



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 62.738/3
van 5 februari 2018

avis 62.738/3
du 5 février 2018

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende diverse bepalingen
inzake inkomstenbelastingen'

un avant-projet de loi 'portant
des dispositions diverses en
matière d'impôts sur les
revenus'

Op 22 december 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen inzake inkomstenbelastingen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 23 januari 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, 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 5 februari 2018.

*

Le 22 décembre 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, sur un avant-projet de loi ‘portant des dispositions diverses en matière d'impôts sur les revenus’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 23 janvier 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, 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 5 février 2018.

*

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 VOORONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe om diverse wijzigingen aan te brengen, enerzijds, in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (hoofdstuk 2 van het voorontwerp, bestaande uit de artikelen 2 tot 12) en, anderzijds, in de wet van 25 december 2017 ‘tot hervorming van de vennootschapsbelasting’ (hierna: wet van 25 december 2017) en in de nog aan te nemen wet ‘betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie’ (hierna: relancewet) (hoofdstuk 3 van het voorontwerp, bestaande uit de artikelen 13 tot 86).²

De wijzigingen aan bepalingen van de wet van 25 december 2017 die intussen reeds in werking zijn – het gaat steeds om wijzigingsbepalingen van het WIB 92 – zijn gegroepeerd in hoofdstuk 2 van het voorontwerp. De artikelen 2 tot 11 strekken tot wijziging van artikelen van het WIB 92. Artikel 12 van het voorontwerp regelt de inwerkingtreding ervan (artikel 12, eerste tot derde lid), en bevat daarnaast ook een antimisbruikbepaling (artikel 12, vierde lid).

De wijzigingen inzake bepalingen van de wet van 25 december 2017 die nog niet in werking zijn getreden, zijn gesteld als bepalingen tot wijziging van die wet, niet van het WIB 92.

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Het voorontwerp bestaat in hoofdzaak uit correcties, aanvullingen en verdere aanpassingen van bepalingen die oorspronkelijk waren opgenomen in het voorontwerp van relancewet, waarover de afdeling Wetgeving van de Raad van State op 1 december 2017 advies 62.368/1/2/3/4 heeft gegeven. Dat al die aanpassingen reeds moeten gebeuren kort nadat de wet van 25 december 2017 tot stand is gekomen, toont aan dat het voorontwerp dat eraan ten grondslag lag een onvoldragen en prematuur wetgevend initiatief was.

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

² Op 1 december 2017 heeft de afdeling Wetgeving advies 62.368/1/2/3/4 (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2839/001, 466-506) gegeven over een voorontwerp van wet ‘betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie’, waarvan de artikelen 1 tot 90 geleid hebben tot de wet van 25 december 2017. De overige bepalingen van dat voorontwerp zijn op de datum van dit advies nog in behandeling in de Kamer van volksvertegenwoordigers (voor de door de commissies aangenomen tekst, zie *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2839/018).

De Raad van State heeft reeds meermaals gewaarschuwd dat het ongebreideld hanteren van de techniek van de verzamelwetten om op fiscaal gebied spoorslags hervormingen door te voeren of nieuwe wetgeving tot stand te brengen nefast is. De spoed waarmee ontworpen wijzigingen telkenmale worden opgesteld en moeten worden beoordeeld door de Kamer van volksvertegenwoordigers, werken nieuwe vergissingen of onjuiste beleidsinschattingen in de hand die korte tijd nadien nopen tot reparatiewetgeving. Bovendien, en nog meer fundamenteel, brengt deze werkwijze de rechtszekerheid in het gedrang in een domein waarin het legaliteitsbeginsel in belastingzaken geldt en de belastingplichtige tijdig dient te weten welke juridische en fiscale gevolgen zullen worden verbonden aan zijn activiteiten. Door de weinig transparante wijze waarop de wijzigingen in de memorie van toelichting worden voorgesteld, wordt die rechtsonzekerheid alleen maar verhoogd.

Wat betreft de inkomstenbelastingen kan worden vastgesteld dat in het vorige kalenderjaar het gros van de wettelijke normen is aangenomen door middel van verzamelwetten.³ Slechts sporadisch worden nog wettelijke bepalingen aangenomen buiten verzamelwetten om. De kwaliteit en transparantie van de aangenomen normen, en bijgevolg de rechtszekerheid, komt hierdoor in het gedrang. Een degelijke administratieve voorbereiding en parlementaire behandeling van wetgevende normen zijn immers essentieel.

Met het voormelde wetgevend initiatief is overigens opnieuw een grens overschreden. Kennelijk heeft men een regeling aangenomen goed wetende dat de tekst nog niet helemaal gereed is.⁴ De gehanteerde werkwijze waarbij eerst wetens en willens onvoldragen wetsbepalingen worden aangenomen, om die vervolgens kort erna weer bij te stellen, is geen toonbeeld van behoorlijk wetgevend handelen.

