



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 61.750/3
van 1 augustus 2017

avis 61.750/3
du 1^{er} août 2017

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende diverse fiscale
bepalingen II'

un avant-projet de loi 'portant
des dispositions fiscales
diverses II'

Op 23 juni 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 9 augustus 2017,^(*) een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen II’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 11 juli 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Koen MUYLLE, staatsraden, Johan PUT en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Marnix VAN DAMME, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 1 augustus 2017.

*

Le 23 juin 2017, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit jusqu'au 9 août 2017^(**), sur un avant-projet de loi ‘portant des dispositions fiscales diverses II’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 11 juillet 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Johan PUT et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 1^{er} août 2017.

*

^(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege wordt verlengd met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

^(**) Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, *in fine*, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet bevat in de eerste plaats wijzigingen aan het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92). Het gaat om wijzigingen inzake de belastingvermindering voor crowdfunding (artikelen 2 en 3 van het ontwerp), de aftrek voor innovatie-inkomsten (artikelen 4 tot 8) en het bepalen van de te belasten uitgekeerde winst bij verdeling van het maatschappelijk vermogen van vastgoedbevaks, gereguleerde vastgoedvennootschappen en gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen (artikelen 9 en 10).

Daarnaast bevat het ontwerp ook een aantal wijzigingen aan de wet van 16 december 2015 ‘tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden’ en aan de programmawet van 25 december 2016. De wijzigingen aan de wet van 16 december 2015 betreffen de aanpassing van de termijn van bewaring door de rapporterende financiële instellingen van de kopieën van de identificatiegegevens en van de registraties, borderellen en documenten van de transacties die op de te rapporteren rekening zijn verricht (artikelen 11 tot 13). De wijzigingen aan de programmawet van 25 december 2016 hebben betrekking op de regeling tot terugvordering van staatssteun inzake de vrijstelling van overwinst bedoeld in artikel 185, § 2, b), van het WIB 92 (artikelen 14 tot 21).

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Verschillende onderdelen van de aan te nemen wet krijgen terugwerkende kracht:

- de artikelen 1 en 2 “zijn van toepassing vanaf aanslagjaar 2017” (artikel 3);
- de artikelen 4, 1° en 4°, en 5 “hebben uitwerking met ingang van 1 juli 2016” (artikel 8);
- de artikelen 14 tot 20 “[hebben] uitwerking met ingang van 29 december 2016” (artikel 21).

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg 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

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

van algemeen belang.² 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.³

De terugwerkende kracht zal derhalve voor elk van die gevallen verantwoord moeten kunnen worden.

Meer specifieke opmerkingen omtrent de retroactiviteit van de voormelde onderdelen van het ontwerp zijn in voorkomend geval opgenomen bij de artikelsgewijze bespreking.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Voorafgaande opmerking

4. Gelet op het geringe aantal artikelen van het ontwerp, biedt een indeling ervan in titels geen enkele meerwaarde. Die indeling wordt het best achterwege gelaten. Titel 1 moet dan ook worden omgevormd tot een hoofdstuk 1 en de erop volgende hoofdstukken moeten worden vernummerd.

Hoofdstuk 1 – Wijzigingen inzake inkomstenbelastingen

Afdeling 1 – Crowdfunding

5. Bij deze afdeling zijn geen opmerkingen te maken.

² 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; GwH 14 januari 2016, nr. 3/2016, B.22; GwH 3 februari 2016, nr. 16/2016, B.12.1; GwH 28 april 2016, nr. 58/2016, B.9.2.

³ 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; GwH 28 mei 2015, nr. 77/2015, B.4.1; GwH 24 maart 2016, nr. 48/2016, B.6; GwH 6 oktober 2016, nr. 126/2016, B.7.3.

Afdeling 2 – Aftrek voor innovatie-inkomsten

Artikel 4

6. De wijziging die met artikel 4, 2°, van de ontworpen wet aan artikel 205/1, § 2, 1°, d, van het WIB 92 wordt aangebracht, bevat een beperking “tot de eerste 11 jaar”, terwijl in de memorie van toelichting melding wordt gemaakt van een beperking “tot de eerste 10 jaar”. Daarover om uitleg verzocht, liet de gemachtigde het volgende weten:

“Omdat in de praktijk de tienjarige data- of marktexclusiviteit in vele gevallen nog met 1 jaar verlengd kan worden, is ervoor gekozen de beperking tot de eerste 10 jaar voor de toepassing van de aftrek voor innovatie-inkomsten eveneens met 1 jaar op te trekken tot een totaal van 11 jaar. Het spreekt voor zich dat voor de gevallen waarin de maximumtermijn voor data- of marktexclusiviteit korter is dan deze termijn van 11 jaar, deze kortere termijn zal gelden.”

De memorie van toelichting zal op dit punt aangepast moeten worden.

Artikel 7

7. Artikel 7 van het ontwerp strekt tot het aanvullen van de overgangsregeling vervat in artikel 543, eerste lid, van het WIB 92 met een nieuwe voorwaarde. Gelet daarop zouden belastingplichtigen die vóór de inwerkingtreding van deze aanpassing van artikel 543 reeds de aftrek voor innovatie-inkomsten hebben toegepast voor een octrooi, geen gebruik meer kunnen maken van het overgangsregime. Volgens de uitleg in de memorie van toelichting is de keuze onherroepelijk.

Op de vraag of de belastingplichtige hierdoor niet voor een voldongen feit wordt geplaatst en wat de verantwoording daarvoor is, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Bij het opstellen van het wetsontwerp houdende de invoering van een aftrek voor innovatie-inkomsten was al de bedoeling aanwezig om de keuze (indien mogelijk) voor ofwel het overgangsregime, ofwel de nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten, in beide gevallen onherroepelijk te maken. Omdat de situatie waarin een vennootschap ervoor opteert het overgangsregime toe te passen voor één of meerdere jaren tot wanneer zij geen of nauwelijks nog kosten maakt voor het betreffende octrooi en vervolgens (in een belastbaar tijdperk dat afsluit vóór 1 juli 2021) kiest om de overstap te maken naar de nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten (die in hoofde van de vennootschap door de afwezigheid of beperkte aanwezigheid van te recupereren kosten fiscaal interessanter is geworden dan de verdere toepassing van het overgangsregime) niet onwaarschijnlijk leek, werd in artikel 205/4, § 4, WIB 92, een bepaling opgenomen om die overstap in een belastbaar tijdperk dat afsluit vóór 1 juli 2021 niet toe te staan. Zo vermeldde ook de memorie van toelichting bij artikel 9 van het wetsontwerp houdende de invoering van een aftrek voor innovatie-inkomsten reeds dat de keuze voor de overgangsbepaling ‘onherroepelijk’ is (Parl.St. Kamer 2016-17 nr. 54-2235/001, 24).

