 25%[5] moet bedragen en ten tweede dat de vennootschap aantoont dat de breuk omwille van uitzonderlijke omstandigheden niet overeenstemt met de toegevoegde waarde van de zelf uitgevoerde activiteiten voor onderzoek en ontwikkeling en het geheel van activiteiten voor onderzoek en ontwikkeling, met betrekking tot hetzij een intellectueel eigendomsrecht, hetzij een type product of dienst, hetzij een groep van producten of diensten.

Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de categorieën belastingplichtigen, de grondslag van de belasting, de aanslagvoet of het tarief, en de eventuele vrijstellingen en verminderingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd

[5] Het is niet duidelijk wat de verantwoording is om 25% als minimum te hanteren.

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld. Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.[6]

De wetgever kan het derhalve niet zonder meer aan de belastingadministratie overlaten om in de gevallen dat aan de genoemde voorwaarden is voldaan, de breuken te bepalen. Die bevoegdheid zou, om in overeenstemming met de Grondwet te zijn, inhoudelijk strikt moeten worden beperkt.

Artikel 9

14. In het ontworpen artikel 205/4, § 2, tweede en derde lid, van het WIB 1992 wordt bepaald dat de Koning het percentage (85%) bedoeld in de artikelen 194*quinquies*, § 1, eerste lid, en 205/1, § 1, eerste lid, kan verhogen of verlagen. Een dergelijk besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad dient luidens de ontworpen bepaling bij wet bekrachtigd te worden.

Het Grondwettelijk Hof aanvaardt in welbepaalde omstandigheden dat met een mechanisme van bekrachtiging door de wetgever wordt gewerkt, waarbij ondanks het legaliteitsbeginsel inzake belastingen essentiële elementen van de belasting toch door de uitvoerende macht worden bepaald. Dat is met name het geval wanneer de wetgever zich in de onmogelijkheid bevindt om zelf alle essentiële elementen van een belasting vast te stellen omdat de inachtneming van de parlementaire procedure hem niet zou in staat stellen om met de vereiste spoed te handelen om een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken.[7]

Aangezien de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die bij de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is, is het niet toegestaan een dergelijk mechanisme in algemene zin op te zetten. Het gebruiken ervan is slechts mogelijk als op basis van de concrete omstandigheden kan worden aangetoond dat de wetgever niet tijdig kan handelen en dit zolang die toestand aanhoudt, en onder de voorwaarden die in de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof worden gesteld.

In dit geval blijkt niet welke concrete omstandigheden zouden kunnen verantwoorden dat gebruik wordt gemaakt van het mechanisme waarbij de uitvoerende macht een essentieel onderdeel van een belastingregeling wijzigt, waarna dit ter bekrachtiging aan de wetgever wordt voorgelegd.

[6] GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6.

[7] Zie bv.: GwH 17 juli 2003, nr. 100/2003, B.11.2; GwH 13 maart 2008, nr. 54/2008, B.16; GwH 27 mei 2008, nr. 83/2008, B.5.2.

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

Artikel 16

15. Artikel 16 van het ontwerp bepaalt dat de artikelen 2 tot 15 uitwerking hebben vanaf 1 juli 2016, terwijl artikel 16 van de te nemen wet, bij gebrek aan enige bepaling, op de gewone wijze in werking zal treden. Strikt genomen betekent dit dat artikel 16 van de te nemen wet in werking zal treden tien dagen na de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad. Daarover om toelichting verzocht, heeft de gemachtigde aangekondigd dat de inwerkingtreding van artikel 16 zal worden bepaald op de datum van bekendmaking ervan.

*

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

1. Conformément à l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 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 l'occurrence, l'urgence est motivée par la circonstance que :

« het project de bepalingen van de Europese Unie en de OESO (I-HTP) moest afwachten en men tegelijk ook de rechtsonderhorigen de nodige rechtszekerheid dient te bieden aangezien het oude systeem van de octrooiaftrek ingevolge bepalingen van de OESO werd afgeschaft. Alhoewel de tekst van actiepunt 5 van het BEPS package gepubliceerd werd in oktober 2015 waren er nog enkele onduidelijkheden die dienden uitgeklaard te worden. Zo was het o.m. niet duidelijk hoe de kosten uit het verleden dienden aangerekend te worden op de toekomstige inkomsten uit het immaterieel actief, of het enkel de volle eigenaar van een immaterieel actief was die van de innovatie-aftrek kon genieten, ...