Dit blijkt ten overvloede enerzijds uit de om advies voorgelegde tekst van het voorontwerp, waarmee de recente wet van 25 december 2017 en de nog niet tot stand gebrachte relancewet moeten worden gecorrigeerd, aangepast en vervolledigd, en anderzijds uit de gebrekkige administratieve voorbereiding van het voorontwerp. In het om advies voorgelegde dossier wordt bijvoorbeeld nergens duidelijk aangegeven welke materiële wijzigingen precies worden doorgevoerd. Door de gemachtigde werd weliswaar een geconsolideerde versie van de betrokken wetteksten bezorgd, maar deze waren niet voldoende precies om af te leiden welke passages en woorden worden gewijzigd ten opzichte van de wet van 25 december 2017. De doorgevoerde materiële wijzigingen worden evenmin duidelijk en precies toegelicht in de memorie van toelichting. Ook de verhouding met het Europees recht is niet duidelijk en evenmin wat de verantwoording is voor de afwijkingen ten aanzien van richtlijn (EU) 2016/1164 van 12 juli 2016 'tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke

³ Cf. onder meer: wet van 30 juni 2017 'houdende maatregelen in de strijd tegen de fiscale fraude'; wet van 31 juli 2017 'houdende diverse financiële en fiscale bepalingen en houdende maatregelen inzake concessieovereenkomsten'; wet van 22 oktober 2017 'houdende diverse fiscale bepalingen I'; wet van 5 december 2017 'houdende diverse financiële bepalingen'; wet van 17 december 2017 'houdende diverse fiscale bepalingen II'; programmwet van 25 december 2017; wet van 25 december 2017 'houdende diverse fiscale bepalingen III'; wet van 25 december 2017 'houdende diverse fiscale bepalingen IV'; wet van 25 december 2017 'tot hervorming van de vennootschapsbelasting'.

⁴ Vgl. de artikelen 14 en volgende van het voorontwerp, die ertoe strekken de pas aangenomen bepalingen van de wet van 25 december 2017 aan te vullen of te vervangen.

rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt' (hierna: richtlijn 2016/1164).⁵⁻⁶ De aan het voorontwerp toegevoegde regelgevingsimpactanalyse is dan weer laconiek te noemen en is opgesteld op een wijze die volledig voorbijgaat aan de doelstelling waarmee deze vormvereiste werd ingevoerd.

In die omstandigheden is het voor de afdeling Wetgeving van de Raad van State zeer moeilijk om naar behoren haar adviserende taak uit te voeren en was het niet mogelijk de tekst van het voorontwerp aan een volledig en diepgaand onderzoek te onderwerpen. Uit de vaststelling dat over een bepaling in dit advies niets wordt gezegd, mag bijgevolg niet zonder meer worden afgeleid dat er niets over gezegd kan worden en, indien er wel iets wordt over gezegd, dat er niet méér over te zeggen valt.

In elk geval zal, teneinde de Kamer van volksvertegenwoordigers volledig te informeren, een nauwkeurige geconsolideerde versie van de betrokken wetteksten moeten worden voorgelegd, zal de memorie van toelichting moeten worden aangevuld met een nadere toelichting en verantwoording van elk van de materiële wijzigingen die door het voorontwerp worden doorgevoerd, alsook met een verantwoording van de materiële wijzigingen in het licht van het recht van de Europese Unie.

4. Bij het voorontwerp zijn ook nog de volgende bedenkingen te formuleren.

4.1. Vermits het voorontwerp om advies is ingediend vooraleer de Kamer van volksvertegenwoordigers het wetsvoorstel aannam dat tot de wet van 25 december 2017 heeft geleid, hoeft het niet te verwonderen dat het onvoldoende is afgestemd op die wet en verschillende foutieve verwijzingen bevat. Zo verwijst het voorontwerp nog systematisch naar de “de wet van xxx betreffende de economische relance en versterking van de sociale cohesie” (of “xxx WET RELANCE”), terwijl verschillende van die bepalingen ondertussen deel uitmaken van de wet van 25 december 2017 (zie bijvoorbeeld artikel 14, dat betrekking heeft op artikel 18 van de wet van 25 december 2017). Er wordt ook niet steeds verwezen naar de correcte bepalingen van de wet van 25 december 2017 (in artikel 25 van het voorontwerp wordt bijvoorbeeld verwezen naar artikel 84, 3°, van de wet van 25 december 2017, terwijl artikel 84, c), wordt

⁵ Zo zouden met artikel 20 van de ontworpen wet de volgende bepalingen nieuw zijn ten opzichte van de huidige tekst van artikel 40 van de wet van 25 december 2017:

- paragraaf 3, tweede lid, derde streepje (eerste streepje na “en te verminderen met.”);
- paragraaf 3, derde lid, laatste twee streepjes;
- paragrafen 4 en 5;
- paragraaf 6, 15°.

Deze materiële wijzigingen worden niet duidelijk aangegeven en toegelicht in de memorie van toelichting. In de memorie van toelichting wordt evenmin aangegeven of deze bepalingen een uitvoering zijn van richtlijn 2016/1164, dan wel of ze kunnen worden verantwoord in het licht van die richtlijn.

⁶ Een ander voorbeeld: in antwoord op advies 62.368/1/2/3/4 (opmerking 1 onder artikel 40) wordt aangegeven dat het uitsluiten van de publiek-private samenwerking uit de vaststelling van het financieringskostensurplus in plaats van langlopende openbare-infrastructuurprojecten (artikel 4, lid 4, van richtlijn 2016/1164) is ingegeven met het doel om een hoger niveau van bescherming te garanderen voor binnenlandse vennootschapsbelastinggrondslagen (artikel 3 van de richtlijn 2016/1164). Dit zal op zijn minst nader moeten worden gemotiveerd en verantwoord. De maatregel lijkt op het eerste gezicht immers net de bescherming van de vennootschapsbelastinggrondslag te verlagen. De maatregel lijkt overigens ook te moeten worden verantwoord in het licht van de staatssteunregeling.

bedoeld, en in artikel 26 van het voorontwerp wordt telkens verwezen naar het tweede lid van artikel 86 van de wet van 25 december 2017 in plaats van naar artikel 86, B1, ervan).