De omgekeerde situatie, waarbij een vennootschap meteen voor de toepassing van de nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten opteert om in latere belastbare tijdperken alsnog tijdelijk gebruik te maken van het overgangsregime, leek vooral een theoretische hypothese en een verbod op een dergelijke vroegtijdige overstap werd daarom niet

expressis verbis opgenomen in het wetsontwerp. Nu zal een dergelijke situatie in de praktijk ook uiterst zeldzaam zijn of helemaal niet voorvallen, maar toch valt ze niet uit te sluiten in het geval een vennootschap geen of onvoldoende positief resultaat heeft na DBI-aftrek en wegens de mogelijkheid tot onbeperkte overdracht de toepassing van de aftrek voor innovatie-inkomsten verkiest, om in een later belastbaar tijdperk waarin ze wel voldoende positief resultaat heeft alsnog gebruik te maken van het overgangsregime. Om ook de onherroepelijkheid van de keuze in dat geval te verzekeren, past dit ontwerp de bepaling van art. 543 WIB 92 aan.

In het uitzonderlijke geval dat een vennootschap al gekozen heeft voor de nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten, maar dat enkel heeft gedaan omdat zij ervan uitging dat ze in een later belastbaar tijdperk alsnog tijdelijk de overstap zou kunnen maken naar het overgangsregime, heeft de vennootschap altijd nog de mogelijkheid contact op te nemen met haar belastingkantoor om de aangifte te corrigeren. Ons inziens is er dus op geen enkel mogelijke manier sprake van terugwerkende kracht.”

Artikel 8

8. Artikel 8 van het ontwerp bepaalt dat de artikelen 4, 1° en 4°, en 5 uitwerking hebben met ingang van 1 juli 2016.

In de memorie van toelichting wordt de terugwerkende kracht als volgt verantwoord:

“De artikelen 4, 1°, 4° en 5 hebben uitwerking vanaf 1 juli 2016, de datum waarop de artikelen ingevoerd bij de wet van 9 februari 2017 tot invoering van een aftrek voor innovatie-inkomsten hun uitwerking hadden.

Aangezien de wijzigingen die via voornoemde artikelen worden aangebracht enkel de interpretatie zoals ze blijkt uit de betrokken wet en het door de wetgever nagestreefde doel, zoals geformuleerd in de bijhorende memorie van toelichting, verduidelijken, worden deze artikelen geacht uitwerking te hebben vanaf dezelfde datum als dat het geval is voor de artikelen ingevoerd bij de voormelde wet.”

De stellers van het ontwerp lijken de artikelen 4, 1° en 4°, en 5 van het ontwerp te beschouwen als interpretatieve bepalingen.

Luidens artikel 84 van de Grondwet kan alleen de wet een authentieke uitlegging van de wetten geven. Een wetsbepaling is interpretatief wanneer ze aan een bepaling de betekenis geeft die de wetgever bij de aanneming ervan heeft willen geven en die zij redelijkerwijze kon krijgen.⁴ Het behoort dus tot het wezen van een dergelijke wetsbepaling dat zij terugwerkt tot op de datum van inwerkingtreding van de bepalingen die zij interpreteert. De waarborg van de niet-retroactiviteit van de wetten zou echter niet kunnen worden omzeild door het enkele feit dat

⁴ Het Hof van Cassatie omschrijft de interpretatieve wet als een wet die, betreffende een punt waar de rechtsregel onzeker of betwist is, een oplossing geeft die door de rechtspraak had kunnen worden aangenomen (Cass. 17 januari 2008, F.07.0057.N; Cass. 19 mei 2017, C.13.0310.N). Ook zonder tussenkomst van de wetgever zou een rechter derhalve tot die interpretatie van de wetsbepaling moeten kunnen komen.

een wetsebepaling met terugwerkende kracht als een interpretatieve bepaling zou worden voorgesteld.⁵

Zo het effectief gaat om een interpretatieve wet, ligt de verantwoording van het retroactieve effect dat ze heeft – doordat de geïnterpreteerde wet moet worden geacht steeds de draagwijdte te hebben gehad zoals omschreven in de interpretatieve wet – in het interpretatieve karakter zelf van de betrokken wet.⁶ Zo niet, dan dient aan de voorwaarden te zijn voldaan op grond waarvan kan worden afgeweken van het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten.⁷

Er dient dus te worden onderzocht of het werkelijk om interpretatieve bepalingen gaat.

In de eerste plaats moet worden vastgesteld dat de betrokken bepalingen niet als interpretatieve bepalingen zijn geredigeerd.⁸ Bovendien wordt de retroactieve uitwerking ervan expliciet geregeld, terwijl dat voor interpretatieve bepalingen niet hoeft.

Wat artikel 4, 1°, van het ontwerp betreft, wordt in de memorie van toelichting uiteengezet dat het om de expliciete bevestiging gaat van een regel die reeds werd verduidelijkt in de memorie van toelichting bij de wet van 9 februari 2017 ‘tot invoering van een aftrek voor innovatie-inkomsten’. In die laatste memorie van toelichting wordt weliswaar opgemerkt dat de aftrek voor innovatie-inkomsten in vergelijking met de opgeheven aftrek voor octrooi-inkomsten op een aantal gebieden gevoelig is uitgebreid,⁹ maar geen bepaling van de wet van 9 februari 2017 lijkt te kunnen worden geïnterpreteerd in de zin dat zij dezelfde beperking inhoudt als die welke in de wettelijke regeling inzake de aftrek voor octrooi-inkomsten voorkwam.¹⁰ Het gaat derhalve niet om een interpretatieve bepaling.

Ook artikel 4, 4°, van het ontwerp ontbeert het karakter van een interpretatieve bepaling. Door het woord “bedragen” te vervangen door het woord “vergoedingen” beoogt men

⁵ Zie o.m. GwH 16 februari 2017, nr. 23/2017, B.3.

⁶ Zie o.m. GwH 16 februari 2017, nr. 23/2017, B.7.

⁷ Zie o.m. GwH 15 december 2011, nr. 188/2011, B.7.

⁸ Zie over de wijze van redigeren van interpretatieve bepalingen: *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, formule F 4-1-7, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

⁹ Dat is onder meer het geval wat de in aanmerking komende intellectuele eigendomsrechten betreft: “Naast octrooien en aanvullende beschermingscertificaten (...), waarvan de inkomsten reeds recht gaven op de aftrek voor octrooi-inkomsten, kunnen ook [nieuwe categorieën] intellectuele eigendomsrechten inkomsten voor[t]brengen waarvoor de aftrek voor innovatie-inkomsten kan worden toegepast (...)” (*Parl.St.* Kamer, 2016-17, nr. 54-2235/001, 8-9).

¹⁰ Vgl. artikel 93 van de programmawet van 27 april 2007 (“De artikelen 86 tot 92 zijn van toepassing vanaf aanslagjaar 2008 op de octrooi-inkomsten bedoeld in artikel 205² van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, die betrekking hebben op octrooien in de zin van artikel 205², § 2, van hetzelfde Wetboek, die niet door de vennootschap, een licentienemer of verbonden ondernemingen zijn gebruikt voor de verkoop van goederen of diensten aan onafhankelijke derden vóór 1 januari 2007.”) met het huidige artikel 205/1, § 2, 1°, a), van het WIB 92, ingevoegd bij de wet van 9 februari 2017: “§ 2. Voor de toepassing van deze onderafdeling wordt verstaan onder: 1° intellectueel eigendomsrecht: de hieronder bedoelde rechten, waarvan de vennootschap volle eigenaar, mede-eigenaar, vruchtgebruiker, licentiehouder of rechtenhouder is: a) een octrooi of aanvullend beschermingscertificaat”, waaruit geen beperking in de tijd blijkt.

ook vergoedingen in natura in aanmerking te laten komen, maar dat is niet de betekenis die de term “bedragen” kan krijgen.