Het is slechts op een vergadering met de EG diensten van TAXUD op 25 oktober en op de FHTP (Forum on Harmful Tax Practices - OESO) vergadering van begin november 2016 dat hierover meer duidelijkheid verkregen werd.

Op EU vlak werd gekozen voor harmonisatie van de Europese regels met de OESO FHTP richtlijnen. Om die reden werden de 'EU guidelines on the interpretation of the nexus approach' uitgesteld tot op het moment wanneer er bij de OESO meer klaarheid kwam (november 2016).

In functie hiervan werden de teksten bijgeschaafd en opnieuw in overleg gebracht waarna deze aan u worden aangeboden ter beoordeling.

Voor het voorliggende wetsontwerp wordt de hoogdringendheid dan ook gemotiveerd door te verwijzen naar de rechtsonzekerheid die dreigt te ontstaan voor ondernemingen die in het lopende jaar investeringen deden en voor wie het octrooi na 1 juli 2016 werd erkend. Deze ondernemingen zijn gebaat bij een wettekst die nog in 2016 wordt behandeld om niet in een rechtsonzekere situatie terecht te komen ».

*

2. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique [1] et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

3. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'introduire un régime de déduction pour revenus d'innovation à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents (sociétés). Le nouveau régime se substitue à la déduction pour revenus de brevets, qui était inscrite dans le titre III, chapitre II, section IV, sous-section III*bis*, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) et a été abrogée le 1er juillet 2016 par la loi du 3 août 2016

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

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

'portant des dispositions fiscales urgentes', dès lors qu'il ne satisfaisait pas aux conditions du programme *Base Erosion and Profit Shifting* (ci-après : BEPS) de l'OCDE.

FORMALITÉS

4. Le régime en projet accorde un avantage économique aux entreprises, financé au moyen de ressources d'État. Il apparaît en outre au Conseil d'État qu'il présente un caractère sélectif, dès lors que certains (types d') entreprises ou de secteurs sont plus avantagés que d'autres, ce qui peut influencer négativement les échanges entre les États membres. Il n'est par conséquent pas du tout exclu qu'il faille qualifier le régime en projet de régime d'aide d'État, qui doit dès lors être notifié à la Commission européenne conformément à l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE), à moins que les auteurs du projet ne puissent invoquer un régime d'exemption.

En l'espèce, il semble s'agir plus spécifiquement d'une aide d'État à la recherche, au développement et à l'innovation, auquel cas il faut tenir compte de l'Encadrement de la Commission 'des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation' [2] et du règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission 'déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du traité' (règlement général d'exemption par catégorie).

À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De Belgische Staat is in overleg met het Directoraat-generaal Concurrentie om na te gaan of de nieuwe regeling dient aangemeld te worden bij de Europese Commissie. Aangezien er tijdens het ontwerp van de nieuwe regeling op regelmatige basis contact is geweest met het Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) van de OESO, teneinde te vermijden dat de nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten als schadelijke belastingregeling wordt aangemerkt, en aangezien de Code of Conduct (CoC) van de Europese Commissie die dient te beoordelen of er sprake is van schadelijke belastingconcurrentie, de beslissingen van het FHTP volgt, zijn we ervan overtuigd dat deze regeling geen verboden staatssteun uitmaakt.

Verder geldt dat er momenteel geen definitieve EU guidelines over patent box regimes zijn. De Commissie heeft draft guidelines patent box uitgewerkt (soft law) maar die werden nog niet goedgekeurd door de Lidstaten. Reden daarvoor is dat de Commissie deze wil afstemmen op de OESO regels (FHTP).

Naast BE hebben volgende EU landen een IP regime: Cyprus, France, Hungary, Ireland, Luxembourg, Malta, Netherlands, Portugal, Spain, United Kingdom.