4.2. Er zijn heel wat taalkundige en wetgevingstechnische opmerkingen bij het voorontwerp te maken. Sedert de hervorming van de adviesprocedure bij de wet van 2 april 2003⁷ is het voor de Raad van State, gelet op de strikte termijnen die hem voor het geven van nagenoeg al zijn adviezen worden gelaten en de grote hoeveelheid adviesaanvragen die hij te behandelen krijgt, niet meer mogelijk de ontwerpen op dit vlak aan een grondig en gedetailleerd onderzoek te onderwerpen. Dergelijke opmerkingen komen sedert de hervorming van 2003 en door de toenemende zaaklast dan ook minder aan bod in de adviezen van de afdeling Wetgeving, die zich veelal noodgedwongen moet beperken tot het geven van voorbeelden.⁸ Het komt dan ook aan de adviesaanvragers toe een grondig taalkundig en wetgevingstechnisch nazicht van hun normatieve teksten door te voeren.

Naast al wat hoger reeds is opgemerkt, kan bij wijze van voorbeeld nog op het volgende worden gewezen:

- In de Nederlandstalige tekst van artikel 17, ontworpen artikel 194^{sexies}, tweede lid, van het WIB 92, moet het woord “eerste” worden vervangen door de woorden “eerste lid”;
- In artikel 18, ontworpen artikel 194^{septies}, eerste streepje, van het WIB 92, moet worden verwezen naar het vierde lid van artikel 205/5, § 3, in plaats van naar het “vijfde lid”; hetzelfde geldt voor artikel 19, ontworpen 9°;
- In artikel 20, ontworpen artikel 198/1, § 6, 11°, van het WIB 92, moet het opschrift van verordening 648/2012 volledig worden weergegeven;
- De Nederlandstalige tekst van artikel 20, ontworpen artikel 198/1, § 6, 14°, eerste streepje, van het WIB 92, moet aanvangen met de woorden “rechtstreeks of onrechtstreeks”, in overeenstemming met de Franse tekst.

5. Over verschillende bepalingen of onderdelen van het voorontwerp is reeds advies gegeven. Behoudens in geval van wijziging van de juridische context verleent de Raad van State, afdeling Wetgeving, in de regel geen nieuw advies over bepalingen die reeds eerder zijn onderzocht of die zijn gewijzigd ten gevolge van in eerdere adviezen gemaakte opmerkingen. Met betrekking tot een aantal bepalingen van het voorontwerp kan dus worden verwezen naar het desbetreffende advies 62.368/1/2/3/4 van 1 december 2017.

⁷ Wet van 2 april 2003 ‘tot wijziging van sommige aspecten van de wetgeving met betrekking tot de inrichting en de werkwijze van de afdeling wetgeving van de Raad van State’.

⁸ Zie ook: M. VAN DAMME en B. DE SUTTER, *Raad van State. II. Afdeling Wetgeving*, Brugge, die Keure, 2013, nrs. 260 en 261.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Hoofdstuk 2 – Wijzigingen aan het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992

Artikel 2

6. Artikel 2 van het voorontwerp strekt tot aanpassing van artikel 21, eerste lid, 14°, van het WIB 92, dat is ingevoegd bij de wet van 25 december 2017 en van toepassing is op de inkomsten die vanaf 1 januari 2018 worden betaald of toegekend. Die bepaling van het WIB 92 stelt de eerste schijf van dividenden ter waarde van (niet geïndexeerd) 416,50 euro of (geïndexeerd) 627 euro vrij van belasting. De ontworpen wijziging strekt ertoe om dat bedrag te verhogen tot (niet geïndexeerd) 512,50 euro (artikel 2, 1°) of (geïndexeerd) 800 euro (artikel 2, 2°) voor de inkomsten die *vanaf* 1 januari 2019 worden betaald of toegekend (artikel 12, tweede lid).

Aan de Koning wordt de opdracht gegeven om “desgevallend” het in artikel 21, eerste lid, 14°, van het WIB 92 vermelde basisbedrag zo aan te passen dat het na indexering (met toepassing van artikel 178 van het WIB 92), resulteert in een effectieve vrijstelling van de eerste schijf dividenden ter waarde van (exact) 800 euro. Die beoordeling kan eerst eind december 2018 gebeuren, vermits dan pas de definitieve indexeringscoëfficiënt gekend zal zijn. Die delegatie laat de Koning geen beleidsvrijheid, zodat ze niet problematisch is in het licht van het fiscaal legaliteitsbeginsel.

Die delegatiebepaling is echter van toepassing “voor de inkomsten die worden betaald of toegekend *in 2019*” (cursivering toegevoegd).⁹ Dat betekent dat die delegatie slechts eenmalig zal kunnen worden toegepast en dat de aanpassing van het in artikel 21, eerste lid, 14°, van het WIB 92 vermelde basisbedrag alleen voor het aanslagjaar 2020 zal kunnen gelden. Vanaf het aanslagjaar 2021 (inkomsten betaald of toegekend in 2020) moet de oorspronkelijke bepaling weer haar volle gelding krijgen, waarbij het vrijgestelde basisbedrag dus 512,50 euro zal bedragen (zie artikel 2, 1°). In de memorie van toelichting wordt uiteengezet dat het nieuwe bedrag dat in artikel 21, eerste lid, 14°, van het WIB 92 wordt ingeschreven (512,50 euro) “is bepaald op basis van een geraamde indexeringscoëfficiënt voor inkomstenjaar 2019 (aanslagjaar 2020)”. Vraag is dus of het werkelijk de bedoeling is dat het nieuwe bedrag vanaf het aanslagjaar 2021 effectief zal gelden. Indien dit niet het geval is, wordt beter een meer algemene delegatie aan de Koning gegeven om jaarlijks het basisbedrag bij te stellen in functie van het door de wetgever vooropgestelde geïndexeerde bedrag (thans: 800 euro voor de inkomsten betaald of toegekend in 2019; eventueel een ander bedrag voor de inkomsten betaald of toegekend in 2020; enzovoort).