Ook de wijzigingen die het voorwerp zijn van artikel 5 van het ontwerp, lijken niet als interpretatieve bepalingen te kunnen worden beschouwd. Het gaat immers telkens om een aanvulling met nieuwe regels die bezwaarlijk geacht kunnen worden reeds in de oorspronkelijke tekst begrepen te zijn, zij het op onduidelijke wijze.

Aangezien het niet om interpretatieve bepalingen gaat, gelden de regels voor terugwerkende kracht van wetten (zie opmerking 3).

In de geciteerde passage van de memorie van toelichting wordt de terugwerkende kracht louter verantwoord door te verwijzen naar de datum waarop de wet van 9 februari 2017 uitwerking heeft gekregen, namelijk 1 juli 2016. Aangezien het echter niet om interpretatieve bepalingen gaat, is een meer uitgewerkte verantwoording noodzakelijk.

Die verantwoording van de terugwerkende kracht wordt het best opgenomen in de memorie van toelichting.

Afdeling 3 – VASTGOEDBEVAKS, GVV en GVBF

Artikelen 9 en 10

9. Artikel 9 van de aan te nemen wet treedt luidens artikel 10 ervan in werking op de dag waarop de wet wordt bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad en is van toepassing op de verrichtingen gedaan vanaf de dag waarop de wet in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt, behalve “bij de erkenning door de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten als sociale gereguleerde vastgoedvennootschap” in welk geval artikel 9 van toepassing is “op de verrichtingen gedaan vanaf de datum van inwerkingtreding van artikel [41] van de wet van houdende diverse financiële bepalingen”.

Met dat “artikel [41] van de wet van houdende diverse financiële bepalingen” wordt allicht verwezen naar artikel 41 van het wetsontwerp ‘tot wijziging van de wet van 12 mei 2014 betreffende de gereguleerde vastgoedvennootschappen’, dat in behandeling is bij de Kamer van volksvertegenwoordigers en dat ertoe strekt een nieuw onderdeel in de wet van 12 mei 2014 ‘betreffende de gereguleerde vastgoedvennootschappen’ in te voegen dat handelt over het statuut van de sociale gereguleerde vastgoedvennootschappen.¹¹ Dat artikel 41 zal in werking treden tien dagen na de bekendmaking van de wet in het Belgisch Staatsblad.

Het is niet duidelijk waarom, wat de sociale gereguleerde vastgoedvennootschappen betreft, de aan te nemen nieuwe paragraaf 5 van artikel 210 van het WIB 92 niet van toepassing wordt gemaakt op de verrichtingen gedaan vanaf de erkenning door de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA). Door te bepalen dat de nieuwe

¹¹ Parl.St. Kamer 2016-17, nr. 54-2532/001, 105-111.

paragraaf van toepassing zal zijn op de verrichtingen gedaan vanaf de inwerkingtreding van het statuut van de sociale gereguleerde vastgoedvennootschappen, lijkt aan de regeling terugwerkende kracht te worden verleend. Een erkenning als sociale gereguleerde vastgoedvennootschap kan door de FSMA immers pas worden verleend nadat de wet houdende het statuut van die vennootschapsvorm in werking is getreden, terwijl artikel 10, eerste streepje, van het ontwerp ertoe lijkt te strekken die nieuwe paragraaf ook al van toepassing te maken vooraleer de erkenning is verleend.

Voor zover het effectief om retroactiviteit zou gaan, dient hiervoor een verantwoording te kunnen worden geboden (zie opmerking 3).

Hoofdstuk 2 – Technische wijzigingen aan de wet van 16 december 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden

10. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 3 – Technische wijzigingen aan de bepalingen van titel IV, hoofdstuk 5, van de programmawet van 25 december 2016, betreffende het stelsel dat voorziet in de terugvordering van staatssteun die betrekking heeft op de belasting van de in artikel 185, § 2, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde overwinst

Artikelen 14 tot 21

11. De artikelen 14 tot 20 van het ontwerp houden “technische” wijzigingen in van titel 4, hoofdstuk 5, van de programmawet van 25 december 2016, dat wil zeggen van het “Stelsel dat voorziet in de terugvordering van staatssteun die betrekking heeft op de belasting van de in artikel 185, § 2, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde overwinst”.

De huidige regeling maakt het mogelijk staatssteun terug te vorderen verbonden met het aanslagjaar 2015 of eraan voorafgaande aanslagjaren. De ontworpen wijzigingen houden onder meer een uitbreiding van de mogelijkheid tot terugvordering in voor de aanslagjaren 2016 en volgende.¹²

12. Bij besluit van de Europese Commissie van 11 januari 2016 ‘betreffende de staatssteunregeling inzake vrijstelling van overwinst’ (“SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN)”) zijn

¹² In advies 60.482/1-2-3-4 merkte de afdeling Wetgeving op dat de beperking tot en met het aanslagjaar 2015 geschrapt moest worden (adv.RvS 60.482/1-2-3-4 van 23 november 2016 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 25 december 2016, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2208/001, 164). De Regering achtte het niet nodig het advies op dit punt te volgen; in de memorie van toelichting werd daarover het volgende vooropgesteld: “Het wetsontwerp strekt er inderdaad toe om de terugvordering te regelen van de steun die reeds werd toegekend ingevolge de belasting van de overwinstwinst bedoeld in artikel 185, § 2, b, WIB 92 en de bijhorende interesten. Voor de aanslagjaren 2016 en volgende, wordt geen steun meer verleend waardoor deze niet onderworpen is aan de verplichting tot terugvordering ervan. Een uitbreiding van de draagwijdte van de huidige bepalingen tot aanslagjaar 2016 en volgende is dus zonder voorwerp.” (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2208/001, 53).

bepaalde belastingvoordelen (de zogenaamde *excess profit rulings*) als staatssteun aangemerkt.¹³ In artikel 1 van het besluit stelt de Commissie vast dat de “regeling inzake vrijstelling van overwinst die is gebaseerd op artikel 185, paragraaf (...) 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, waarbij België fiscale rulings heeft afgegeven aan Belgische entiteiten van multinationale vennootschapsgroepen waardoor die entiteiten toestemming kregen om een deel van hun winst vrij te stellen van vennootschapsbelasting, (...) steun [vormt] in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag die onverenigbaar is met de interne markt en die in strijd met artikel 108, lid 3, van het Verdrag op onwettige wijze door België ten uitvoer is gelegd”.

Dat ondanks het besluit van de Europese Commissie van 11 januari 2016 een aantal verkrijgers van de illegale staatssteun aanspraak blijven maken op de vrijstelling van hun winst op basis van een voorafgaande beslissing van vóór die datum en die ook betrekking heeft op de aanslagjaren 2016 en volgende, is op zich geen geldig motief voor de Belgische Staat om die staatssteun toe te kennen. Artikel 2, lid 5, van het besluit van de Europese Commissie bepaalt immers: “België zet de in artikel 1 bedoelde steun stop en annuleert vanaf de datum van vaststelling van dit besluit alle uitstaande betalingen van die steun.” Artikel 3 van dat besluit verduidelijkt daarenboven dat de terugvordering “onverwijld en daadwerkelijk” (lid 1) moet gebeuren en dat het besluit “binnen vier maanden vanaf de datum van kennisgeving ervan volledig ten uitvoer is gelegd” (lid 2). Het is dus niet mogelijk om ervan uit te gaan dat België na 11 januari 2016 nog vrijstelling van winst op basis van een voorafgaande beslissing zou kunnen toekennen.

België vordert de nietigverklaring van het besluit van de Europese Commissie.¹⁴ Een beroep tot nietigverklaring bij het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geen opschortende werking, maar een partij – hetzij de lidstaat, hetzij de begunstigde van de steun – kan het Gerecht verzoeken om de uitvoering van het terugvorderingsbesluit op te schorten, mits de spoedeisendheid en de dreigende schade te bewijzen en een onregelmatigheid aan te tonen.¹⁵ In dit geval is het verzoek van de Belgische overheid tot opschorting van het besluit van Europese Commissie afgewezen.¹⁶

Het is dus ongerijmd ervan uit te gaan dat België na 11 januari 2016 nog vrijstelling van winst op basis van voordien verleende *excess profit rulings* zou mogen toekennen. Indien dat in de praktijk toch nog zou gebeuren zolang de lopende procedures voor het Hof van Justitie van de Europese Unie niet definitief zijn afgesloten, schendt België zijn Europeesrechtelijke verplichtingen. De stellers van de ontworpen regeling lijken er echter van uit te gaan dat dergelijke vrijstellingen nog zijn verleend en dat ook die steun teruggevorderd moet worden. Daarover om uitleg verzocht, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Om te beginnen moet er worden op gewezen dat er geen wettelijke regels bestonden waarin de procedure van terugvordering van staatsteun was vastgelegd ongeacht hoe die steun werd toegekend. De Belgische Staat heeft het daarom nodig geacht een dergelijke wettelijke regel uit te werken die bovendien aangepast was aan de

¹³ Zie http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/256735/256735_1748546_184_9.pdf.

¹⁴ Zie: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX%3A62016TN0131>.

¹⁵ T. BRUYNINCKX, *Proceduereel EU-Staatssteunrecht*, Larcier, 2016, p. 80, nr. 124.

¹⁶ Gerecht, 19 juli 2016, T-131/16 R, *Koninkrijk België v. Europese Commissie*.

bijzondere toestand die werd beoogd door de beslissing van de Europese Commissie van 11-1-2016 om de uitvoering van die beslissing te verzekeren.

De diensten van de Europese Commissie bevoegd voor de terugvordering van staatssteun hebben dat wetgevend proces opgevolgd en waren bijgevolg op de hoogte van de overschrijding van de terugvorderingstermijn van 4 maanden die in die materie is bepaald en die wordt vermeld in de beslissing van de Europese Commissie; de inkohierungen met het oog op de terugvordering van de staatssteun konden dus pas worden uitgevoerd na de stemming over het ontwerp van wet dat de programmawet van 25-12-2016 is geworden.

In een eerste fase heeft de terugvordering van de bedoelde staatssteun betreffende de aanslagjaren 2015 en vorige (met inbegrip van de nalatigheidsinteressen tot aan de effectieve betaling van de terug te betalen bedragen) het voorwerp uitgemaakt van inkohierungen einde december 2016 en begin januari 2017 op grond van de procedure bepaald in de programmawet van 25-12-2016 wat de staatsteun betreft die betrekking had op de belastbare tijdperken verbonden aan aanslagjaar 2015 en vorige.

Nadien stelde zich het probleem van de terugvordering van de eventuele staatssteun met betrekking tot aanslagjaar 2016 en volgende waarvoor een aantal verkrijgers een aangifte hadden ingediend met vraag tot aftrek van de overwinsten op grond van de voorafgaande akkoorden die ook op aanslagjaar 2016 betrekking hadden (en in voorkomend geval op de volgende aanslagjaren omwille van de geldigheid gedurende 5 jaar van dergelijke akkoorden) en dit ondanks de beslissing van 11-1-2016 van de Europese Commissie of de programmawet van 25-12-2016.

Voor aanslagjaar 2016 en volgende kan wel worden gemeld dat geen enkel nieuw voorafgaand akkoord meer is toegestaan.

De aangiften die binnen zijn gekomen en waarvoor ondernemingen hebben gemeend recht te hebben op de vrijstelling, al is het maar om hun rechten te vrijwaren, hebben de normale procedure ondergaan : het is daarbij gebruikelijk dat deze aangiften automatisch worden verwerkt teneinde een eerste verjaringstermijn per 30-06-2017 te vermijden. Om die reden is voor een aantal aangiften een voorlopige aanslag gevestigd op basis van de aangegeven inkomsten. Op dat ogenblik bestond er ook nog geen informaticatool om het geheel van die aangiften te blokkeren. Van zodra de administratie zich bewust was van de problemen, zijn de nog niet ingekohierde aangiften manueel geblokkeerd en is dit aangemeld bij de Commissie. Er wordt opgemerkt dat de manueel ingevoerde filters inmiddels terug zijn verwijderd voor de nog niet ingekohierde dossiers om te vermijden dat de aangegeven inkomsten op 30-6-2017 zouden zijn verjaard.

De administratie had daarna de keuze tussen een gebruikelijke rechtzetting op grond van de toepassing van artikel 346, WIB 92 of een rechtzetting op grond van een uitbreiding van de programmawet van 25-12-2016. Om er zeker van te zijn dat er onmiddellijk en effectief kon worden ingevorderd, is voor die laatste optie gekozen waarmee de Europese Commissie zich akkoord heeft verklaard.

Het voorgelegde wetsontwerp moet dus voorzien in een bijzondere bepaling voor de vestiging van de vennootschapsbelasting betreffende de aanslagjaren 2016 en volgende, wanneer vennootschappen die een voorafgaand akkoord hebben bekomen op grond van artikel 185, § 2, WIB 92 betreffende overwinsten, de toepassing van de bedoelde aftrek blijven eisen ondanks de beslissing van de Europese Commissie, met dien verstande dat die bijzondere procedure en de bijhorende gevolgen (vermeerdering bij gebrek aan voorafbetalingen, aanvang van de termijn voor het berekenen van nalatigheidsinteressen) worden bepaald in functie van de specifieke toestand die verschillend is van deze die gold voor de aanslagjaren 2015 en vorige.

Voor het aanslagjaar 2017 is nu al beslist dat dergelijke aangiften in quarantaine zullen worden gezet en weliswaar nog steeds een eerste aanslag zullen ontvangen maar dan meteen gevolgd door een verbeterende aanslag met inbegrip van de nodige sancties.”

Gelet op de voorrang van het recht van de Europese Unie heeft het besluit van de Europese Commissie van 11 januari 2016 tot gevolg dat de internrechtelijke bepalingen met betrekking tot het recht op de betrokken staatssteun onwettig zijn en derhalve niet meer kunnen worden toegepast.¹⁷ Het is dan ook niet duidelijk waarom er niet zonder meer vanuit is gegaan dat die staatssteun onwettig is en dat de “regeling inzake vrijstelling van overwinst die is gebaseerd op artikel 185, paragraaf (...) 2, onder b), van het Belgische Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, waarbij België fiscale rulings heeft afgegeven aan Belgische entiteiten van multinationale vennootschapsgroepen waardoor die entiteiten toestemming kregen om een deel van hun winst vrij te stellen van vennootschapsbelasting”¹⁸ dus ongedaan moet worden gemaakt.¹⁹

*

¹⁷ Dat zou slechts anders zijn indien het besluit van de Europese Commissie vernietigd zou zijn door het Hof van Justitie van de Europese Unie.

¹⁸ Zoals de regeling is omschreven in artikel 1 van het besluit van de Europese Commissie van 11 januari 2016.

¹⁹ Zo kunnen bijvoorbeeld de fiscale verjaringsregels de terugvordering niet in de weg staan. In advies 60.482/1-2-3-4 is er op gewezen dat het aannemen van een internrechtelijke verjaringsregeling een beperking zou inhouden die niet spoort met het recht van de Europese Unie en met het besluit van de Europese Commissie (*Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2208/001, 165).

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis apporte en premier lieu des modifications au Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92). Il s'agit de modifications concernant la réduction d'impôts pour le crowdfunding (articles 2 et 3 du projet), la déduction pour revenus d'innovation (articles 4 à 8) et la fixation du bénéfice distribué à taxer en cas de partage de l'avoir social de SICAFI, de sociétés immobilières réglementées et de fonds d'investissement immobilier spécialisés (articles 9 et 10).

Par ailleurs, le projet apporte aussi un certain nombre de modifications à la loi du 16 décembre 2015 'régulant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales' et à la loi-programme du 25 décembre 2016. Les modifications apportées à la loi du 16 décembre 2015 concernent l'adaptation du délai de conservation par les institutions financières déclarantes des copies des données d'identification et des enregistrements, bordereaux et documents des opérations effectuées sur le compte déclarable (articles 11 à 13). Les modifications apportées à la loi-programme du 25 décembre 2016 ont trait au régime de récupération des aides d'État en matière d'exonération des bénéfices excédentaires visés à l'article 185, § 2, b), du CIR 92 (articles 14 à 21).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Un effet rétroactif est conféré à différents éléments de la loi à adopter :

- les articles 1^{er} et 2 « sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2017 » (article 3);
- les articles 4, 1^o et 4^o, et 5 « produisent leurs effets le 1^{er} juillet 2016 » (article 8);
- les articles 14 à 20 « [produisent leurs] effets le 29 décembre 2016 » (article 21).

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, de sorte 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

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

lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général². 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 tous³.

La rétroactivité devra dès lors pouvoir être justifiée pour chacun de ces cas.

Des observations plus spécifiques relatives à la rétroactivité des éléments précités du projet sont formulées, le cas échéant, dans le commentaire des articles.

EXAMEN DU TEXTE

Observation préliminaire

4. Eu égard au nombre restreint d'articles du projet, une division en titres n'apporte aucune valeur ajoutée. Il vaudrait mieux renoncer à cette division. Le titre 1^{er} doit dès lors être transformé en un chapitre 1^{er} et les chapitres suivants doivent être renumérotés.

Chapitre 1^{er} – Modifications en matière d'impôts sur les revenus

Section 1^{re} – Crowdfunding

5. Cette section n'appelle aucune observation.

Section 2 – Déduction pour revenus d'innovation

Article 4

6. La modification que l'article 4, 2°, de la loi en projet apporte à l'article 205/1, § 2, 1°, d, du CIR 92, contient une limitation « aux 11 premières années », alors que l'exposé des motifs mentionne une limitation « aux 10 premières années ». Invité à fournir des explications à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Omdat in de praktijk de tienjarige data- of marktexclusiviteit in vele gevallen nog met 1 jaar verlengd kan worden, is ervoor gekozen de beperking tot de eerste 10 jaar voor de toepassing van de aftrek voor innovatie-inkomsten eveneens met 1 jaar op te trekken tot een totaal van 11 jaar. Het spreekt voor zich dat voor de gevallen waarin de

² Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir entre autres : 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; C.C., 14 janvier 2016, n° 3/2016, B.22; C.C., 3 février 2016, n° 16/2016, B.12.1; C.C., 28 avril 2016, n° 58/2016, B.9.2.

³ 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; C.C., 28 mai 2015, n° 77/2015, B.4.1; C.C., 24 mars 2016, n° 48/2016, B.6; C.C., 6 octobre 2016, n° 126/2016, B.7.3.

maximumtermijn voor data- of markt exclusiviteit korter is dan deze termijn van 11 jaar, deze kortere termijn zal gelden ».

L'exposé des motifs devra être adapté sur ce point.

Article 7

7. L'article 7 du projet vise à compléter par une nouvelle condition le régime transitoire prévu à l'article 543, alinéa 1^{er}, du CIR 92. En conséquence, les contribuables qui ont déjà appliqué la déduction pour revenus d'innovation pour un brevet, avant l'entrée en vigueur de cette adaptation de l'article 543, ne pourraient plus faire usage du régime transitoire. Selon les explications données dans l'exposé des motifs, le choix est irrévocable.

À la question de savoir si le contribuable ne se trouve pas ainsi mis devant un fait accompli et quelle en est la justification, le délégué a répondu ce qui suit :

« Bij het opstellen van het wetsontwerp houdende de invoering van een aftrek voor innovatie-inkomsten was al de bedoeling aanwezig om de keuze (indien mogelijk) voor ofwel het overgangsregime, ofwel de nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten, in beide gevallen onherroepelijk te maken. Omdat de situatie waarin een vennootschap ervoor opteert het overgangsregime toe te passen voor één of meerdere jaren tot wanneer zij geen of nauwelijks nog kosten maakt voor het betreffende octrooi en vervolgens (in een belastbaar tijdperk dat afsluit vóór 1 juli 2021) kiest om de overstap te maken naar de nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten (die in hoofde van de vennootschap door de afwezigheid of beperkte aanwezigheid van te recupereren kosten fiscaal interessanter is geworden dan de verdere toepassing van het overgangsregime) niet onwaarschijnlijk leek, werd in artikel 205/4, § 4, WIB 92, een bepaling opgenomen om die overstap in een belastbaar tijdperk dat afsluit vóór 1 juli 2021 niet toe te staan. Zo vermeldde ook de memorie van toelichting bij artikel 9 van het wetsontwerp houdende de invoering van een aftrek voor innovatie-inkomsten reeds dat de keuze voor de overgangsbepaling 'onherroepelijk' is (Parl.St. Kamer 2016-17 nr. 54-2235/001, 24).

De omgekeerde situatie, waarbij een vennootschap meteen voor de toepassing van de nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten opteert om in latere belastbare tijdperken alsnog tijdelijk gebruik te maken van het overgangsregime, leek vooral een theoretische hypothese en een verbod op een dergelijke vroegtijdige overstap werd daarom niet expressis verbis opgenomen in het wetsontwerp. Nu zal een dergelijke situatie in de praktijk ook uiterst zeldzaam zijn of helemaal niet voorvallen, maar toch valt ze niet uit te sluiten in het geval een vennootschap geen of onvoldoende positief resultaat heeft na DBI-aftrek en wegens de mogelijkheid tot onbeperkte overdracht de toepassing van de aftrek voor innovatie-inkomsten verkiest, om in een later belastbaar tijdperk waarin ze wel voldoende positief resultaat heeft alsnog gebruik te maken van het overgangsregime. Om ook de onherroepelijkheid van de keuze in dat geval te verzekeren, past dit ontwerp de bepaling van art. 543 WIB 92 aan.

In het uitzonderlijke geval dat een vennootschap al gekozen heeft voor de nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten, maar dat enkel heeft gedaan omdat zij ervan uitging dat ze in een later belastbaar tijdperk alsnog tijdelijk de overstap zou kunnen maken naar het overgangsregime, heeft de vennootschap altijd nog de mogelijkheid contact op te nemen met haar belastingkantoor om de aangifte te corrigeren. Ons inziens is er dus op geen enkel mogelijke manier sprake van terugwerkende kracht ».

Article 8

8. L'article 8 du projet dispose que les articles 4, 1° et 4°, et 5 produisent leurs effets le 1^{er} juillet 2016.

L'exposé des motifs justifie la rétroactivité de la manière suivante :

« Les articles 4, 1°, 4°, et 5 produisent leurs effets le 1^{er} juillet 2016, la date où les articles insérés par la loi du 9 février 2017 portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation ont produit leurs effets.

Vu que les modifications apportées par les articles précités ne clarifient que l'interprétation découlant de l'énoncé de la loi concernée et du but poursuivi par le législateur, tel qu'énoncé dans l'exposé des motifs y afférant, ces articles sont censés produire leurs effets à la même date que celle prévue pour les articles introduits par la loi précitée ».

Les auteurs du projet semblent considérer les articles 4, 1° et 4°, et 5 du projet comme des dispositions interprétatives.

Aux termes de l'article 84 de la Constitution, l'interprétation des lois par voie d'autorité n'appartient qu'à la loi. Une disposition législative interprétative est celle qui confère à une disposition le sens que, dès son adoption, le législateur a voulu lui donner et qu'elle pouvait raisonnablement recevoir⁴. C'est donc le propre d'une telle disposition législative de sortir ses effets à la date d'entrée en vigueur des dispositions qu'elle interprète. Toutefois, la garantie de la non-rétroactivité des lois ne pourrait être éludée par le seul fait qu'une disposition législative ayant un effet rétroactif serait présentée comme une disposition interprétative⁵.

S'il s'agit effectivement d'une loi interprétative, son effet rétroactif – en ce que la loi interprétée doit être considérée comme ayant toujours eu la portée que lui donne la loi interprétative – se justifie précisément par le caractère interprétatif de cette loi⁶. À défaut, il y a lieu de satisfaire aux conditions qui permettent de déroger au principe de la non-rétroactivité des lois⁷.

Il convient donc d'examiner s'il s'agit réellement de dispositions interprétatives.

Force est de constater en premier lieu que les dispositions concernées ne sont pas rédigées comme des dispositions interprétatives⁸. En outre, leur effet rétroactif est explicitement réglé, alors que de telles dispositions ne le requièrent pas.

⁴ La Cour de cassation définit la loi interprétative comme étant une loi qui, sur un point où la règle de droit est incertaine ou controversée, vient consacrer une solution qui aurait pu être adoptée par la jurisprudence (Cass., 17 janvier 2008, F.07.0057.N; Cass., 19 mai 2017, C.13.0310.N). Un juge devrait dès lors pouvoir arriver à cette interprétation de la disposition législative même sans l'intervention du législateur.

⁵ Voir, notamment, C.C., 16 février 2017, n° 23/2017, B.3.

⁶ Voir, notamment, C.C., 16 février 2017, n° 23/2017, B.7.

⁷ Voir, notamment, C.C., 15 décembre 2011, n° 188/2011, B.7.

⁸ Voir, pour la rédaction de dispositions interprétatives : *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, formule F 4-1-7, à consulter sur le site internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

En ce qui concerne l'article 4, 1°, du projet, l'exposé des motifs indique qu'il s'agit de la confirmation explicite d'une règle qui a déjà été précisée dans l'exposé des motifs de la loi du 9 février 2017 'portant introduction d'une déduction pour revenus d'innovation'. Si ce dernier exposé des motifs relève que la déduction pour revenus d'innovation a été sensiblement étendue⁹ par rapport à la déduction pour revenus de brevets abrogée dans certains domaines, aucune disposition de la loi du 9 février 2017 ne paraît toutefois pas pouvoir être interprétée en sens qu'elle prévoit la même restriction que celle qui figurait dans le régime légal relatif à la déduction pour revenus de brevets¹⁰. Il ne s'agit dès lors pas d'une disposition interprétative.

L'article 4, 4°, du projet ne présente pas non plus le caractère d'une disposition interprétative. En remplaçant le mot « sommes » par le mot « rémunérations », on envisage de prendre également en considération les rémunérations en nature, mais telle n'est pas la signification que le mot « sommes » peut recevoir.

Les modifications qui font l'objet de l'article 5 du projet ne paraissent pas non plus pouvoir être considérées comme des dispositions interprétatives. En effet, il s'agit chaque fois d'un ajout de nouvelles règles qui peuvent difficilement être réputées être déjà contenues dans le texte initial, fût-ce de manière imprécise.

Dès lors qu'il ne s'agit pas de dispositions interprétatives, les règles relatives à la rétroactivité des lois s'appliquent (voir l'observation 3).

Dans le passage cité de l'exposé des motifs, la rétroactivité est simplement justifiée par une référence à la date à laquelle la loi du 9 février 2017 a produit ses effets, à savoir le 1^{er} juillet 2016. Or, comme il ne s'agit pas de dispositions interprétatives, une justification plus élaborée est nécessaire.

Mieux vaudrait justifier cet effet rétroactif dans l'exposé des motifs.

Section 3 – SICAFI, SIR et FIIS

Articles 9 et 10

9. Aux termes de l'article 10 de la loi à adopter, son article 9 entre en vigueur le jour de la publication de la loi au Moniteur belge et est applicable aux opérations effectuées à partir de

⁹ Ainsi en va-t-il notamment en ce qui concerne les droits de propriété intellectuelle qui sont pris en considération : « Aux côtés des brevets et des certificats complémentaires de protection (...), dont les revenus donnaient déjà droit à la déduction pour revenus de brevets, [de nouvelles catégories] de droits de propriété intellectuelle (...) peuvent aussi produire des revenus pour lesquels la déduction pour revenus d'innovation peut s'appliquer (...) » (*Doc. parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54-2235/001, pp. 8-9).

¹⁰ Comparer l'article 93 de la loi-programme du 27 avril 2007 (« Les articles 86 à 92 sont applicables à partir de l'exercice d'imposition 2008 aux revenus de brevets visés à l'article 205² du Code des impôts sur les revenus 1992, et relatifs aux brevets au sens de l'article 205², § 2 du même Code, qui n'ont pas été utilisés par la société, un preneur de licence ou des entreprises liées pour la vente de biens ou de services à des tiers indépendants avant le 1^{er} janvier 2007 ».) avec l'article 205/1, § 2, 1°, a), actuel, du CIR 92, inséré par la loi du 9 février 2017 : « § 2. Pour l'application de la présente sous-section, on entend par : 1° droit de propriété intellectuelle : les droits visés ci-dessous dont la société est pleine propriétaire, copropriétaire, usufruitière ou titulaire de licences ou de droits : a) un brevet ou certificat complémentaire de protection », dont il ne ressort aucune limite dans le temps.

la date de publication de celle-ci au Moniteur belge, sauf « en cas d'agrément de sociétés immobilières réglementées à but social par l'Autorité des services et marchés financiers », auquel cas l'article 9 est applicable « aux opérations effectuées à partir de la date d'entrée en vigueur de l'article [41] de la loi du portant des dispositions financières diverses ».

Cet « article [41] de la loi du portant des dispositions financières diverses » vise probablement l'article 41 du projet de loi 'modifiant la loi du 12 mai 2014 relative aux sociétés immobilières réglementées', qui est actuellement à l'examen à la Chambre des représentants et qui a pour objet d'insérer dans la loi du 12 mai 2014 'relative aux sociétés immobilières réglementées' un nouveau dispositif régissant le statut des sociétés immobilières réglementées à but social¹¹. Cet article 41 entrera en vigueur le dixième jour suivant la publication de la loi au Moniteur belge.

On n'aperçoit pas pourquoi, en ce qui concerne les sociétés immobilières réglementées à but social, le nouveau paragraphe 5, à adopter, de l'article 210 du CIR 92 n'est pas rendu applicable aux opérations effectuées à partir de l'agrément par l'Autorité des services et marchés financiers (FSMA). En prévoyant que le nouveau paragraphe s'appliquera aux opérations effectuées à partir de l'entrée en vigueur du statut des sociétés immobilières réglementées à but social, un effet rétroactif semble être conféré au régime. En effet, la FSMA ne peut accorder un agrément à une société immobilière réglementée à but social qu'après l'entrée en vigueur de la loi portant le statut de cette forme de société, tandis que l'article 10, premier tiret, du projet vise semble-t-il, à rendre ce nouveau paragraphe applicable avant même l'octroi de l'agrément.

Dans la mesure où il serait effectivement question de rétroactivité, il conviendrait de pouvoir la justifier (voir l'observation 3).

Chapitre 2 – Modifications techniques à la loi du 16 décembre 2015 réglant la communication des renseignements relatifs aux comptes financiers, par les institutions financières belges et le SPF Finances, dans le cadre d'un échange automatique de renseignements au niveau international et à des fins fiscales.

10. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 3 – Modifications techniques aux dispositions du titre IV, chapitre 5, de la loi-programme du 25 décembre 2016, concernant le régime de récupération des aides d'État relatives à l'imposition des bénéfices excédentaires visés à l'article 185, § 2, b, du Code des impôts sur les revenus 1992.

Articles 14 à 21

11. Les articles 14 à 20 du projet apportent des modifications « techniques » au titre 4, chapitre 5, de la loi-programme du 25 décembre 2016, à savoir au « Régime de récupération des

¹¹ *Doc. Parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54-2532/001, pp. 105-111.

aides d'État relatives à l'imposition des bénéfices excédentaires visés à l'article 185, § 2, b, du Code des impôts sur les revenus 1992 ».

Le régime actuel permet de récupérer des aides d'État relatives à l'exercice d'imposition 2015 ou à des exercices d'imposition antérieurs. Les modifications en projet prévoient notamment d'étendre cette possibilité de récupération aux exercices d'imposition 2016 et suivants ¹².

12. La décision de la Commission européenne du 11 janvier 2016 'relative au régime d'aides d'État concernant l'exonération des bénéfices excédentaires' (« SA.37667 (2015/C) (ex 2015/NN) ») a considéré certains avantages fiscaux (dits *excess profit rulings*) comme des aides d'État ¹³. Dans l'article 1^{er} de la décision, la Commission constate que « le régime d'exonération des bénéfices excédentaires, qui se fonde sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du Code des impôts sur les revenus de 1992, en vertu duquel la Belgique a émis des décisions anticipées en faveur d'entités belges de groupes d'entreprises multinationaux, par lesquelles elle accorde auxdites entités le bénéfice d'une exonération de l'impôt sur les sociétés pour une partie du bénéfice qu'elles réalisent, constitue une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE qui est incompatible avec le marché intérieur et a été mise illégalement à exécution par la Belgique en violation de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE ».

La circonstance que, malgré la décision de la Commission européenne du 11 janvier 2016, un certain nombre de bénéficiaires de l'aide d'État illégale continuent de revendiquer l'exonération de leurs bénéfices sur la base d'une décision anticipée antérieure à cette date et qui porte également sur les exercices d'imposition 2016 et suivants, ne constitue pas en soi un motif valable permettant à l'État belge d'octroyer cette aide d'État. En effet, l'article 2, paragraphe 5, de la décision de la Commission européenne dispose : « La Belgique met fin à l'aide visée à l'article 1^{er} et annule tous les paiements non encore effectués au titre de ladite aide à compter de la date d'adoption de la présente décision ». L'article 3 de cette décision précise en outre que la récupération doit être « immédiate et effective » (paragraphe 1) et que la décision « [est] pleinement exécutée dans un délai de quatre mois à compter de sa notification » (paragraphe 2). On ne peut donc pas considérer que la Belgique puisse encore accorder une exonération des bénéfices après le 11 janvier 2016 sur la base d'une décision anticipée.

La Belgique demande l'annulation de la décision de la Commission européenne ¹⁴. Un recours en annulation devant la Cour de justice de l'Union européenne n'a pas d'effet suspensif, mais une partie – soit l'État membre, soit le bénéficiaire de l'aide – peut demander au

¹² Dans l'avis 60.482/1-2-3-4, la section de législation a observé qu'il fallait supprimer la limitation à l'exercice d'imposition 2015 (avis C.E. 60.482/1-2-3-4 du 23 novembre 2016 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 25 décembre 2016, *Doc. Parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54-2208/001, p. 164). Le Gouvernement n'a pas jugé nécessaire de suivre l'avis sur ce point; à cet égard l'exposé des motifs a indiqué ce qui suit : « En effet, le projet de loi vise à organiser la récupération des aides qui ont déjà été octroyées en raison de l'imposition de bénéfices excédentaires visée à l'article 185, § 2, b, CIR 92 et des intérêts y afférents. Pour les exercices d'imposition 2016 et suivants, aucune aide n'est plus accordée et n'est donc soumise à l'obligation de récupération. Étendre la portée des présentes dispositions aux exercices d'imposition 2016 et suivants est donc sans objet ». (*Doc. Parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54-2208/001, p. 53).

¹³ Voir http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/256735/256735_1748546_183_5.pdf

¹⁴ Voir : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX%3A62016TN0131>.

Tribunal de suspendre l'exécution de la décision de récupération, à condition d'établir l'urgence et la menace de préjudice et de démontrer une irrégularité¹⁵. En l'espèce, la demande de l'autorité belge de suspendre la décision de la Commission européenne a été rejetée¹⁶.

Il est dès lors absurde de considérer que la Belgique puisse encore accorder après le 11 janvier 2016 une exonération des bénéfices sur la base d'*excess profit rulings* octroyés antérieurement. Si tel devait néanmoins être le cas dans la pratique tant que les procédures pendantes devant la Cour de justice de l'Union européenne ne sont pas définitivement clôturées, la Belgique violerait ses obligations de droit européen. Les auteurs du régime en projet semblent cependant considérer que de telles exonérations ont encore été accordées et que ces aides doivent également être récupérées. Invité à fournir des explications à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Om te beginnen moet er worden op gewezen dat er geen wettelijke regels bestonden waarin de procedure van terugvordering van staatssteun was vastgelegd ongeacht hoe die steun werd toegekend. De Belgische Staat heeft het daarom nodig geacht een dergelijke wettelijke regel uit te werken die bovendien aangepast was aan de bijzondere toestand die werd beoogd door de beslissing van de Europese Commissie van 11-1-2016 om de uitvoering van die beslissing te verzekeren.

De diensten van de Europese Commissie bevoegd voor de terugvordering van staatssteun hebben dat wetgevend proces opgevolgd en waren bijgevolg op de hoogte van de overschrijding van de terugvorderingstermijn van 4 maanden die in die materie is bepaald en die wordt vermeld in de beslissing van de Europese Commissie; de inkohierungen met het oog op de terugvordering van de staatssteun konden dus pas worden uitgevoerd na de stemming over het ontwerp van wet dat de programmawet van 25-12-2016 is geworden.

In een eerste fase heeft de terugvordering van de bedoelde staatssteun betreffende de aanslagjaren 2015 en vorige (met inbegrip van de nalatigheidsinteressen tot aan de effectieve betaling van de terug te betalen bedragen) het voorwerp uitgemaakt van inkohierungen einde december 2016 en begin januari 2017 op grond van de procedure bepaald in de programmawet van 25-12-2016 wat de staatsteun betreft die betrekking had op de belastbare tijdperken verbonden aan aanslagjaar 2015 en vorige.

Nadien stelde zich het probleem van de terugvordering van de eventuele staatssteun met betrekking tot aanslagjaar 2016 en volgende waarvoor een aantal verkrijgers een aangifte hadden ingediend met vraag tot aftrek van de overwinsten op grond van de voorafgaande akkoorden die ook op aanslagjaar 2016 betrekking hadden (en in voorkomend geval op de volgende aanslagjaren omwille van de geldigheid gedurende 5 jaar van dergelijke akkoorden) en dit ondanks de beslissing van 11-1-2016 van de Europese Commissie of de programmawet van 25-12-2016.

Voor aanslagjaar 2016 en volgende kan wel worden gemeld dat geen enkel nieuw voorafgaand akkoord meer is toegestaan.

De aangiften die binnen zijn gekomen en waarvoor ondernemingen hebben gemeend recht te hebben op de vrijstelling, al is het maar om hun rechten te vrijwaren, hebben de normale procedure ondergaan : het is daarbij gebruikelijk dat deze aangiften automatisch worden verwerkt teneinde een eerste verjaringstermijn per 30-06-2017 te

¹⁵ T. BRUYNINCKX, *Procedureel EU-Staatssteunrecht*, Larcier, 2016, p. 80, n° 124.

¹⁶ Tribunal, 19 juillet 2016, T-131/16 R, *Royaume de Belgique c. Commission européenne*.

vermijden. Om die reden is voor een aantal aangiften een voorlopige aanslag gevestigd op basis van de aangegeven inkomsten. Op dat ogenblik bestond er ook nog geen informaticatool om het geheel van die aangiften te blokkeren. Van zodra de administratie zich bewust was van de problemen, zijn de nog niet ingekohierde aangiften manueel geblokkeerd en is dit aangemeld bij de Commissie. Er wordt opgemerkt dat de manueel ingevoerde filters inmiddels terug zijn verwijderd voor de nog niet ingekohierde dossiers om te vermijden dat de aangegeven inkomsten op 30-6-2017 zouden zijn verjaard.

De administratie had daarna de keuze tussen een gebruikelijke rechtzetting op grond van de toepassing van artikel 346, WIB 92 of een rechtzetting op grond van een uitbreiding van de programmawet van 25-12-2016. Om er zeker van te zijn dat er onmiddellijk en effectief kon worden ingevorderd, is voor die laatste optie gekozen waarmee de Europese Commissie zich akkoord heeft verklaard.

Het voorgelegde wetsontwerp moet dus voorzien in een bijzondere bepaling voor de vestiging van de vennootschapsbelasting betreffende de aanslagjaren 2016 en volgende, wanneer vennootschappen die een voorafgaand akkoord hebben bekomen op grond van artikel 185, § 2, WIB 92 betreffende overwinsten, de toepassing van de bedoelde aftrek blijven eisen ondanks de beslissing van de Europese Commissie, met dien verstande dat die bijzondere procedure en de bijhorende gevolgen (vermeerdering bij gebrek aan voorafbetalingen, aanvang van de termijn voor het berekenen van nalatigheidsinteressen) worden bepaald in functie van de specifieke toestand die verschillend is van deze die gold voor de aanslagjaren 2015 en vorige.

Voor het aanslagjaar 2017 is nu al beslist dat dergelijke aangiften in quarantaine zullen worden gezet en weliswaar nog steeds een eerste aanslag zullen ontvangen maar dan meteen gevolgd door een verbeterende aanslag met inbegrip van de nodige sancties ».

Compte tenu de la primauté du droit de l'Union européenne, la décision de la Commission européenne du 11 janvier 2016 emporte que les dispositions de droit interne relatives au droit aux aides d'État concernées sont illégales et ne peuvent par conséquent plus être appliquées¹⁷. On n'aperçoit dès lors pas pourquoi on n'a pas simplement considéré que cette aide d'État est illégale et qu'il y a donc lieu de supprimer le « régime d'exonération des bénéfices excédentaires, qui se fonde sur l'article 185, paragraphe 2, point b), du Code des impôts sur les revenus de 1992, en vertu duquel la Belgique a émis des décisions anticipées en faveur d'entités belges de groupes d'entreprises multinationaux, par lesquelles elle accorde auxdites entités le bénéfice d'une exonération de l'impôt sur les sociétés pour une partie du bénéfice qu'elles réalisent »¹⁸⁻¹⁹.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

¹⁷ Il n'en serait autrement que si la décision de la Commission européenne était annulée par la Cour de justice de l'Union européenne.

¹⁸ Tel que le régime est décrit à l'article 1^{er} de la décision de la Commission européenne du 11 janvier 2016.

¹⁹ Ainsi, les règles de prescription fiscale, par exemple, ne peuvent pas empêcher la récupération. L'avis 60.482/1-2-3-4 a relevé que l'adoption d'un régime de prescription de droit interne impliquerait une restriction qui ne se concilie ni avec le droit de l'Union européenne ni avec la décision de la Commission européenne (*Doc. Parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54-2208/001, p. 165).