Wordt/werd door België als volgt aangemeld bij de Commissie:

Informeel bij DG TAXUD 25/10/2016: geen opmerkingen van de Commissie bij het Belgisch ontwerpvoorstel

Formeel bij DG TAXUD aan de Code of Conduct (COC = onderzoek naar schadelijke belastingpraktijken) voor eind 2016. De Commissie zal begin januari de regimes van alle Lidstaten evalueren en daarbij de methodiek van de OESO FHTP inzake

[2] Communication de la Commission (Encadrement des aides d'État à la recherche, au développement et à l'innovation) 2014/C 198/01, *J.O.* C 198/1 du 27 juin 2014.

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

NEXUS mee opnemen. Tegelijk wordt het nieuwe voorstel afgetoetst aan de bestaande criteria van de COC groep. Kort samengevat komt dit neer op volgende evaluatie van de 5 criteria:

Criteria 1 en 2 COC: zijn voordelen uitsluitend gericht op buitenlanders ? nieuw BE patent box regime staat open voor alle gebruikers, ook domestic, geen probleem

Criterium 3 COC: voldoende rekening houden met substantie ? nieuw BE regime geen probleem want conform OESO NEXUS

Criterium 4 COC: Transfer Pricing regels volgen. Dit criterium wordt in de toekomst momenteel wellicht herzien met linking of matching principe. In OESO footnote 14 staat een verwijzing naar matching principe, komt indirect tot uiting in criterium 4 COC. In BE voorstel patent box voorzien we recapture van losses en zijn we in orde met dergelijk extra criterium (linking cost and revenu).

Criterium 5 COC = lack of transparancy. Stelt geen probleem.

Informeel bij DG COMPETITION 07/12/2016 en eventueel daarna ook formeel. BE is de enige Lidstaat tot nu toe die een aanmelding doet bij DG COMP en de hoofdreden daarvoor is om potentiële discussies uit de weg te gaan. We verwachten hier geen probleem inzake selectiviteit. Commissaris Vestager heeft op de ECOFIN RAAD van 08/11/2016 de grote lijnen van het staatssteun onderzoek nog eens uiteengezet. Centraal staat het concept van gelijke concurrentie tussen bedrijven zonder steun van de Staat. Het is niet de bedoeling van DG COMP om zich te mengen in het nationaal belastingregime of belastingvoeten. Er is geen selectief voordeel tav bepaalde ondernemingen, de maatregel staat open voor elkeen die in onderzoek en ontwikkeling investeert.

Wat de Kaderregeling 'betreffende staatssteun voor onderzoek, ontwikkeling en innovatie' betreft:

Onze informele aanmelding 07/12/2016 bij DG COMP heeft tot doel de inpasbaarheid van dit aspect te laten bevestigen. We menen dat het BE voorstel voldoet aan de criteria:

a) bijdrage aan een duidelijk omschreven doelstelling van gemeenschappelijk belang: ons BE voorstel is conform het belang dat Europees aan dergelijk onderzoek wordt gegeven (zie ook doelstelling kenniseconomie EU naar '2020');

b) noodzaak van overheidsmaatregelen: BE meent dat het voorstel is gericht op situaties waar steun kan zorgen voor een wezenlijke verbetering die de markt zelf niet tot stand kan brengen;

c) de steunmaatregel is een geschikt instrument: de voorgenomen BE steunmaatregel is een geschikt beleidsinstrument (…) om de doelstelling van gemeenschappelijk belang te helpen bereiken;

d) stimulerend effect: het voorstel zal ongetwijfeld een effect hebben op het gedrag van de betrokken onderneming of ondernemingen zodanig dat deze bijkomende activiteiten onderneemt of ondernemen die deze zonder de steun niet zou of zouden uitvoeren, dan wel in beperktere mate of op een andere wijze of locatie zou of zouden uitvoeren;

e) evenredigheid van de steun: de BE maatregel is afgestemd op hetgeen nodig is om aan te zetten tot de bijkomende investering of activiteit in het betrokken gebied;

f) vermijden van ongewenste negatieve effecten op de mededinging en het handelsverkeer tussen lidstaten: de maatregel zal per saldo positief zijn;

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

g) transparantie van de steun: het publiek heeft makkelijk toegang tot alle desbetreffende besluiten en relevante informatie over de op grond van die besluiten toegekende steun.