⁹ Zie ook artikel 12, tweede lid, van het voorontwerp, waarin wordt bepaald dat artikel 2, 2°, “van toepassing [is] op de inkomsten die vanaf 1 januari 2019 worden betaald of toegekend”. Het is echter niet nodig de inwerkingtreding van artikel 2, 2°, van het voorontwerp te regelen, vermits hetzelfde reeds blijkt uit het ontworpen nieuwe lid van artikel 21 van het WIB 92.

Artikel 11

7. Artikel 11 van het voorontwerp strekt tot de opheffing van (de overgangsmaatregel in) artikel 513 van het WIB 92 (voordeel van gespreide taxatie). Uit de memorie van toelichting blijkt dat de overheidseffecten waarop deze maatregel van toepassing was, “ondertussen uiterst zeldzaam [zijn] geworden, zoniet volledig onbestaande”. De gemachtigde verstrekte in dit verband nog de volgende informatie:

“De Thesaurie heeft bevestigd dat er geen effecten meer in omloop zijn die ten laatste op 31 december 1989 zijn uitgegeven of gewaarborgd door de federale Staat. Wat de effecten betreft die ten laatste op 31 december 1989 zijn uitgegeven of gewaarborgd door andere openbare instellingen, kan zij echter geen uitsluitel geven. Het kan dus niet volledig uitgesloten worden dat er nog effecten in omloop zijn waarvoor bij de verwezenlijking van een meerwaarde deze maatregel kan ingeroepen worden. Daarom zal de inwerkingtreding van deze opheffing aangepast worden en pas plaatsvinden op 1/1/2020, waardoor vennootschappen die nog dergelijke effecten in bezit zouden hebben tot eind 2019 de mogelijkheid blijven behouden om bij de verwezenlijking van een meerwaarde van deze maatregel gebruik te maken, in overeenstemming met het beginsel van de gewekte verwachtingen en zal tevens in een overgangsmaatregel voorzien worden waardoor de herbeleggingsplicht en de overige voorwaarden om de verwezenlijkte meerwaarden te kunnen spreiden van toepassing blijven voor de vennootschappen die hun meerwaarden nog niet volledig in de winst hebben opgenomen.”

Hiermee kan worden ingestemd, voor zover er op 1 januari 2020 geen dergelijke effecten meer in omloop zullen zijn. Mocht dat niet kunnen worden gegarandeerd, dan wordt de overgangsmaatregel gelet op het gelijkheidsbeginsel beter in stand gehouden.

Hoofdstuk 3 – Wijzigingen aan de wet van ... betreffende de economische relance en versterking van de sociale cohesie

Artikel 16

8. Artikel 16 van het voorontwerp strekt tot de omzetting van de in richtlijn 2016/1164/EU voorziene CFC¹⁰-bepaling.

Op de vraag hoe de ontworpen regeling zich verhoudt tot de *transfer pricing* correctie, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“In paragraaf 9 van het BEPS 3 rapport van de OESO wordt de relatie tussen CFC maatregelen en verrekenprijsregels als volgt omschreven:

“Transfer pricing rules, which generally rely on a facts and circumstances analysis and focus primarily on payments between related parties, do not remove the need for CFC rules. CFC rules are generally more mechanical and more targeted than transfer pricing rules, and many CFC rules automatically attribute certain categories of income that is more likely to be geographically mobile and therefore easy to shift into a low-tax foreign jurisdiction, regardless of whether the income was earned from a related party. CFC rules therefore play a unique role in the international tax system. Transfer pricing rules should generally apply before

¹⁰ CFC = *controlled foreign companies* (richtlijn 2016/1164/EU, overweging 12 en artikel 7).

CFC rules, but even after the completion of the BEPS work on transfer pricing under the BEPS Action Plan, there will still be situations where income allocated to a CFC could be subject to CFC rules. For example, current work on transfer pricing may allow a funding return to be allocated to a low-function cash box that just provided financing. (...) If that cash box were a low-tax foreign subsidiary and a country were to choose to subject that return to CFC taxation, this choice would be consistent with the BEPS Action Plan. CFC rules can also be used after the application of transfer pricing rules to address situations where the transfer pricing rules were implemented or applied in a way that is inconsistent with the goals of the Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS Action Plan, OECD, 2013).”

Mede gelet op het gegeven dat in dit antwoord verwezen wordt naar een niet-bindend OESO-rapport, is het wenselijk hetgeen hiervoor is uiteengezet expliciet te verduidelijken in de ontworpen bepaling of toch minstens in de memorie van toelichting.

Artikel 21

9. In verband met het bepaalde in artikel 21, a), van het voorontwerp (ontworpen artikel 202, § 1, 5°, van het WIB 92 – aftrek meerwaarde op aandelen van een buitenlandse vennootschap) is aan de gemachtigde gevraagd waarom de aftrek via de vierde bewerking geregeld wordt en niet via de eerste.

Het antwoord luidt:

“De maatregel beoogt het vermijden van dubbele belasting van winst die overeenkomstig de toepassing van artikel 185/2 WIB 92, werd belast en beoogt geen principiële vrijstelling van meerwaarden op aandelen.

Op het ogenblik dat een CFC overeenkomstig artikel 185/2 WIB 92 wordt belast ontstaat er een pool van reeds belaste winst. Om dubbele belasting van deze winst te vermijden wordt in twee gevallen in een vrijstelling voorzien, ofwel bij uitkering, ofwel bij de realisatie van een meerwaarde op aandelen bij de verkoop ervan. Net omwille van de voorwaarde bij het verkrijgen van de vrijstelling van aanwezigheid van reeds belaste inkomsten leek het conceptueel beter om beide zaken bij elkaar te houden. Dit neemt niet weg dat er inderdaad ook andere oplossingen mogelijk zijn, bv door een aanpassing aan artikel 192 WIB 92

In de geest van de richtlijn zou het wellicht beter zijn om bijkomend te specificeren dat deze vrijstelling enkel kan genoten worden indien de meerwaarde op deze aandelen niet al via de eerste bewerking werd vrijgesteld, zodat de mogelijkheid tot dubbele aftrek wordt voorkomen.”

Met het voorstel tot bijkomende specificering kan alleszins worden ingestemd.

Artikel 22

10. Op de vraag om de wijzigingen die het voorwerp zijn van artikel 22 van het voorontwerp toe te lichten en te verantwoorden in het licht van richtlijn 2016/1164, antwoordde de gemachtigde dat de ontworpen regeling van de aftrek van de groepsbijdrage niet strekt tot de omzetting van die richtlijn.

Gelet daarop hoort dit artikel niet thuis in hoofdstuk 3 van het voorontwerp. Artikel 13 van het voorontwerp vormt immers het eerste artikel van dit hoofdstuk en luidt:

“Dit hoofdstuk heeft de gedeeltelijke omzetting tot doel van richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt.”

*

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 DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'apporter différentes modifications, d'une part, au Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (chapitre 2 de l'avant-projet, composé des articles 2 à 12) et, d'autre part, à la loi du 25 décembre 2017 'portant réforme de l'impôt des sociétés' (ci-après : loi du 25 décembre 2017) ainsi qu'à la loi 'relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale' qui doit encore être adoptée (ci-après : loi de relance) (chapitre 3 de l'avant-projet comportant les articles 13 à 86)².

Les modifications aux dispositions de la loi du 25 décembre 2017 qui sont entre-temps déjà en vigueur – il s'agit toujours de dispositions modificatives du CIR 92 – ont été regroupées dans le chapitre 2 de l'avant-projet. Les articles 2 à 11 visent à modifier les articles du CIR 92. L'article 12 de l'avant-projet règle leur entrée en vigueur (article 12, alinéas 1^{er} à 3) et comporte en outre une disposition anti-abus (article 12, alinéa 4).

Les modifications relatives aux dispositions de la loi du 25 décembre 2017 qui ne sont pas encore entrées en vigueur, sont présentées comme des dispositions modificatives de cette loi et non du CIR 92.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. L'avant-projet est constitué essentiellement de corrections, d'ajouts et d'autres adaptations concernant des dispositions qui avaient initialement été inscrites dans l'avant-projet de la loi de relance sur lequel la section de législation du Conseil d'État a donné l'avis n 62.368/1/2/3/4 le 1^{er} décembre 2017. Le fait qu'il faille procéder à toutes ces adaptations si peu de temps après l'adoption de la loi du 25 décembre 2017, est bien la preuve que l'avant-projet à l'origine de cette dernière, était une initiative législative imparfaite et prématurée.

À plusieurs reprises déjà, le Conseil d'État a adressé des mises en garde quant aux effets dommageables liés à l'usage débridé de la technique des lois « fourre-tout » en vue de procéder à la va-vite à des réformes dans le domaine fiscal ou à la concrétisation de nouvelles

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

² Le 1^{er} décembre 2017, la section de législation a donné l'avis 62.368/1/2/3/4 (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-18, n° 54-2839/001, pp. 466-506) sur un avant-projet de loi 'relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale', dont les articles 1^{er} à 90 sont devenus la loi du 25 décembre 2017. À la date du présent avis, les autres dispositions de cet avant-projet sont encore à l'examen à la Chambre des représentants (pour le texte adopté par les commissions, voir *Doc. parl.*, Chambre, 2017-18, n° 54-2839/018).

normes législatives. L'urgence avec laquelle les modifications en projet sont chaque fois rédigées et avec laquelle la Chambre des représentants doit les apprécier, favorise de nouvelles erreurs ou des estimations politiques inexactes qui, peu de temps après, appellent une nouvelle législation réparatrice. En outre, et plus fondamentalement encore, ce procédé nuit à la sécurité juridique dans un domaine où s'applique le principe de légalité en matière fiscale et où le contribuable doit savoir en temps utile quels seront les effets juridiques et fiscaux liés à ses activités. Le peu de transparence caractérisant la manière dont les modifications des dispositions en projet sont proposées ne peut qu'accroître encore cette incertitude juridique.

En ce qui concerne les impôts sur les revenus, on constate que pour ce qui est de l'année civile précédente, la plupart des normes légales ont été adoptées au moyen de lois « fourre-tout »³. Ce n'est que très sporadiquement qu'on adopte encore des dispositions légales en dehors de ce procédé. La qualité et la transparence des normes adoptées et, partant, la sécurité juridique, s'en trouvent compromises. En effet, il est essentiel qu'il y ait une préparation administrative et un traitement parlementaire adéquats des normes législatives.

Du reste, par cette initiative législative, on a de nouveau franchi une limite. On a ainsi manifestement adopté une réglementation en sachant parfaitement bien que le texte n'était pas encore tout à fait en état⁴. Le procédé utilisé et consistant à d'abord adopter des dispositions de loi dont on sait pertinemment qu'elles sont imparfaites pour ensuite les rectifier peu de temps après, ne constitue pas un exemple de bonne législation.