De regeling staat open voor alle vennootschappen en vaste inrichtingen belastbaar in respectievelijk de vennootschapsbelasting en de belasting van niet-inwoners – vennootschappen, ongeacht hun grootte, activiteit, juridische vorm. Door het niet-weerhouden van de voorwaarde dat de 'octrooien geheel of gedeeltelijk door de vennootschap werden ontwikkeld in een onderzoekscentrum', en het verder opentrekken van de categorie in aanmerking komende intellectuele eigendomsrechten is de nieuwe regeling in praktijk minder selectief dan de opgeheven aftrek voor octrooi-inkomsten, mocht die al als selectief kunnen beschouwd worden ».

Dès lors que, selon les déclarations du délégué, une concertation a déjà lieu avec la Commission européenne, il est conseillé d'attendre en tout cas la position définitive de cette dernière avant de faire aboutir le régime en projet. En effet, la concertation informelle avec la Commission n'équivaut pas à une notification formelle. Si la Commission estime qu'il s'agit effectivement d'une aide d'État et qu'aucun régime d'exemption ne peut être invoqué, le régime en projet devra bien entendu encore être notifié de manière formelle, conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, et ne pourra pas être adopté avant qu'une décision définitive ait été prise à l'issue de cette procédure de notification.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

5. Dans un souci de sécurité juridique, on remplacera, à l'article 2 du projet, les mots « du même Code » par les mots « du Code des impôts sur les revenus 1992 ».

Article 4

6. L'article 194*quinquies*, en projet, du CIR 92 règle l'exonération temporaire des revenus d'innovation. Cette exonération temporaire est applicable à partir de « la période imposable pendant laquelle la demande d'un droit de propriété intellectuelle est faite ». La question se pose de savoir si ce point de référence est adéquat dans tous les cas, puisque les programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur ne requièrent pas de demande. En effet, comme l'observe l'exposé des motifs, la protection par le droit d'auteur s'applique d'office dans ce cas.

7. L'article 194*quinquies*, § 4, en projet, du CIR 92 fait mention d'un modèle qui est « arrêté par le ministre des Finances ou son délégué ».

L'attribution directe d'une compétence à un ministre par le législateur signifie que ce dernier empiète sur une prérogative qui, en principe, revient au Roi en sa qualité de chef du pouvoir exécutif fédéral. La compétence qui est ainsi conférée au ministre des Finances doit dès lors être attribuée au Roi, qui peut la subdéléguer au ministre précité, dès lors que l'attribution de compétence porte sur une question accessoire.

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

Cette observation vaut également pour l'article 205/4, § 3, en projet, du CIR 92 (article 9 du projet).

Article 6

8. L'article 205/1, § 2, 1°, en projet, du CIR 92 définit la notion de « droit de propriété intellectuelle ». Cette définition met en évidence les droits intellectuels qui sont pris en considération pour la déduction pour innovation et ceux qui ne le sont pas. Ainsi, certains programmes d'ordinateur protégés par le droit d'auteur sont pris en considération (à savoir les programmes d'ordinateur « résultant d'un projet ou d'un programme de recherche ou de développement, visés à l'article 275[3], § 3, dont la société est pleine propriétaire, copropriétaire, usufruitière ou titulaire de licence ou de droit »), mais d'autres pas.

Le délégué a été invité à commenter cette délimitation à la lumière du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination. Il a répondu ce qui suit :

> « Zoals hierboven reeds uiteengezet, is de aftrek voor innovatie-inkomsten ontworpen binnen het kader van BEPS-actieplan 5. Daarin worden o.a. beperkingen opgelegd inzake de in-aanmerking-komende intellectuele eigendomsrechten. Zo worden marketing-gerelateerde intellectuele eigendomsrechten als merken, tekeningen, modellen, … expliciet uitgesloten van de groep rechten die aanspraak kan maken op een BEPS-conforme aftrek. Bij het ontwerp van de nieuwe regeling is, rekening houdend met deze beperkingen uit het BEPS-actieplan 5, de categorie van in-aanmerking-komende intellectuele eigendomsrechten ruim ingevuld ».