Cet aspect ressort surabondamment, d'une part, du texte de l'avant-projet soumis pour avis, appelé à corriger, à adapter et à compléter la récente loi du 25 décembre 2017 et la loi de relance non encore concrétisée et, d'autre part, de la préparation administrative défectueuse de l'avant-projet. Le dossier soumis pour avis n'indique par exemple nulle part clairement quelles modifications matérielles sont précisément apportées. Le délégué a certes transmis une version consolidée des textes légaux concernés mais ceux-ci n'étaient pas suffisamment précis pour permettre d'en déduire les passages et les mots qui sont modifiés par rapport à la loi du 25 décembre 2017. L'exposé des motifs n'indique pas non plus avec clarté et précision les modifications matérielles qui ont été apportées. L'articulation avec le droit européen manque elle aussi de clarté et on n'aperçoit guère non plus quelle est la justification ayant présidé aux dérogations décidées par rapport au texte de la directive (UE) 2016/1164 du 12 juillet 2016 'établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur' (ci-après : directive 2016/1164)⁵⁻⁶. L'analyse

³ Cf. entre autres : loi du 30 juin 2017 'portant des mesures de lutte contre la fraude fiscale' ; loi du 31 juillet 2017 'portant des dispositions financières et fiscales diverses et portant des mesures en matière de contrats de concession' ; loi du 22 octobre 2017 'portant des dispositions fiscales diverses I' ; loi du 5 décembre 2017 'portant des dispositions financières diverses' ; loi du 17 décembre 2017 'portant des dispositions fiscales diverses II' ; loi-programme du 25 décembre 2017 ; loi du 25 décembre 2017 'portant des dispositions fiscales diverses III' ; loi du 25 décembre 2017 'portant des dispositions fiscales diverses IV' ; loi du 25 décembre 2017 'portant réforme de l'impôt des sociétés'.

⁴ Comp. les articles 14 et suivants de l'avant-projet visant à compléter ou à remplacer les dispositions de la loi du 25 décembre 2017 qui viennent d'être adoptées.

⁵ Ainsi, consécutivement à l'article 20 de la loi en projet, les dispositions suivantes seraient nouvelles par rapport au texte actuel de l'article 40 de la loi du 25 décembre 2017 :

– paragraphe 3, alinéa 2, troisième tiret (premier tiret après « et diminué : »);

d'impact de la réglementation annexée à l'avant-projet est à son tour laconique et a été rédigée en méconnaissance de l'objectif à l'origine de l'instauration de cette formalité.

Dans ces circonstances, la section de législation du Conseil d'État peine véritablement à exercer sa mission consultative comme il se doit et il ne lui a pas été possible de soumettre le texte de l'avant-projet à un examen complet et approfondi. La circonstance qu'une disposition ne fasse l'objet d'aucune observation dans le présent avis ne permet par conséquent nullement de conclure qu'il n'y a rien à en dire et, si toutefois une observation est formulée, cela n'implique pas qu'elle est exhaustive.

En tout cas, afin d'informer parfaitement la Chambre des représentants, il conviendra de soumettre une version consolidée précise des textes légaux concernés, de compléter l'exposé des motifs en fournissant de plus amples explications et justifications quant à chacune des modifications matérielles apportées par l'avant-projet, de même qu'en fournissant une justification des modifications matérielles au regard du droit de l'Union européenne.

4. L'avant-projet appelle encore les observations suivantes.

4.1. L'avant-projet ayant été soumis pour avis avant l'adoption par la Chambre des représentants de la proposition de loi devenue la loi du 25 décembre 2017, il n'est pas étonnant qu'il ne soit pas suffisamment aligné sur cette loi et qu'il contienne diverses références erronées. Ainsi, l'avant-projet renvoie encore systématiquement à « loi du xxx relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale » (ou « xxx LOI RELANCE »), alors que plusieurs de ces dispositions ont entre-temps été intégrées à la loi du 25 décembre 2017 (voir par exemple l'article 14, qui porte sur l'article 18 de la loi du 25 décembre 2017). Il n'est pas non plus toujours fait référence aux bonnes dispositions de la loi du 25 décembre 2017 (l'article 25 de l'avant-projet, par exemple, fait référence à l'article 84, 3°, de la loi du 25 décembre 2017, alors que c'est l'article 84, c), qui est visé, et l'article 26 de l'avant-projet renvoie chaque fois à l'alinéa 2 de l'article 86 de la loi du 25 décembre 2017 au lieu de renvoyer à son article 86, B1).

4.2. L'avant-projet appelle de nombreuses observations sur le plan de la correction de la langue et de la légistique. Depuis la réforme de la procédure d'avis par la loi du 2 avril 2003⁷, le Conseil d'État n'est plus en mesure, eu égard aux délais stricts qui lui sont impartis pour rendre

– paragraphe 3, alinéa 3, deux derniers tirets ;

– paragraphes 4 et 5;

– paragraphe 6, 15°.

L'exposé des motifs n'indique ni ne développe clairement ces modifications matérielles. Il ne mentionne pas non plus si ces dispositions exécutent la directive 2016/1164 ou si elles peuvent se justifier au regard de cette directive.

⁶ Un autre exemple : en réponse à l'avis n° 62.368/1/2/3/4 (observation 1 sous l'article 40), il est indiqué que l'exclusion de partenariats publics-privés de la fixation des surcoûts d'emprunt au lieu de projets d'infrastructures publiques à long terme (article 4, paragraphe 4, de la directive 2016/1164) a été motivée par l'objectif de garantir un niveau plus élevé de protection des bases d'imposition nationales pour l'impôt sur les sociétés (article 3 de la directive 2016/1164). Il convient à tout le moins de motiver et de justifier davantage ce point. En effet, à première vue, la mesure semble justement réduire la protection de la base d'imposition pour l'impôt sur les sociétés. D'ailleurs, il semble qu'il faille également motiver la mesure au regard du régime des aides d'État.