En effet, le plan d'action 5 du BEPS dispose :

> « The Modified Nexus Approach explicitly excludes from receiving benefits marketing-related IP assets such as trademarks. The FHTP recognises the need for clarity on the definition of qualifying IP assets. The FHTP will therefore produce further guidance on this definition, addressing in particular the exact scope of IP assets, for example, the treatment of copyrighted software or innovations from technically innovative development or technical scientific research that do not benefit from patent protection, always provided of course that such assets have been developed with sufficient nexus » [3].

9. À l'article 205/1, § 2, 1°, e), en projet, du CIR 92, le segment de phrase « dont la société est pleine propriétaire, copropriétaire, usufruitière ou titulaire de licence ou de droit » porte sans doute aussi sur les éléments a) à d). Si tel est effectivement le cas, il serait préférable, dans un souci de sécurité juridique, de l'exprimer plus clairement, par exemple en énonçant cette précision sous forme de phrase introductive.

Une observation similaire peut être formulée à propos de l'article 205/1, § 2, 2°, en projet, du CIR 92.

[3] Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report (https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf), p. 5.

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

10. L'article 205/1, § 2, 2°, quatrième tiret, en projet, du CIR 92 prévoit que des indemnités « suite à la violation d'un droit de propriété intellectuelle » sont des revenus d'innovation à prendre en considération.

Il a été demandé au délégué s'il ne fallait pas limiter les revenus à prendre en considération aux indemnités qui concernent directement le droit de propriété intellectuelle proprement dit (et qui sont donc plus ou moins identiques au montant qui serait obtenu en l'absence de violation de la propriété intellectuelle). En effet, dans une interprétation large, une indemnité pourrait aussi comprendre, par exemple :

- un montant plus élevé (clause pénale) ou, en fonction du système juridique ou du régime d'arbitrage applicable, *punitive damages* (dommages et intérêts punitifs) ;

- des dommages liés, comme la perte de réputation ou la perte de la possibilité d'employer l'utilisateur comme référence et, partant, d'acquérir de nouveaux clients.

À ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

> « De teksten zullen dermate aangepast worden zodat duidelijk is dat enkel het deel van de schadevergoeding dat rechtstreeks betrekking heeft op het intellectuele eigendomsrecht in aanmerking komt voor de aftrek ».

11. L'article 205/1, § 2, 3°, en projet, du CIR 92 mentionne des « entreprises indépendantes », sans que l'on aperçoive clairement le critère qui doit être utilisé pour apprécier cette indépendance [4]. Ce point doit être éclairci.

Article 8

12. Afin de répondre à ce qu'on appelle « modifiée nexus approch », préconisée dans le plan d'action 5 du BEPS, l'article 205/3, § 1er, en projet, du CIR 92 fixe des fractions par lesquelles les revenus d'innovation à prendre en considération sont multipliés pour déterminer l'avantage fiscal : les bénéfices de la période imposable sont réduits de 85 pour cent du produit de cette multiplication (article 205/1, § 1er, en projet, du CIR 92). Ces fractions sont déterminées sur la base, entre autres, des frais directs de recherche et développement que l'entreprise même a exposés et des frais de développement engagés par des entreprises non associées, et sont destinées à encourager les entreprises qui effectuent de réelles activités de recherche et de développement.

13. L'article 205/3, § 2, en projet, du CIR 92 prévoit qu'il peut être dérogé aux fractions déterminées au paragraphe 1er par décision anticipée conformément à la loi du 24 décembre 2002 'modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale'. L'article 20 de cette loi dispose que le Service public fédéral Finances se prononce par voie de décision anticipée sur toute

[4] Comparer par exemple avec les articles 5 et suivants du Code des sociétés (détermination du pouvoir de contrôle sur une autre société) ou avec l'article 205/1, § 2, 7°, en projet, du CIR 92 (définition d'une « entreprise non associée »).