⁷ Loi du 2 avril 2003 'modifiant certains aspects de la législation relative à l'organisation et au fonctionnement de la section de législation du Conseil d'État'.

presque tous ses avis et compte tenu de la quantité considérable de demandes d'avis qu'il est appelé à examiner, de soumettre les projets à un examen approfondi et détaillé sous cet angle. Depuis la réforme de 2003, et en raison de l'augmentation de la charge de travail, pareilles observations se font dès lors plus rares dans les avis rendus par la section de législation, qui se voit le plus souvent contrainte de se limiter à donner des exemples⁸. C'est aux demandeurs d'avis qu'il appartient dès lors de procéder à un examen approfondi de leurs textes normatifs du point de vue de la correction de langue et de la légistique.

Outre les observations déjà formulées précédemment, on peut relever, à titre d'exemple, les points suivants :

- Dans le texte néerlandais de l'article 17, article 194^{sexies}, alinéa 2, en projet, du CIR 92, le mot « eerste » doit être remplacé par les mots « eerste lid » ;
- L'article 18, article 194^{septies}, premier tiret, en projet, du CIR 92, doit viser l'alinéa 4 de l'article 205/5, § 3, au lieu de l'« alinéa 5 » ; il en va de même pour l'article 19, 9°, en projet ;
- L'article 20, article 198/1, § 6, 11°, en projet, du CIR 92, doit reproduire l'intitulé complet du règlement 648/2012 ;
- Le texte néerlandais de l'article 20, article 198/1, § 6, 14°, premier tiret, du CIR 92, doit débiter par les mots « rechtstreeks of onrechtstreeks », conformément au texte français.

5. Diverses dispositions ou parties de l'avant-projet ont déjà fait l'objet d'un avis. Sauf en cas de modification du contexte juridique, le Conseil d'État, section de législation, ne donne en principe pas de nouvel avis sur des dispositions qui ont déjà été examinées précédemment ou qui ont été modifiées à la suite d'observations formulées dans des avis précédents. Concernant un certain nombre de dispositions de l'avant-projet, on renverra dès lors à l'avis n° 62.368/1/2/3/4 du 1^{er} décembre 2017 en question.

EXAMEN DU TEXTE

Chapitre 2 – Modifications du Code des impôts sur les revenus 1992

Article 2

6. L'article 2 de l'avant-projet vise à adapter l'article 21, alinéa 1^{er}, 14°, du CIR 92, inséré par la loi du 25 décembre 2017 et applicable aux revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2018. Cette disposition du CIR 92 exonère d'impôt la première tranche de dividendes à hauteur de 416,50 euros (non indexés) ou 627 euros (indexés). La modification en projet vise à porter ce montant à 512,50 euros (non indexés) (article 2, 1°) ou 800 euros (indexés) (article 2, 2°) pour les revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2019 (article 12, alinéa 2).

⁸ Voir également : M. VAN DAMME et B. DE SUTTER, *Raad van State. II. Afdeling Wetgeving*, Bruges, die Keure, 2013, n°s 260 et 261.

Le Roi est habilité à adapter, « le cas échéant », le montant de base visé à l'article 21, alinéa 1^{er}, 14°, du CIR 92 afin qu'il induise, après indexation (en application de l'article 178 du CIR 92), une exonération effective de la première tranche de dividendes de 800 euros (exactement). Cette évaluation pourra avoir lieu pour la première fois fin décembre 2018, dès lors que le coefficient d'indexation définitif ne sera connu qu'à ce moment-là. Cette délégation ne laisse aucune marge de manœuvre au Roi, si bien qu'elle ne pose pas de problème au regard du principe de légalité en matière fiscale.

Cependant, cette délégation n'est applicable qu'aux « revenus payés ou attribués en 2019 » (italiques ajoutés)⁹. Par conséquent, elle ne pourra être appliquée qu'une seule fois et l'adaptation du montant de base visé à l'article 21, alinéa 1^{er}, 14°, du CIR 92 ne sera valable que pour l'exercice 2020. À partir de l'exercice 2021 (revenus payés ou attribués en 2020), la disposition initiale devra à nouveau s'appliquer pleinement, de sorte que le montant de base exonéré s'élèvera donc à 512,50 euros (voir l'article 2, 1°). L'exposé des motifs précise que le nouveau montant inscrit à l'article 21, alinéa 1^{er}, 14°, du CIR 92 (512,50 euros) « est (...) déterminé sur [la] base d'un coefficient d'indexation estimé pour l'année de revenus 2019 (exercice d'imposition 2020) ». La question se pose dès lors de savoir si l'intention est bien que le nouveau montant soit effectivement en vigueur à partir de l'exercice 2021. Si tel n'est pas le cas, mieux vaudrait attribuer au Roi une délégation plus générale lui permettant d'ajuster annuellement le montant de base en fonction du montant indexé proposé par le législateur (actuellement : 800 euros pour les revenus payés ou attribués en 2019; éventuellement un autre montant pour les revenus payés ou attribués en 2020; et ainsi de suite).