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

demande relative à l'application des lois d'impôts qui relèvent de ses compétences ou dont il assure le service de la perception et du recouvrement et que par décision anticipée, il y a lieu d'entendre « l'acte juridique par lequel [il est déterminé] conformément aux dispositions en vigueur comment la loi s'appliquera à une situation ou à une opération particulière qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal ».

En l'espèce, il ne s'agit toutefois pas d'apprécier comment la loi doit être appliquée, mais de déterminer l'importance de la déduction. En effet, il ressort de la disposition en projet que si deux conditions sont remplies, on peut s'écarter des fractions, *sans définir de restrictions de contenu à cet égard*. Ces conditions sont, d'abord, que la fraction, sans appliquer la majoration de 30%, doit s'élever à au moins 25%[5] et, ensuite, que la société démontre que la fraction ne correspond pas à la valeur ajoutée des activités de recherche et développement effectuées par elle-même et l'ensemble des activités de recherche et développement, relative soit à un droit de propriété intellectuelle, soit à un type de produit ou service, soit à un groupe de produits ou services, en raison des circonstances exceptionnelles.

Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que les catégories de contribuables, l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition ou le tarif, ainsi que les exemptions ou réductions éventuelles. Il s'en suit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt [6].

Le législateur ne peut dès lors pas laisser à la seule administration fiscale le soin de déterminer les fractions dans les cas où les conditions précitées sont remplies. Pour être conforme à la Constitution, cette compétence devrait être strictement limité sur le fond.

Article 9

14. L'article 205/4, § 2, alinéas 2 et 3, en projet, du CIR 1992 prévoit que le Roi peut augmenter ou diminuer le pourcentage (85%) visé aux articles 194*quinquies*, § 1er, alinéa 1er, et 205/1, § 1er, alinéa 1er. Pareil arrêté délibéré en Conseil des ministres doit, conformément à la disposition en projet, être confirmé par une loi.

La Cour constitutionnelle admet que l'on puisse, dans certaines circonstances, avoir recours à un mécanisme de confirmation par le législateur qui permet, malgré le principe de

[5] La justification de l'utilisation de 25% comme minimum n'apparaît pas clairement.

[6] C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6.

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡

légalité en matière fiscale, que des éléments essentiels de l'impôt soient fixés malgré tout par le pouvoir exécutif. Tel est notamment le cas lorsque le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même tous les éléments essentiels d'un impôt parce que le respect de la procédure parlementaire ne lui permettrait pas d'agir avec la promptitude voulue pour réaliser un objectif d'intérêt général [7].

Dès lors que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination de l'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle, il n'est pas permis de mettre en place un tel mécanisme de manière générale. Le recours à ce mécanisme n'est possible que s'il peut être démontré, sur la base des circonstances concrètes, que le législateur n'est pas en mesure d'intervenir à temps, et ce aussi longtemps que cette situation persiste, et aux conditions fixées dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle.

En l'espèce, on n'aperçoit pas les circonstances concrètes qui pourraient justifier le recours au mécanisme permettant au pouvoir exécutif de modifier un élément essentiel d'un régime fiscal, cette modification étant ensuite soumise pour confirmation au législateur.

Article 16

15. L'article 16 du projet dispose que les articles 2 à 15 produisent leurs effets à partir du 1er juillet 2016, tandis que l'article 16 de la loi à adopter, en l'absence d'une quelconque disposition, entrera en vigueur de manière habituelle. Strictement parlant, cela signifie que l'article 16 de la loi à adopter entrera en vigueur le dixième jour suivant sa publication au *Moniteur belge*. Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a déclaré que l'entrée en vigueur de l'article 16 sera fixée à la date de sa publication.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES Jo BAERT

[7] Voir, par exemple : C.C., 17 juillet 2003, n° 100/2003, B.11.2; C.C., 13 mars 2008, n° 54/2008, B.16; C.C., 27 mai 2008, n° 83/2008, B.5.2.

‡LW-CCMQNAHAF-GAFIIUQ‡