Article 11

7. L'article 11 de l'avant-projet entend abroger (la mesure transitoire prévue à l'article 513 du CIR 92 (bénéficie de l'étalement de l'imposition). Il ressort de l'exposé des motifs que les titres publics auxquels cette mesure s'appliquait « sont maintenant extrêmement rares, voire complètement inexistantes ». À ce propos, le délégué a ajouté les informations suivantes :

« De Thesaurie heeft bevestigd dat er geen effecten meer in omloop zijn die ten laatste op 31 december 1989 zijn uitgegeven of gewaarborgd door de federale Staat. Wat de effecten betreft die ten laatste op 31 december 1989 zijn uitgegeven of gewaarborgd door andere openbare instellingen, kan zij echter geen uitsluitel geven. Het kan dus niet volledig uitgesloten worden dat er nog effecten in omloop zijn waarvoor bij de verwezenlijking van een meerwaarde deze maatregel kan ingeroepen worden. Daarom zal de inwerkingtreding van deze opheffing aangepast worden en pas plaatsvinden op 1/1/2020, waardoor vennootschappen die nog dergelijke effecten in bezit zouden hebben tot eind 2019 de mogelijkheid blijven behouden om bij de verwezenlijking van een meerwaarde van deze maatregel gebruik te maken, in overeenstemming met het beginsel van de gewekte verwachtingen en zal tevens in een overgangsmaatregel voorzien worden waardoor de herbeleggingsplicht en de overige voorwaarden om de verwezenlijkte meerwaarden te kunnen spreiden van toepassing blijven voor de

⁹ Voir également l'article 12, alinéa 2, de l'avant-projet, qui prévoit que l'article 2, 2°, « est applicable aux revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2019 ». Il n'est toutefois pas nécessaire de régler l'entrée en vigueur de l'article 2, 2°, de l'avant-projet, dès lors qu'elle découle déjà du nouvel alinéa en projet de l'article 21 du CIR 92.

vennootschappen die hun meerwaarden nog niet volledig in de winst hebben opgenomen ».

On peut marquer son accord avec ces précisions, pour autant que de tels titres ne soient plus en circulation au 1^{er} janvier 2020. À défaut de garantie en ce sens, on maintiendra la mesure transitoire, et ce eu égard au principe d'égalité.

Chapitre 3 – Modifications de la loi du ... relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale

Article 16

8. L'article 16 de l'avant-projet a pour objet de transposer la disposition CFC¹⁰ prévue dans la directive 2016/1164/UE.

À la question de savoir comment le régime en projet s'articule avec la correction des prix de transfert, le délégué a répondu ce qui suit :

« In paragraaf 9 van het BEPS 3 rapport van de OESO wordt de relatie tussen CFC maatregelen en verrekenprijnsregels als volgt omschreven:

‘Transfer pricing rules, which generally rely on a facts and circumstances analysis and focus primarily on payments between related parties, do not remove the need for CFC rules. CFC rules are generally more mechanical and more targeted than transfer pricing rules, and many CFC rules automatically attribute certain categories of income that is more likely to be geographically mobile and therefore easy to shift into a low-tax foreign jurisdiction, regardless of whether the income was earned from a related party. CFC rules therefore play a unique role in the international tax system. Transfer pricing rules should generally apply before CFC rules, but even after the completion of the BEPS work on transfer pricing under the BEPS Action Plan, there will still be situations where income allocated to a CFC could be subject to CFC rules. For example, current work on transfer pricing may allow a funding return to be allocated to a low-function cash box that just provided financing. (...) If that cash box were a low-tax foreign subsidiary and a country were to choose to subject that return to CFC taxation, this choice would be consistent with the BEPS Action Plan. CFC rules can also be used after the application of transfer pricing rules to address situations where the transfer pricing rules were implemented or applied in a way that is inconsistent with the goals of the Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS Action Plan, OECD, 2013)’ ».

Eu égard notamment au fait que cette réponse fait référence à un rapport non contraignant de l'OCDE, il est souhaitable de préciser explicitement les explications précitées dans la disposition en projet ou, à tout le moins, dans l'exposé des motifs.

¹⁰ CFC = *controlled foreign companies* (directive 2016/1164/UE, considérant 12 et article 7).

Article 21

9. En ce qui concerne l'article 21, a), de l'avant-projet (article 202, § 1^{er}, 5°, en projet, du CIR 92 – déduction de la plus-value sur actions ou parts d'une société étrangère), il a été demandé au délégué pourquoi la déduction est réglée via la quatrième opération et non via la première.

Il a répondu en ces termes :

« De maatregel beoogt het vermijden van dubbele belasting van winst die overeenkomstig de toepassing van artikel 185/2 WIB 92, werd belast en beoogt geen principiële vrijstelling van meerwaarden op aandelen.

Op het ogenblik dat een CFC overeenkomstig artikel 185/2 WIB 92 wordt belast ontstaat er een pool van reeds belaste winst. Om dubbele belasting van deze winst te vermijden wordt in twee gevallen in een vrijstelling voorzien, ofwel bij uitkering, ofwel bij de realisatie van een meerwaarde op aandelen bij de verkoop ervan. Net omwille van de voorwaarde bij het verkrijgen van de vrijstelling van aanwezigheid van reeds belaste inkomsten leek het conceptueel beter om beide zaken bij elkaar te houden. Dit neemt niet weg dat er inderdaad ook andere oplossingen mogelijk zijn, bv door een aanpassing aan artikel 192 WIB 92

In de geest van de richtlijn zou het wellicht beter zijn om bijkomend te specificeren dat deze vrijstelling enkel kan genoten worden indien de meerwaarde op deze aandelen niet al via de eerste bewerking werd vrijgesteld, zodat de mogelijkheid tot dubbele aftrek wordt voorkomen ».

La proposition de précisions complémentaires peut en tout cas être accueillie.

Article 22

10. Invité à expliquer et à justifier les modifications qui font l'objet de l'article 22 de l'avant-projet à la lumière de la directive 2016/1164, le délégué a répondu que le régime en projet de la déduction du transfert intra-groupe ne vise pas la transposition de cette directive.

Cet article n'est dès lors pas à sa place dans le chapitre 3 de l'avant-projet. En effet, l'article 13 de l'avant-projet, qui constitue le premier article de ce chapitre, s'énonce comme suit :

« Le présent chapitre a notamment pour objet de transposer partiellement la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT