



RAAD VAN STATE  
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT  
section de législation

advies 65.594/3  
van 11 maart 2019

avis 65.594/3  
du 11 mars 2019

over

sur

een amendement bij het  
wetsontwerp 'betreffende de  
terugtrekking van het Verenigd  
Koninkrijk uit de Europese  
Unie'

un amendement au projet de loi  
'relatif au retrait du Royaume  
Uni de l'Union européenne'

Op 4 maart 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een amendement bij het wetsontwerp ‘betreffende de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie’.

Het amendement is door de derde kamer onderzocht op 7 maart 2019. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraad, voorzitter, Peter SOURBRON en Koen MUYLLE, staatsraden, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Tim CORTHAUT, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Peter SOURBRON en Koen MUYLLE, staatsraden.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 11 maart 2019.

\*

Le 4 mars 2019, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un amendement au projet de loi ‘au projet de loi relatif au retrait du Royaume Uni de l'Union européenne’.

L'amendement a été examiné par la troisième chambre le 7 mars 2019. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseiller d'État, président, Peter SOURBRON et Koen MUYLLE, conseillers d'État, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Tim CORTHAUT, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, Peter SOURBRON et Koen MUYLLE, conseillers d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 11 mars 2019.

\*

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

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

“Indien het Verenigd Koninkrijk er niet in slaagt om een terugtrekkingsakkoord te onderhandelen voor 29 maart 2019, zal het Verenigd Koninkrijk vanaf 30 maart niet langer geacht worden deel uit te maken van de Europese Unie. Dit betekent dat voor de toepassing van de fiscale wetten, het VK moet beschouwd worden als een derde land. Daar waar de fiscale wetten bijgevolg verwijzen naar de ‘EER’ of ‘een lidstaat van de EU’, zal voortaan het VK hier niet meer onder vallen. De onzekerheden wat betreft het sluiten van het terugtrekkingsakkoord hebben ertoe geleid dat

Doordat een *no deal* Brexit bijgevolg ingrijpende gevolgen heeft op het vlak van de fiscaliteit, waarbij moet onderzocht worden wat de concrete impact zal zijn voor elke fiscale bepaling afzonderlijk (waarbij een 50ta1 bepalingen worden geraakt), is het noodzakelijk om een overgangperiode te voorzien waarbinnen deze analyse kan uitgevoerd worden, zodat in voorkomend geval specifieke regelingen kunnen uitgewerkt worden.”

\*

2. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond<sup>1</sup>, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

\*

### STREKKING VAN HET AMENDEMENT

3.1. Het voor advies voorgelegde amendement strekt ertoe in titel 6 van het wetsontwerp ‘betreffende de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie’<sup>2</sup>, een hoofdstuk 2 (“Wijzigingen aan de federale fiscale wetboeken”) in te voegen waarbij “een overgangperiode [wordt] ingevoerd waarvoor het Verenigd Koninkrijk mag geacht worden nog deel uit te maken van de Europese Unie voor de toepassing van de fiscale bepalingen”.

3.2. In essentie voorziet het amendement in de gelijkstelling van het Verenigd Koninkrijk met een lidstaat van de Europese Unie voor fiscale doeleinden tot 31 december 2019. Zo wordt in de ontworpen artikelen 18/1 tot 18/4 bepaald dat het Verenigd Koninkrijk tot die

---

<sup>1</sup> Aangezien het om een amendement bij een wetsontwerp gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

<sup>2</sup> *Parl. St. Kamer* 2018-19, nr. 54-3554/001. Omtrent dit wetsontwerp en amendementen erbij: zie *adv.RvS* 65.217/1/2/3/4 van 25 januari 2019 over een voorontwerp van wet ‘betreffende de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie’ en *adv.Rvs* 65.411/3 van 18 februari 2019 over amendementen bij het wetsontwerp ‘betreffende de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie’.

datum wordt gelijkgesteld met een lidstaat van de Europese Unie voor de toepassing van, respectievelijk, het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (ontworpen artikel 18/1), de boeken II (“Taks tot vergoeding der successierechten”) en Iibis (“Jaarlijkse taks op de collectieve beleggingsinstellingen en op de verzekeringsondernemingen”) van het Wetboek der successierechten (ontworpen artikel 18/2), de bepalingen van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten die niet de rechten betreffen bedoeld in artikel 3, eerste lid, 6° tot 8°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ (ontworpen artikel 18/3) en het Wetboek diverse rechten en taksen, waarbij in een bijzonder regime wordt voorzien voor de toepassing van de titels II (“Taks op de effectenrekeningen”) en XI (“Jaarlijkse taks op de kredietinstellingen”) van boek II (“Diverse taksen”) (ontworpen artikel 18/4).

Het ontworpen artikel 18/5, eerste lid, breidt de toepassing van het ontworpen artikel 18/1 uit tot de bijzondere wetsbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen die niet in het WIB 92 zijn opgenomen, en op de uitvoeringsbesluiten genomen tot uitvoering van dit wetboek of die bijzondere wetsbepalingen; het ontworpen artikel 18/5, tweede lid, doet hetzelfde voor de toepassing van de ontworpen artikelen 18/2 tot 18/4 met betrekking tot alle bijzondere wetsbepalingen betreffende de in die wetboeken bedoelde rechten en taksen die niet in de voornoemde wetboeken zijn opgenomen, alsook voor alle bepalingen van de uitvoeringsbesluiten van deze wetboeken of bijzondere wetsbepalingen.

In het ontworpen artikel 18/6, § 1, wordt de Koning gemachtigd om voor sommige of alle genoemde fiscale regimes bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad de voormelde overgangperiode in te korten of te verlengen tot het moment waarop een definitieve regeling is uitgewerkt voor een deel of alle fiscale bepalingen. In het ontworpen artikel 18/6, § 2, wordt de Koning bovendien gemachtigd om elk van de vernoemde wetboeken, bijzondere wetsbepalingen of uitvoeringsbesluiten te wijzigen gedurende de periode tussen de ontbinding van de Kamer van volksvertegenwoordigers, of de laatste dag van de zitting voor de verkiezingen, en de samenkomst van de Kamer na de verkiezingen, teneinde maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn in het kader van een Brexit zonder terugtrekkingsakkoord.

Het ontworpen artikel 18/7 maakt de toepassing van de ontworpen regeling afhankelijk van de voorwaarde dat het Verenigd Koninkrijk voor de relevante bepalingen vervat in de voormelde Wetboeken, bijzondere wetsbepalingen en uitvoeringsbesluiten, heeft voorzien in wederkerigheid.

### BEVOEGDHEID

4.1. De federale overheid vermag enkel voor de belastingen die tot haar bevoegdheid behoren, te bepalen dat het Verenigd Koninkrijk tot 31 december 2019 moet worden gelijkgesteld met een lidstaat van de Europese Unie. Ofschoon hieromtrent niets wordt uiteengezet in de verantwoording ervan, lijkt dat ook de bedoeling te zijn van de stellers van het voor advies voorgelegde amendement. De in de ontworpen artikelen 18/1 tot 18/5 geviseerde wetboeken, of de onderdelen ervan, de bijzondere wetsbepalingen betreffende de in die wetboeken bedoelde belastingen, en de bepalingen van de uitvoeringsbesluiten ervan, hebben in beginsel, en onder

voorbehoud van hetgeen hierna wordt opgemerkt, inderdaad betrekking op aangelegenheden die tot de bevoegdheid van de federale overheid behoren.

4.2. In de ontworpen artikelen 18/1 en 18/5, § 1, wordt in algemene bewoordingen verwezen naar het WIB 92 en naar “de bijzondere wetsbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen, die niet in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zijn opgenomen”. De inkomstenbelastingen zijn evenwel niet een louter federale aangelegenheid, maar behoren deels ook tot de bevoegdheid van de gewesten. Bijgevolg is de gelijkstelling waarin die bepalingen voorzien enkel bestaanbaar met de bevoegdheidverdelende regels voor zover ze uitsluitend betrekking heeft op de toepassing van bepalingen die tot de bevoegdheid van de federale overheid behoren.

4.3. Het komt aan de gewesten toe om te oordelen of ze, in de fiscale aangelegenheden die tot hun bevoegdheid behoren, met inbegrip van de gewestelijke aspecten van de personenbelasting, in een gelijkaardige regeling voorzien.<sup>3</sup> De gemachtigde liet verstaan dat dit overeenstemt met het opzet van het voor advies voorgelegde amendement:

“De federale regering is van oordeel dat het niet tot de bevoegdheid van het federale overheid behoort om het toepassingsgebied van de bepalingen inzake de gewestelijke belastingverminderingen en gewestelijke belastingkredieten in de personenbelasting te wijzigen. Het is aan de gewesten om een initiatief ter zake te nemen.”

Wanneer de gewesten beslissen in een gelijkaardige regeling te voorzien, lijkt het wel raadzaam dat er overleg plaatsvindt om die regelingen op elkaar af te stemmen en ervoor te zorgen dat – als dat de bedoeling is – de gelijkstelling van het Verenigd Koninkrijk met een lidstaat van de Europese Unie van toepassing is op alle fiscale aangelegenheden die tot de bevoegdheid van de federale overheid en de gewesten behoren.

5. De ontworpen regeling leidt ertoe dat ook voor de toepassing van artikel 338 van het WIB 1992 het Verenigd Koninkrijk door de federale overheid als een lidstaat van de Europese Unie wordt beschouwd, en dat ze met toepassing van die bepaling verder inlichtingen met betrekking tot de inkomstenbelastingen kan uitwisselen met het Verenigd Koninkrijk.

De gegevensuitwisseling met betrekking tot de inkomstenbelastingen met lidstaten van de Europese Unie wordt evenwel ook geregeld in het samenwerkingsakkoord van 27 maart 2017 ‘tussen de Federale Staat, het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest, het Brusselse Hoofdstedelijk Gewest, de Vlaamse Gemeenschap, de Franse Gemeenschap en de Duitstalige Gemeenschap in het kader van de richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG en in het kader van de gemengde bilaterale en multilaterale verdragen

<sup>3</sup> De Raad van State is om advies gevraagd over een voorontwerp van decreet van het Waalse Gewest ‘relatif aux mesures temporaires suite au retrait du Royaume-Uni de l’Union européenne sans accord’ (adviesaanvraag 65.610/4), dat in een gelijkaardige gelijkstelling voorziet voor de uitgezonderde titels van het Wetboek der successierechten (artikel 1), het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten voor wat de rechten betreft bedoeld in artikel 3, eerste lid, 6° tot 8°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 (artikel 2) en artikel 105 van het Wetboek van de met de inkomstenbelasting gelijkgestelde belastingen (artikel 3), maar niet voor de aspecten van de personenbelasting die tot de bevoegdheid van dat gewest behoren.

tussen het Koninkrijk België en een andere Staat of andere Staten die voorzien in een administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen’.

De ontworpen artikelen 18/1 en 18/5, § 1, kunnen er echter niet toe leiden dat ook voor de toepassing van dat samenwerkingsakkoord het Verenigd Koninkrijk wordt gelijkgesteld met een lidstaat van de Europese Unie en dat de gewesten verplicht zouden worden mee te werken aan gegevensuitwisselingen met het Verenigd Koninkrijk. Dat zou er immers op neerkomen dat het samenwerkingsakkoord wordt gewijzigd, wat niet kan bij een gewone wet.

Bijgevolg moet de gegevensuitwisseling met het Verenigd Koninkrijk op basis van artikel 338 van het WIB 92 worden beperkt tot de inlichtingen waarover de federale overheid beschikt.

6.1. De gelijkstelling van het Verenigd Koninkrijk met een lidstaat van de Europese Unie voor de toepassing van het WIB 92 geldt ook voor de belasting van niet-inwoners (hierna: BNI).

6.2. Hoewel de BNI ook na de Zesde Staatshervorming van 2014 een exclusieve federale bevoegdheid is gebleven,<sup>4</sup> is voorzien in een regeling die de federale wetgever toelaat om zijn Europese verplichtingen na te komen, alsook om de non-discriminatiebepalingen uit de verdragen ter vermijding van dubbele belasting te respecteren. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie volgt immers dat in bepaalde omstandigheden niet-inwoners moeten worden gelijkgesteld met rijksinwoners.<sup>5</sup> Hoewel het in principe de woonstaat is die aan een belastingplichtige de belastingvoordelen verbonden aan zijn persoonlijke en gezinssituatie moet toekennen, rust die verplichting onder bepaalde voorwaarden bij de werkstaat. Volgens het Hof van Justitie is dit het geval “wanneer de belastingplichtige zijn belastbaar inkomen uit een aldaar [de werkstaat] uitgeoefende activiteit geheel of nagenoeg geheel aldaar ontvangt en in zijn woonstaat geen inkomen van betekenis verwerft, zodat laatstbedoelde staat hem niet de voordelen kan toekennen die uit de inaanmerkingneming van zijn persoonlijke en gezinssituatie voortvloeien”.<sup>6</sup>

6.3. De federale wetgever is bijgevolg verplicht om binnen de BNI alle gevallen van discriminatie tussen inwoners en niet-inwoners die strijdig zijn met het Unierecht en de Europese Economische Ruimte (hierna: EER) te vermijden en zo nodig ook de gewestelijke belastingregels inzake de personenbelasting toe te passen in de BNI.

---

<sup>4</sup> Art. 54/2 van de bijzondere wet van 16 januari 1989, zoals ingevoegd bij artikel 60 van de bijzondere wet van 6 januari 2014 ‘tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden’.

<sup>5</sup> Zie o.m. HvJ 14 februari 1995, C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt en Schumacker*; HvJ 13 december 2013, C-303/12, *Imfeld en Garcet*.

<sup>6</sup> HvJ 13 december 2013, C-303/12, *Imfeld en Garcet*, randnummer 44.

In het licht van het voorgaande wordt in België een onderscheid gemaakt tussen de drie volgende categorieën:

- 1° niet-inwoners die 75% van hun beroepsinkomen in België behalen en die inwoner zijn van een EER-lidstaat. Voor deze categorie van niet-inwoners wordt de belasting berekend volgens de principes van de personenbelasting, met toepassing van alle gewestelijke belastingregels. Het belastingregime van deze categorie van niet-inwoners is geregeld in artikel 244 van het WIB 92;
- 2° niet-inwoners die geen inwoner zijn van een andere EER-lidstaat en die ook ten minste 75% van hun beroepsinkomsten in België verwerven. Deze niet-inwoners vallen in principe onder alle federale regels, maar genieten niet de gewestelijke belastingvoordelen. Er worden geen gewestelijke opcentiemen toegepast en evenmin een gereduceerde belasting. Het belastingregime van deze categorie van niet-inwoners is geregeld in artikel 243/1 van het WIB 92;
- 3° “gewone” niet-inwoners die niet onder de vorige categorieën vallen. Voor deze categorie niet-inwoners is het belastingregime geregeld in artikel 243 van het WIB 92. Daarin worden een aantal federale regels genoemd die op hen niet van toepassing zijn. Bovendien worden voor deze niet-inwoners de belastingvoordelen waarvoor de gewesten vanaf het aanslagjaar 2015 exclusief bevoegd zijn geworden, niet langer verleend.

6.4. Door de gelijkstelling van het Verenigd Koninkrijk met de lidstaten van de Europese Unie leidt de ontworpen regeling ertoe dat de situatie van de inwoners van het Verenigd Koninkrijk die ten minste 75% van hun beroepsinkomsten in België verwerven, verder wordt geregeld door artikel 244 van het WIB 92, en niet door artikel 243/1 van het WIB, wat anders het geval zou zijn. Hierdoor worden bij de berekening van de BNI de gewestelijke belastingregels toegepast op niet-inwoners die geen inwoner zijn van de EER.

Artikel 54/2, § 1, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 bepaalt evenwel:

“Het belastingstelsel van de niet-inwoners wordt zo toegepast dat rekening wordt gehouden met de gewestelijke belastingregels, zijnde de in artikel 5/1, § 1, bedoelde opcentiemen, kortingen, belastingverminderingen en -vermeerderingen en belastingkredieten, teneinde het principe van vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal in het kader van de Europese Unie en de Europese Economische Ruimte na te leven alsmede de non-discriminatiebepalingen uit de verdragen ter vermindering van de dubbele belasting”.

In 53.901/AV van 27 augustus 2013 heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving omtrent een eerdere versie van die bepaling het volgende opgemerkt:

“(…) In de toelichting bij artikel 60 van het voorstel [van bijzondere wet dat tot die bepaling heeft geleid], wordt uitdrukkelijk gesteld dat bij de toepassing van het belastingstelsel van de niet-inwoners rekening wordt gehouden met de gewestelijke belastingregels, doch slechts voor ‘de niet-inwoners die de toepassing kunnen inroepen van de vrijheden uit het EU-verdrag (...) of van de non-discriminatiebepalingen uit de

verdragen ter vermijding van de dubbele belasting'.<sup>7</sup> De context waarin de verplichting bedoeld in het nieuwe artikel 54/2, § 1, eerste lid, dient te gelden, dient dan ook voldoende precies te worden bepaald.

Het is derhalve aangewezen te schrijven 'teneinde het principe van het vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal in het kader van de Europese Unie na te leven' en de verwijzing naar artikel 1<sup>ter</sup> te schrappen.'<sup>8</sup>

Er werd een amendement<sup>9</sup> aangenomen dat beoogde tegemoet te komen aan deze opmerking door uitdrukkelijk te verwijzen naar de vrijheden die zijn vastgelegd in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en in de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte.

Uit wat voorafgaat vloeit voort dat de toepassing van de gewestelijke belastingregels bij de berekening van de BNI, die een uitzondering vormen op de federale bevoegdheid inzake die belasting, beperkt is tot de gevallen waarin dat is vereist om Europese verplichtingen na te komen.

In zoverre de gelijkstelling van het Verenigd Koninkrijk met een lidstaat van de Europese Unie ertoe leidt dat bij de berekening van de BNI de gewestelijke belastingregels zouden worden toegepast op niet-inwoners die geen inwoner zijn van de EER, lijkt ze niet bestaanbaar met artikel 54/2 van de bijzondere wet van 16 januari 1989. Bijgevolg moet minstens voor dit geval in een uitzondering worden voorzien op de ontworpen regeling.

### VORMVEREISTEN

7. De ontworpen regeling lijkt verregaande gevolgen te hebben op, inzonderheid, de gewestelijke bevoegdheden inzake fiscaliteit. Gevraagd of gelet hierop enig overleg heeft plaatsgevonden met de deelgebieden, antwoordde de gemachtigde:

“Er is kennis genomen van een gelijkaardig initiatief door het Vlaamse gewest voor de relevante fiscale bepalingen in de Vlaamse Codex Fiscaliteit.”

In een arrest van 28 februari 2019 heeft het Grondwettelijk Hof evenwel het volgende geoordeeld:

“B.13. Zelfs in de aangelegenheden waarin de bijzondere wetgever een vorm van overleg of van samenwerking tussen de verschillende overheden niet voorschrijft, kan de inachtneming van de federale loyauteit vereisen dat er een overleg plaatsheeft wanneer de respectieve bevoegdheden van die overheden met elkaar verweven zijn en wanneer de door hen, elk in haar eigen bevoegdheden, genomen maatregelen een weerslag kunnen hebben op het door de anderen gevoerde beleid.”<sup>10</sup>

<sup>7</sup> Voetnoot 20 van het aangehaalde advies: *Parl.St.* Kamer 2012-13, nr. 53-2974/001, 70.

<sup>8</sup> Adv.RvS 53.901/AV van 27 augustus 2013 over een voorstel dat heeft geleid tot de voornoemde bijzondere wet van 6 januari 2014, opmerking 1 bij artikel 60, *Parl.St.* Kamer 2012-13, nr. 53-2974/002.

<sup>9</sup> Amendement nr. 24 van mevr. Vienne c.s., *Parl.St.* Kamer 2012-13, nr. 53-2974/005, 8.

<sup>10</sup> GwH 28 februari 2019, nr. 36/2019, B.13.

Gelet op het voorgaande lijkt er niet mee te kunnen worden volstaan kennis te nemen van het initiatief dat een deelgebied in deze aangelegenheid heeft genomen, maar lijkt er met alle deelgebieden te moeten worden overlegd over de weerslag van de ontworpen regeling op hun bevoegdheden.

## ONDERZOEK VAN HET AMENDEMENT

### A. Inleiding

8. Het amendement komt er in wezen op neer dat een juridische fictie wordt gehanteerd om een probleem op te lossen dat zich vanaf de datum van het verlaten door het Verenigd Koninkrijk van de Europese Unie niet alleen zal voordoen in België, maar ook in de overige lidstaten van de Europese Unie en in het Verenigd Koninkrijk. De ontworpen bepalingen zijn echter fundamenteel verschillend van de overige bepalingen van het wetsontwerp doordat ze geen betrekking hebben op vrij specifiek omschreven situaties (zoals de Interconnector (UK) Limited – artikel 7 van het wetsontwerp) of op een bestaand geharmoniseerd Europees kader (zoals het verblijfsrecht en de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels – artikelen 2 tot 6 en 9 tot 13 van het wetsontwerp), maar wel op vier fiscale wetboeken, op alle specifieke wetsbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen die niet zijn opgenomen in het WIB 92 en op de uitvoeringsbesluiten van dat wetboek en die specifieke wetsbepalingen. Het gaat met andere woorden niet om specifieke situaties of om regelingen die volledig Europees zijn geharmoniseerd, maar om grote regelgevingscomplexen die in zeer grote mate nationaal worden ingevuld. Bovendien wordt de voormelde juridische fictie gesteund op de notie van wederkerigheid.

Die omstandigheden, gecombineerd met het gegeven dat wordt voorzien in zeer ruime delegaties aan de Koning in belastingzaken, die een door de Grondwet aan de wetgever voorbehouden aangelegenheid zijn, brengen de Raad van State tot de volgende opmerkingen.

### B. Verenigbaarheid met het EU-recht

9. Overeenkomstig artikel 50, lid 3, van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: VEU) zijn het VEU en het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) “niet meer van toepassing op [het Verenigd Koninkrijk] met ingang van de datum van inwerkingtreding van het terugtrekkingsakkoord of, bij gebreke daarvan, na verloop van twee jaar na de in lid 2 bedoelde kennisgeving, tenzij de Europese Raad met instemming van de betrokken lidstaat met eenparigheid van stemmen tot verlenging van deze termijn besluit”.

Het gelijkstellen van het Verenigd Koninkrijk met een lidstaat van de Europese Unie voor de toepassing van de fiscale regelgeving waarnaar in het amendement wordt verwezen, lijkt een elegante en eenvoudige oplossing voor de praktische problemen die op zijn minst op korte termijn zouden rijzen door het uittreden van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie zonder een terugtrekkingsakkoord, maar op twee punten staat het amendement op gespannen voet met het Unierecht.

9.1. Ook al behoort de betrokken fiscale regelgeving in zeer grote mate tot de exclusieve bevoegdheid van de lidstaten, toch hangen vele maatregelen ervan nauw samen met het externe handelsbeleid (“gemeenschappelijke handelspolitiek”) waarvoor de Europese Unie exclusief bevoegd is overeenkomstig de artikelen 3, lid 1, e), en 207 van het VWEU, meer bepaald met de handel in (financiële) diensten.

Zo rijst onder meer de vraag in welke mate België in zijn fiscale regelgeving geharmoniseerde begrippen uit onder meer de fusierichtlijn<sup>11</sup> en de moeder-dochterrichtlijn<sup>12</sup> op eigen initiatief kan uitbreiden door er ondernemingen of transacties onder te brengen die betrekking hebben op een land dat niet langer een lidstaat van de Europese Unie is. De gemachtigde antwoordde daarop het volgende:

“De Europese richtlijnen zoals de moeder-dochterrichtlijn of de fusierichtlijn stellen dat de bepalingen van toepassing zijn voor verrichtingen tussen Lidstaten (in de zin van het EU-recht). Dit neemt niet weg dat Lidstaten zelf deze bepalingen mogen uitbreiden naar derde landen. Zo heeft België de bepalingen inzake roerende voorheffing van de moeder-dochterrichtlijn uitgebreid naar alle landen waarmee een dubbelbelastingverdrag werd afgesloten, op voorwaarde dat het verdrag of enig ander verdrag voorziet in uitwisseling van inlichtingen om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten (artikel 106 paragraaf 5, KB/WIB92).”

Ook indien bij de uitbreiding van het toepassingsgebied van geharmoniseerde begrippen de betekenis ervan gevrijwaard blijft, kan die uitbreiding gevolgen hebben voor de ermee samenhangende handel in diensten met het Verenigd Koninkrijk, waardoor de uitoefening van de exclusieve bevoegdheid van de Europese Unie in het gedrang kan worden gebracht, zeker wanneer de 27 andere lidstaten elk verschillende beleidslijnen voeren inzake de fiscale behandeling van het Verenigd Koninkrijk. De argumentatie van de gemachtigde dat “[v]olgens het fiscale soevereiniteitsprincipe (...) er geen toestemming van de Europese Unie [moet] verkregen worden voor aanpassingen aan de nationale fiscale wetgeving bij afwezigheid van unanimitéit op Europees niveau” kan dan ook niet overtuigen.

9.2. Alle lidstaten zijn, net als de Europese Unie zelf, lid van de Wereldhandelsorganisatie en zijn bijgevolg ook gebonden door de *General Agreement on Trade in Services* (GATS), waarvan artikel II (*Most-Favoured-Nation Treatment*) inhoudt dat “[w]ith respect to any measure covered by this Agreement, each Member shall accord immediately and unconditionally to services and service suppliers of any other Member treatment no less favourable than that it accords to like services and service suppliers of any other country”. Het eenzijdig toekennen door België van een voordelig fiscaal statuut aan het Verenigd Koninkrijk, ook al gebeurt dat op basis van wederkerigheid, heeft tot gevolg dat elk ander derde land dan het Verenigd Koninkrijk in beginsel gerechtigd is op hetzelfde voordeel.

---

<sup>11</sup> Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 ‘betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat’.

<sup>12</sup> Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 ‘betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten’.

De gemachtigde antwoordde daarop het volgende:

“Voorliggend ontwerp regelt enkel de (tijdelijke) werking van bestaande nationale fiscale regelgeving op de situaties en transacties in relatie tot een, per hypothese, voormalige EU-lidstaat. Het betreft fiscale regelgeving die tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort. Hiermee wordt geen afbreuk gedaan aan de exclusieve bevoegdheid van de Unie inzake het extern handelsbeleid noch interfereert dit met verplichtingen die voortvloeien uit de GATS. De situatie waarbij tijdelijk een fiscale regeling van toepassing wordt verklaard op een voormalige lidstaat verschilt overigens niet van de mogelijkheid om via bilaterale dubbelbelastingverdragen een fiscaal gunstig regime aan een verdragspartner (niet EU-lidstaat) toe te kennen. Ook nu reeds kennen nationale fiscale bepalingen niet zelden een voordelige behandeling toe aan enkele derdelanden, namelijk aan de EER-lidstaten.”

Dit antwoord overtuigt niet. Artikel XIV (*General Exceptions*) van de GATS voorziet in een aantal uitzonderingen, onder meer met betrekking tot het voormelde artikel II, “provided that the difference in treatment is the result of an agreement on the avoidance of double taxation or provisions on the avoidance of double taxation in any other international agreement or arrangement by which the Member is bound”.<sup>13</sup> De uitzondering wordt met andere woorden afhankelijk gemaakt van het bestaan van afspraken ter zake in een dubbelbelastingverdrag, wat niet het geval is voor de ontworpen fiscale gunstige behandeling. De verwijzing naar bilaterale dubbelbelastingverdragen is bijgevolg niet relevant. Ook de verwijzing naar de EER is niet ter zake, aangezien het in dat geval gaat om een toepassing van artikel V (*Economic Integration*) dat opnieuw uitgaat van verdragen waarbij tussen meerdere landen het dienstenverkeer wordt geliberaliseerd, zoals het geval is voor de Europese Unie en de EER. Het Verenigd Koninkrijk zal zich in de hypothese van een uittreding zonder terugtrekkingsakkoord vooralsnog niet in een dergelijke situatie bevinden.

9.3. De conclusie is dan ook dat de gelijkstelling van het Verenigd Koninkrijk als een derde land met een lidstaat van de Europese Unie gevolgen kan hebben voor het externe handelsbeleid van de Europese Unie en voor de verplichtingen, niet alleen van België maar ook van de Europese Unie, onder de GATS. Mede gelet op het beginsel van de loyale samenwerking bedoeld in artikel 4, lid 3, van het VEU, is het dan ook uiterst raadzaam om de Europese Commissie te raadplegen en te goeder trouw haar goedkeuring te verkrijgen en in elk geval geen nationale maatregelen te nemen tegen de eventueel door de Europese Commissie geformuleerde bezwaren, voorbehouden of voorwaarden in.<sup>14</sup>

<sup>13</sup> Zie daarover ook <https://www.ucalgary.ca/biztechlaw/node/273>.

<sup>14</sup> Vgl. HvJ 5 mei 1981, C-804/79, *Commissie t. Verenigd Koninkrijk*, punt 31.

### C. Gelijkheidsbeginsel

10.1. De maatregelen die voortvloeien uit het gelijkstellen van het Verenigd Koninkrijk met een lidstaat van de Europese Unie voor de toepassing van de fiscale regelgeving waarnaar in het amendement wordt verwezen moeten kunnen worden verantwoord in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel. In de verantwoording bij het amendement wordt het volgende vermeld:

“Opdat de belastingplichtigen geen onmiddellijke gevolgen zouden ondervinden van het falen van de akkoordonderhandelingen, wordt een overgangsperiode ingevoerd waarvoor het Verenigd Koninkrijk mag geacht worden nog deel uit te maken van de Europese Unie voor de toepassing van de fiscale bepalingen.

Op deze wijze worden de harde gevolgen van de Brexit gemilderd en wordt eveneens tijd gegeven aan de regering om voor elke fiscale bepaling een bestendige en definitieve oplossing te bepalen, wat een grondig en extensief onderzoek vereist dat niet mogelijk is gezien het korte tijdsbestek in geval geen akkoord wordt gevonden.”

De gemachtigde gaf in dat verband nog de volgende aanvullende uitleg:

“De Brexit vormt een voldoende verantwoording voor de invoering van bijzondere overgangsmaatregelen. Het VK heeft immers decennialang deel uitgemaakt van de Europese Unie en kan om deze reden niet zo maar gelijk worden gesteld met een derde land. De harde Brexit maakt daar van vandaag op morgen een einde aan. Deze nieuwe realiteit vereist dan ook uitzonderlijke overgangsmaatregelen. (...) Daarbij geldt deze maatregel slechts als een overgangsmaatregel, waarbij de gelegenheid wordt gegeven om specifieke maatregelen uit te werken die meteen de temporele gevolgen van dit ontwerp van amendement temperen. (...) Gezien de verscheidenheid aan fiscale bepalingen, maakt dit amendement het derhalve mogelijk om de gepaste maatregelen [te] nemen die nodig zouden zijn voor elke belastingmaterie. Zoals in de memorie van toelichting wordt aangegeven beoogt de ontworpen bepaling in de eerste plaats de bescherming van de belastingplichtigen die mogelijk onmiddellijke nadelige gevolgen op fiscaal vlak zouden kunnen ondervinden indien er geen akkoord wordt bereikt met het VK.”

10.2. Dat het uittreden van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie zonder een terugtrekkingsakkoord disruptieve gevolgen zal hebben voor burgers en belastingplichtigen, staat buiten kijf. De wetgever beschikt in fiscale aangelegenheden over een ruime beoordelingsbevoegdheid<sup>15</sup> die hij kan gebruiken om die disruptieve gevolgen op fiscaal vlak tegen te gaan. Wanneer de fiscale wetgever daartoe maatregelen zoals de ontworpen gelijkstelling uitwerkt, moet hij bovendien gebruik kunnen maken van categorieën die, noodzakelijkerwijs, de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen.<sup>16</sup>

Dat neemt niet weg dat de ontworpen regeling in tweeërlei opzicht een meer uitgewerkte en overtuigende verantwoording behoeft in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

<sup>15</sup> Zie onder meer GwH 5 februari 2009, nr. 16/2009, B.7; GwH 30 juni 2011, nr. 117/2011, B.7; GwH, 12 juni 2014, nr. 91/2014, B.6.2.

<sup>16</sup> Zie onder meer GwH 15 oktober 2002, nr. 146/2002, B.6; GwH 18 februari 2010, nr. 15/2010, B.2; GwH 19 juni 2013, nr. 93/2013, B.5.

Enerzijds creëert het gelijkstellen van het Verenigd Koninkrijk met een lidstaat van de Europese Unie voor de toepassing van de fiscale regelgeving waarnaar in het amendement wordt verwezen een ongelijke behandeling tussen belastingplichtigen die een band hebben met het Verenigd Koninkrijk en belastingplichtigen die een band hebben met een ander derde land waarvoor die gelijkstelling niet geldt.

Anderzijds worden belastingplichtigen die een band hebben met het Verenigd Koninkrijk door de gelijkstelling met een lidstaat van de Europese Unie op gelijke wijze behandeld voor elk van de verschillende belastingen waarnaar verwezen wordt in het amendement, ook al kan de impact van het uittreden van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie zonder een terugtrekkingsakkoord erg verschillend zijn naargelang de belasting in kwestie.

De stellers van het amendement moeten dan ook, zowel wat betreft het verschil met andere derde landen als wat betreft de gelijkstelling voor elk van de betrokken belastingen afzonderlijk, voorzien in een deugdelijke verantwoording.

#### D. De wederkerigheid

11.1. Overeenkomstig het ontworpen artikel 18/7 zijn de ontworpen artikelen 18/1 tot 18/5 (die de eerder geschetste gelijkstelling met een lidstaat van de Europese Unie bewerkstelligen voor de verscheidene wetboeken, bijzondere wetsbepalingen en uitvoeringsbesluiten) “slechts van toepassing op voorwaarde dat het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland voor de relevante bepalingen vervat in de in deze artikelen bedoelde wetboeken, bijzondere wetsbepalingen en uitvoeringsbesluiten heeft voorzien in een wederkerigheid”.

In de verantwoording bij het amendement wordt daarover het volgende uiteengezet:

“Wanneer een federale fiscale bepaling een rechtstreeks voordeel toekent aan de onderdanen of de vennootschappen uit het Verenigd Koninkrijk is het doel van deze overgangsbepalingen om het voordeel slechts te behouden voor zover het Verenigd Koninkrijk een wederkerig voordeel toekent aan de Belgische onderdanen of vennootschappen. Er wordt tevens aan herinnerd dat krachtens de hiërarchie der normen ieder verdrag ter voorkoming van dubbele belasting overheerst.

Indien het Verenigd Koninkrijk bijgevolg geen wederkerige regeling voorziet voor deze specifieke fiscale bepalingen, zullen de fiscale bepalingen niet kunnen genieten van de fiscale fictie die werd ingeschreven in deze wet.”

De gemachtigde verschaft nog de volgende verduidelijking:

“De regering gaat ervan uit dat het Verenigd Koninkrijk in de overgangperiode haar huidige fiscale wetgeving niet plots zal wijzigen en dat de loyale wederkerigheid die in de bestaande wetgevingen is voorzien, behouden blijft. Artikel 18/7 dient te worden beschouwd als een vangnetbepaling voor het geval het Verenigd Koninkrijk haar fiscale wetgeving zou wijzigen waarbij een onevenwicht zou ontstaan tussen de bepalingen van België en die van het Verenigd Koninkrijk. Er zal een beoordeling geval per geval plaatsvinden waarbij de wederkerigheid van de fiscale bepaling in het licht van alle omstandigheden wordt getoetst.”

11.2. De draagwijdte van die term “wederkerigheid” is ondanks die uitleg echter allerminst duidelijk.

In de eerste plaats blijkt niet duidelijk of de voorwaarde van de wederkerigheid moet worden beoordeeld bij de individuele toepassing van de betrokken fiscale regels, dan wel op een meer algemeen niveau.

In de tweede plaats rijzen vele vragen over de inhoudelijke draagwijdte van die wederkerigheidsvoorwaarde.

- Volstaat het dat de bestaande toestand in de fiscale regelgeving in het Verenigd Koninkrijk en in België wordt behouden en komt de voorwaarde met andere woorden neer op het behoud van het *status quo*? Of gaat het om een absolute voorwaarde die veronderstelt dat de betrokken fiscale regelingen van het Verenigd Koninkrijk en van België inhoudelijk identiek moeten zijn?
- Volstaat het dat het Verenigd Koninkrijk voor een bepaalde fiscale regeling Belgische situaties op dezelfde wijze blijft behandelen als voor de uittreding? Of is vereist dat Belgische situaties na de uittreding op dezelfde wijze worden behandeld als eigen onderdanen van het Verenigd Koninkrijk?
- Hoe kan de wederkerigheid worden beoordeeld als bijvoorbeeld een bepaalde fiscale aftrek niet bestaat in het Verenigd Koninkrijk? In een aantal gevallen laat de Europese Unie immers aan lidstaten de ruimte om te kiezen tussen verschillende mogelijkheden om een belasting te structureren en heeft het Verenigd Koninkrijk een andere optie gekozen dan België (die op zich nog steeds een correcte implementatie van de betrokken Europese regeling inhoudt).<sup>17</sup> Volstaat het in dat geval dat het (economische) resultaat hetzelfde is? Min of meer hetzelfde?

Het is overigens nog maar de vraag of, zoals de gemachtigde voorhoudt, het Verenigd Koninkrijk in de overgangperiode haar huidige fiscale wetgeving niet plots zal wijzigen. De verklaringen dat beoogd wordt te vermijden dat “een *onevenwicht* zou ontstaan tussen de bepalingen van België en die van het Verenigd Koninkrijk” en dat “een *beoordeling geval per geval* [zal] plaatsvinden waarbij de wederkerigheid van de fiscale bepaling *in het licht van alle omstandigheden* wordt getoetst” (cursiveringen aangebracht) illustreren juist de vaagheid en de rechtsonzekerheid die inherent lijkt te zijn aan de ontworpen bepaling.

Daarbij moet worden aangestipt dat de hier gehanteerde notie van wederkerigheid van een heel andere orde is dan de voorwaarde, vervat in artikel 14 van het wetsontwerp,<sup>18</sup> dat “de continuïteit van de toepassing van de verordeningen betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels volledig wederkerig is met de toepassing ervan door het Verenigd Koninkrijk”. Daar gaat het om het blijven toepassen van een overkoepelende Europese regeling,

---

<sup>17</sup> Dat is bijvoorbeeld het geval voor de omzetting van de moeder-dochterrichtlijn, waarvan artikel 4, lid 1, de keuze laat tussen een vrijstellingsregime en een verrekenings- of creditregime. België heeft in de artikelen 202 tot 205 van het WIB 92 gekozen voor het eerste regime, terwijl het Verenigd Koninkrijk voor het tweede regime heeft gekozen. Die verschillende regimes kunnen leiden tot verschillende resultaten wat betreft de verschuldigde belasting.

<sup>18</sup> *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3554/001, 60.

vervat in verscheidene verordeningen met directe werking, zodat Belgische onderdanen in het Verenigd Koninkrijk nog steeds recht hebben op bepaalde uitkeringen die ze nu onder EU-recht ontvangen, net zoals onderdanen van het Verenigd Koninkrijk in België in diezelfde gevallen die uitkeringen zullen blijven ontvangen. In dit geval gaat het daarentegen om grote regelgevingscomplexen die in zeer grote mate nationaal worden ingevuld en waarbij de vraag of men een band heeft met een lidstaat van de Europese Unie of met een derde land vaak slechts een element is in een ruimere beoordeling (bijvoorbeeld de manier waarop een bepaalde aftrek in rekening kan worden gebracht bij het berekenen van de totale personenbelasting).

De gemachtigde stelde in dit verband nog het volgende:

“Deze maatregel bouwt slechts een soort van zekerheidsmaatregel in, waardoor wordt verzekerd dat België in de overgangperiode niet verder gaat dan nodig is met het oog op de voormelde doelstelling. Het is inherent aan bepalingen die wederkerigheid vereisen, dat de toepassing ervan ook afhangt van de bepalingen van een buitenlandse regelgever. Het Wetboek van de inkomstenbelastingen bevat reeds bepalingen die slechts van toepassing zijn in geval van wederkerigheid. Hierbij wordt verwezen naar de artikelen 4 en 231, §§ 1 en 8, WIB 92.”

De door de gemachtigde aangehaalde voorbeelden vallen niet te vergelijken met de ontworpen voorwaarde van wederkerigheid. Artikel 4 van het WIB 92 gaat over de uitsluiting van de personenbelasting voor bepaalde categorieën zoals diplomaten. Die bepaling vereist geenszins een inhoudelijke vergelijking van toepasselijke belastingregels, maar betreft enkel de vraag of er in het buitenland een onderwerping bestaat van de betrokken personen aan de personenbelasting. Ook artikel 231 van het WIB 92 betreft enkel een vrijstelling van bepaalde inkomsten, bezoldigingen en winsten op voorwaarde van wederkerigheid en noopt niet tot een inhoudelijke vergelijking van de toepasselijke belastingregels.

Bij dit alles komt nog dat, zoals is uiteengezet in de opmerkingen 4.1 tot 6.4, sommige onderdelen niet tot de bevoegdheid van de federale overheid behoren, maar tot die van de gewesten, wat het waarborgen van een volledige wederkerigheid nog verder bemoeilijkt.

11.3. Op de vraag welke instantie zal beoordelen of voldaan is aan de voorwaarde van wederkerigheid, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Er zal een opvolging plaatsvinden door de administratie en de regering van de wijzigingen in de fiscale wetgeving van het Verenigd Koninkrijk.”

Indien de wederkerigheidsvoorwaarde niet verder wordt geconcretiseerd in het licht van hetgeen in opmerking 11.2 is uiteengezet, zou het overlaten van een dergelijke beoordelingsbevoegdheid aan de administratie onaanvaardbaar zijn. Enkel indien de wetgever of eventueel de Koning met te bekrachtigen besluiten (zie daarover opmerking 14) de wederkerigheidsvoorwaarde voldoende concretiseert, kan de uitvoerende macht instaan voor de individuele toepassing en de opvolging ervan.

11.4. De conclusie is dan ook dat de thans ontworpen voorwaarde inzake wederkerigheid fundamenteel onduidelijk en dus rechtsonzeker is. Daarbij moet erop worden gewezen dat het legaliteitsbeginsel in belastingzaken inhoudt dat de bij de wet vastgestelde essentiële elementen van de belasting in voldoende duidelijke en precieze bewoordingen worden geformuleerd teneinde de belastingplichtige in staat te stellen de omvang van hun fiscale verplichtingen in te schatten.

Het ontworpen artikel 18/7 moet dan ook fundamenteel worden herzien en verduidelijkt in het licht van wat voorafgaat.

#### E. Gevolgen van de gelijkstelling voor andere lidstaten van de Europese Unie en voor derde landen

12. Aan de gemachtigde is gevraagd of de gelijkstelling van een situatie in het Verenigd Koninkrijk met een situatie in een lidstaat van de Europese Unie ook rechtsgevolgen kan hebben in verhoudingen waar andere lidstaten van de Europese Unie of derde landen bij betrokken zijn.

De gemachtigde antwoordde:

“Voorliggend ontwerp betreft intern recht. In tripartite situaties (waaronder België) worden bijgevolg enkel de fiscale gevolgen in België afgedekt.

Er is geen interferentie met de werking van de door België gesloten dubbelbelastingverdragen (noch met de MLI). De dubbelbelastingverdragen hebben een relatieve werking en verdelen enkel de heffingsbevoegdheid. De invulling van die heffingsbevoegdheid, namelijk het al dan niet heffen van een belasting is een zaak van het intern recht van de verdragsluitende staten.”

De Raad van State neemt akte van de bedoeling van de stellers van het amendement, maar vestigt er tegelijk de aandacht op dat de toepassing van de ontworpen regeling niet uitsluit dat er een weerslag kan zijn op bestaande bilaterale en multilaterale instrumenten. De ontworpen gelijkstelling neemt bijgevolg niet weg dat een meer omvattende regeling op het niveau van de Europese Unie wenselijk is.

#### F. Territoriaal toepassingsgebied van de gelijkstelling

13. Zoals de Inspectie van Financiën terecht opmerkt had het lidmaatschap van het Verenigd Koninkrijk ook gevolgen voor Gibraltar (zie verklaring 55 bij het VWEU) en bepaalde Britse overzeese gebieden (zie artikel 355, lid 2, en bijlage II bij het VWEU). Bovendien gelden bijzondere regelingen met betrekking tot de Kanaaleilanden en het Eiland Man (artikel 355, lid 5, c), van het VWEU). Het staat aan de stellers van het amendement om hiermee rekening te houden bij het uitwerken van de voorliggende regeling, en in voorkomend geval het territoriale toepassingsgebied specifiek af te bakenen.

### G. Aan de Koning verleende machtigingen en bekrachtiging

14. Het ontworpen artikel 18/6, § 1, eerste en tweede lid, bepaalt dat de Koning bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad de in de ontworpen artikelen 18/1 tot 18/5 vermelde periode van gelijkstelling kan inkorten of verlengen. Het ontworpen artikel 18/6, § 2, strekt ertoe aan de Koning bepaalde bijzondere machten toe te kennen voor de periode “die naargelang het geval, hetzij aanvangt op de dag van de ontbinding van de Kamer van volksvertegenwoordigers, hetzij op de laatste dag van de zitting van de Kamer, en eindigt op de dag van de samenkomst van deze Kamer”.

Zowel voor de mogelijke wijziging door de Koning van de temporele werking van de gelijkstelling (die betrekking heeft op een door de Grondwet aan de wetgever voorbehouden aangelegenheid) als in het kader van de uitoefening van de verleende bijzondere machten, wordt in een bekrachtigingstermijn voorzien van 24 maanden na de bekendmaking van de betrokken koninklijke besluiten in het Belgisch Staatsblad (ontworpen artikel 18/6, § 1, derde lid, en § 2, tweede lid). Door de Koning genomen maatregelen in aangelegenheden die door de Grondwet uitdrukkelijk aan de wetgever zijn voorbehouden, moeten door de wetgevende macht worden onderzocht binnen een relatief korte termijn, vastgesteld in de machtigingswet.<sup>19</sup> Het is raadzaam om in dit geval de termijn van 24 maanden terug te brengen tot hetgeen effectief als een relatief korte termijn kan worden beschouwd, bijvoorbeeld 12 maanden.<sup>20</sup>

### H. Verwijzing naar specifieke wetsbepalingen inzake inkomstenbelastingen

15. In de Nederlandse tekst van de ontworpen artikelen 18/5, eerste en tweede lid, en 18/6, § 2, eerste lid, derde streepje, wordt telkens gewag gemaakt van “bijzondere wetsbepalingen”. In de Franse tekst van de eerste twee ontworpen bepalingen wordt melding gemaakt van “dispositions légales particulières” en in de laatste ontworpen bepaling van “dispositions de loi spéciales”. Om verwarring te vermijden met bijzonderemeerderheidswetten wordt beter systematisch “specifieke wetsbepalingen” (“dispositions légales particulières”) geschreven.

\*

---

<sup>19</sup> Adv.RvS 56.773/1/2/3/4 van 18 november 2014 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 19 december 2014, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0672/001, 204-205.

<sup>20</sup> Adv.RvS 57.455/1/2/3/4 van 5 mei 2015 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 10 augustus 2015, *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1125/001, 179.

1. Conformément à l'article 84, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

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

« Indien het Verenigd Koninkrijk er niet in slaagt om een terugtrekkingsakkoord te onderhandelen voor 29 maart 2019, zal het Verenigd Koninkrijk vanaf 30 maart niet langer geacht worden deel uit te maken van de Europese Unie. Dit betekent dat voor de toepassing van de fiscale wetten, het VK moet beschouwd worden als een derde land. Daar waar de fiscale wetten bijgevolg verwijzen naar de 'EER' of 'een lidstaat van de EU', zal voortaan het VK hier niet meer onder vallen. De onzekerheden wat betreft het sluiten van het terugtrekkingsakkoord hebben ertoe geleid dat

Doordat een *no deal* Brexit bijgevolg ingrijpende gevolgen heeft op het vlak van de fiscaliteit, waarbij moet onderzocht worden wat de concrete impact zal zijn voor elke fiscale bepaling afzonderlijk (waarbij een 50ta1 bepalingen worden geraakt), is het noodzakelijk om een overgangsperiode te voorzien waarbinnen deze analyse kan uitgevoerd worden, zodat in voorkomend geval specifieke regelingen kunnen uitgewerkt worden ».

\*

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

\*

### PORTÉE DE L'AMENDEMENT

3.1. L'amendement soumis pour avis a pour objet d'insérer dans le titre 6 du projet de loi 'relatif au retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne' <sup>2</sup> un chapitre 2 (« Modifications aux codes fédérales fiscales [lire : Modifications des codes fiscaux fédéraux] ») « [instaurant] une période transitoire (...) permettant de considérer le Royaume-Uni comme faisant toujours partie de l'Union européenne aux fins de l'application des dispositions fiscales ».

3.2. L'amendement prévoit essentiellement l'assimilation du Royaume-Uni à un État membre de l'Union européenne à des fins fiscales jusqu'au 31 décembre 2019. Ainsi, les articles 18/1 à 18/4 en projet prévoient que jusqu'à cette date le Royaume-Uni est assimilé à un État membre de l'Union européenne pour l'application, respectivement, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (article 18/1 en projet), des livres II (« Taxe compensatoire

<sup>1</sup> S'agissant d'un amendement à un projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

<sup>2</sup> *Doc. Parl.*, Chambre, 2018-19, n° 54-3554/001. Concernant ce projet de loi et ses amendements : voir l'avis C.E. 65.217/1/2/3/4 du 25 janvier 2019 sur un avant-projet de loi 'relatif au retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne' et l'avis C.E. 65.411/3 du 18 février 2019 sur des amendements au projet de loi 'relatif au retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne'.

des droits de succession ») et *Iibis* (« Taxe annuelle sur les organismes de placement collectif et sur les entreprises d'assurances ») du Code des droits de succession (article 18/2 en projet), des dispositions du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe ne visant pas les droits visés à l'article 3, alinéa 1<sup>er</sup>, 6° à 8°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions' (article 18/3 en projet) et du Code des droits et taxes divers, étant attendu qu'un régime spécial est prévu pour l'application des titres II (« Taxes sur les comptes-titres ») et XI (« Taxe annuelle sur les établissements de crédit ») du livre II (« Taxes diverses ») (article 18/4 en projet).

L'article 18/5, alinéa 1<sup>er</sup>, en projet étend l'application de l'article 18/1 en projet aux dispositions légales particulières concernant les impôts sur les revenus qui ne sont pas inscrites dans le CIR 92, et aux arrêtés pris en exécution de ce code ou desdites dispositions légales particulières; l'article 18/5, alinéa 2, en projet fait de même pour l'application des articles 18/2 à 18/4 en projet en ce qui concerne toutes les dispositions légales particulières relatives aux droits et taxes visés dans ces codes qui n'y figurent pas, ainsi que pour toutes les dispositions des arrêtés d'exécution de ces codes ou dispositions légales particulières.

L'article 18/6, § 1<sup>er</sup>, en projet habilite le Roi à raccourcir ou à prolonger, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, la période transitoire précitée pour certains ou pour tous les régimes fiscaux précités jusqu'à l'élaboration d'un régime définitif pour tout ou partie des dispositions fiscales. L'article 18/6, § 2, en projet habilite par ailleurs le Roi à modifier chacun des codes, dispositions légales particulières ou arrêtés d'exécution précités pendant la période qui s'étend entre la dissolution de la Chambre des représentants, ou le dernier jour de la session avant les élections, et la séance de la Chambre postélectorale, afin de prendre des mesures nécessaires dans le cadre d'un Brexit sans accord de retrait.

L'article 18/7 en projet subordonne l'application des dispositions en projet à la condition que le Royaume-Uni prévoie la réciprocité pour les dispositions pertinentes inscrites dans les codes, dispositions légales particulières et arrêtés d'exécution précités.

### COMPÉTENCE

4.1. L'autorité fédérale n'est autorisée à prévoir que le Royaume-Uni doit être assimilé à un État membre de l'Union européenne jusqu'au 31 décembre 2019 que pour les impôts qui relèvent de sa compétence. Bien que la justification de l'amendement soumis pour avis n'apporte aucune précision à ce sujet, il semble que telle soit l'intention des auteurs. Les codes, ou parties de ceux-ci, les dispositions légales particulières relatives aux impôts visées dans ces codes, et les dispositions de leurs arrêtés d'exécution qui font l'objet des articles 18/1 à 18/5 en projet portent effectivement en principe, et sous réserve des observations formulées ci-après, sur des matières relevant de la compétence de l'autorité fédérale.

4.2. Les articles 18/1 et 18/5, § 1<sup>er</sup>, en projet renvoient en termes généraux au CIR 92 et aux « dispositions légales particulières applicables concernant les impôts sur les revenus, non reprises dans le Code des impôts sur les revenus 1992 ». Or, les impôts sur les revenus ne sont pas une matière purement fédérale, mais relèvent aussi en partie de la compétence des régions. Par conséquent, l'assimilation prévue par ces dispositions n'est compatible avec les règles répartitrices de compétences que pour autant qu'elle concerne exclusivement l'application de dispositions relevant de la compétence de l'autorité fédérale.

4.3. Il revient aux régions d'apprécier si, dans les matières fiscales qui relèvent de leur compétence, en ce compris les aspects régionaux de l'impôt des personnes physiques, elles prévoient un régime similaire<sup>3</sup>. Le délégué a fait comprendre que cela correspond à l'économie de l'amendement soumis pour avis :

« De federale regering is van oordeel dat het niet tot de bevoegdheid van het federale overheid behoort om het toepassingsgebied van de bepalingen inzake de gewestelijke belastingverminderingen en gewestelijke belastingkredieten in de personenbelasting te wijzigen. Het is aan de gewesten om een initiatief ter zake te nemen ».

Si les régions décident de prévoir un régime similaire, il paraît toutefois conseillé d'organiser une concertation afin d'harmoniser ces réglementations et – si telle est l'intention – de veiller à ce que l'assimilation du Royaume-Uni à un État membre de l'Union européenne s'applique à toutes les matières fiscales relevant de la compétence de l'autorité fédérale et des régions.

5. Les dispositions en projet impliquent que, pour l'application de l'article 338 du CIR 1992 également, le Royaume-Uni est considéré comme un État membre de l'Union européenne par l'autorité fédérale, et qu'en application de cette disposition, elle peut continuer à échanger des renseignements concernant les impôts sur les revenus avec le Royaume-Uni.

L'échange de renseignements concernant les impôts sur les revenus avec les États membres de l'Union européenne est toutefois aussi réglé dans l'accord de coopération du 27 mars 2017 'entre l'État fédéral, la Région flamande, la Région wallonne, la Région de Bruxelles-Capitale, la Communauté flamande, la Communauté française et la Communauté germanophone, dans le cadre de la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE et dans le cadre des traités mixtes bilatéraux et multilatéraux entre le Royaume de Belgique et un autre État ou d'autres États qui prévoient la coopération administrative dans le domaine fiscal'.

---

<sup>3</sup> Le Conseil d'État a été saisi d'une demande d'avis sur un avant-projet de décret de la Région wallonne 'relatif aux mesures temporaires suite au retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne sans accord' (demande d'avis 65.610/4), qui prévoit une assimilation similaire pour les titres exceptés du Code des droits de succession (article 1<sup>er</sup>), le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe en ce qui concerne les droits visés à l'article 3, alinéa 1<sup>er</sup>, 6° à 8°, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 (article 2) et l'article 105 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus (article 3), mais pas pour les aspects de l'impôt des personnes physiques qui relèvent de la compétence de cette région.

Or, les articles 18/1 et 18/5, § 1<sup>er</sup>, en projet ne peuvent pas avoir pour effet que le Royaume-Uni soit assimilé à un État membre de l'Union européenne également pour l'application de cet accord de coopération et que les régions soient obligées de collaborer aux échanges de renseignements avec le Royaume-Uni. En effet, ce procédé reviendrait à modifier l'accord de coopération, ce qui ne peut se faire par le biais d'une loi ordinaire.

L'échange de renseignements avec le Royaume-Uni sur la base de l'article 338 du CIR 92 doit dès lors être limité aux renseignements dont dispose l'autorité fédérale.

6.1. L'assimilation du Royaume-Uni à un État membre de l'Union européenne pour l'application du CIR 92 vaut aussi pour l'impôt des non-résidents (ci-après : INR).

6.2. Bien que l'INR soit resté une compétence fédérale exclusive même après la Sixième réforme de l'État de 2014 <sup>4</sup>, un dispositif a été prévu permettant au législateur fédéral de respecter ses obligations européennes et les dispositions de non-discrimination des conventions préventives de la double imposition. En effet, il ressort de la jurisprudence de la Cour de justice que, dans certaines circonstances, les non-résidents doivent être assimilés à des habitants du Royaume <sup>5</sup>. Si c'est, en principe, à l'État de résidence qu'il incombe d'accorder à un contribuable les avantages fiscaux liés à sa situation personnelle et familiale, cette obligation pèse sous certaines conditions sur l'État membre d'emploi. Selon la Cour de justice, tel est le cas « lorsque le contribuable tire la totalité ou la quasi-totalité de ses ressources imposables d'une activité exercée dans [l'État membre d'emploi] et qu'il ne perçoit pas de revenu significatif dans son État de résidence, de sorte que celui-ci n'est pas en mesure de lui accorder les avantages résultant de la prise en compte de sa situation personnelle et familiale » <sup>6</sup>.

6.3. Le législateur fédéral est par conséquent tenu d'éviter, dans le cadre de l'INR, tous les cas de discrimination entre résidents et non-résidents qui sont contraires au droit de l'Union européenne et à l'Espace économique européen (ci-après : EEE), et, si nécessaire, d'appliquer également à l'INR les règles d'imposition régionales en matière d'impôt des personnes physiques.

À la lumière de ce qui précède, la Belgique gère une distinction entre les trois catégories suivantes :

- 1° les non-résidents qui obtiennent 75% de leurs revenus professionnels en Belgique et qui résident dans un État membre de l'EEE. Pour cette catégorie de non-résidents, l'impôt est calculé selon les principes de l'impôt des personnes physiques, avec application de toutes les règles d'imposition régionales. Le régime d'imposition de cette catégorie de non-résidents est réglé à l'article 244 du CIR 92 ;

<sup>4</sup> Article 54/2 de la loi spéciale du 16 janvier 1989, inséré par l'article 60 de la loi spéciale du 6 janvier 2014 'portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences'.

<sup>5</sup> Voir e.a. C.J.U.E., 14 février 1995, C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt et Schumacker* ; C.J.U.E., 13 décembre 2013, C-303/12, *Imfeld et Garcet*.

<sup>6</sup> C.J.U.E., 13 décembre 2013, C-303/12, *Imfeld et Garcet*, considérant 44.

2° les non-résidents qui ne résident pas dans un autre État membre de l'EEE et qui perçoivent également au moins 75% de leurs revenus professionnels en Belgique. Ces non-résidents ressortissent en principe à toutes les règles fédérales, mais ne bénéficient pas des avantages fiscaux régionaux. Il n'est pas appliqué de centimes additionnels régionaux ni d'impôt réduit. Le régime d'imposition de cette catégorie de non-résidents est réglé à l'article 243/1 du CIR 92 ;

3° les non-résidents « ordinaires » qui n'entrent pas dans les catégories précédentes. Le régime d'imposition de cette catégorie de non-résidents est réglé à l'article 243 du CIR 92. Cet article cite un certain nombre de règles fédérales qui ne leur sont pas applicables. En outre, les avantages fiscaux qui relèvent de la compétence exclusive des régions depuis l'exercice d'imposition 2015 ne sont plus accordés à ces non-résidents.

6.4. En raison de l'assimilation du Royaume-Uni aux États membres de l'Union européenne, le dispositif en projet implique que la situation des résidents du Royaume-Uni qui perçoivent au moins 75% de leurs revenus professionnels en Belgique continue à être réglée par l'article 244 du CIR 92 et non par son article 243/1, ce qui serait le cas autrement. Il en résulte que pour le calcul de l'INR les règles d'imposition régionales s'appliquent aux non-résidents qui ne résident pas dans l'EEE.

L'article 54/2, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 dispose toutefois :

« Le régime fiscal des non-résidents est appliqué de manière à tenir compte des dispositions fiscales régionales, c'est-à-dire les centimes additionnels, les diminutions, réductions et augmentations d'impôts et les crédits d'impôt visés à l'article 5/1, § 1<sup>er</sup>, afin de respecter le principe de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux dans le cadre de l'Union européenne et de l'Espace économique européen, ainsi que les dispositions de non-discrimination des conventions préventives de la double imposition ».

Dans l'avis 53.901/AG du 27 août 2013, le Conseil d'État, section de législation, a formulé les observations suivantes à propos d'une version antérieure de cette disposition :

« (...) Le commentaire de l'article 60 de la proposition [de loi spéciale devenue cette disposition] précise expressément que, pour l'application du régime fiscal des non-résidents, il est tenu compte des règles d'imposition régionales, mais seulement pour 'les non-résidents qui peuvent invoquer les libertés du traité-UE [...] ou les dispositions de non-discrimination des conventions préventives de la double imposition'<sup>7</sup>. Le contexte dans lequel l'obligation visée dans le nouvel article 54/2, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, sera appliquée doit être déterminé de manière suffisamment précise.

Il est recommandé par conséquent d'écrire 'afin de respecter le principe de la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux dans le cadre de l'Union européenne' et de supprimer la référence à l'article 1<sup>ter</sup> »<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Note 20 de l'avis cité : *Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, n° 53-2974/001, p. 70.

<sup>8</sup> Avis C.E. 53.901/AG du 27 août 2013 sur une proposition devenue la loi spéciale du 6 janvier 2014 précitée, observation 1 à propos de l'article 60, *Doc. parl.*, Chambre, 2012-13, n° 53-2974/002.

Un amendement<sup>9</sup> visant à donner suite à cette observation en renvoyant expressément aux libertés consacrées dans le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et dans l'Accord sur l'Espace économique européen a été adopté.

Il résulte de ce qui précède que l'application des règles d'imposition régionales pour le calcul de l'INR, qui constitue une exception à la compétence fédérale concernant cet impôt, est limitée aux cas qui le requièrent pour se conformer aux obligations européennes.

Dans la mesure où elle conduirait, lors du calcul de l'INR, à l'application des règles d'imposition régionales aux non-résidents qui ne résident pas dans l'EEE, l'assimilation du Royaume-Uni à un État membre de l'Union européenne ne paraît pas compatible avec l'article 54/2 de la loi spéciale du 16 janvier 1989. Par conséquent, il faut prévoir au moins pour ce cas une exception au dispositif en projet.

### FORMALITÉS

7. Le dispositif en projet paraît avoir des effets considérables notamment sur les compétences régionales en matière de fiscalité. Interrogé sur le point de savoir si, eu égard à ce qui précède, une quelconque concertation a eu lieu avec les entités fédérées, le délégué a répondu comme suit :

« Er is kennis genomen van een gelijkaardig initiatief door het Vlaamse gewest voor de relevante fiscale bepalingen in de Vlaamse Codex Fiscaliteit. »

Dans un arrêt du 28 février 2019, la Cour constitutionnelle a toutefois considéré ce qui suit :

« B.13. Même dans les matières dans lesquelles le législateur spécial n'a pas imposé la mise en œuvre d'une forme de concertation ou de coopération entre les différentes autorités, le respect de la loyauté fédérale peut exiger qu'une concertation ait lieu lorsque les compétences respectives de ces autorités sont imbriquées l'une dans l'autre et que les mesures adoptées par elles, chacune dans ses propres compétences, peuvent avoir un effet sur les politiques menées par les autres »<sup>10</sup>.

Compte tenu de ce qui précède, il ne paraît pas suffisant de prendre connaissance de l'initiative qu'une entité fédérée a prise en cette matière, mais il semble qu'il faille se concerter avec toutes les entités fédérées concernant l'impact du dispositif en projet sur leurs compétences.

---

<sup>9</sup> Amendement n° 24 de Mme Vienne et consorts, *Doc. Parl.*, Chambre, 2012-13, n° 53-2974/005, p. 8.

<sup>10</sup> C.C., 28 février 2019, n° 36/2019, B.13.

## EXAMEN DE L'AMENDEMENT

### A. Introduction

8. L'amendement revient essentiellement à créer une fiction juridique pour résoudre un problème qui se présentera à partir de la date du retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne non seulement en Belgique mais aussi dans les autres États membres de l'Union européenne et au Royaume-Uni. Les dispositions en projet diffèrent toutefois fondamentalement des autres dispositions du projet de loi, en ce qu'elles ne concernent pas des situations décrites de manière plutôt spécifique (telles que l'Interconnector (UK) Limited – article 7 du projet de loi) ou un cadre européen harmonisé existant (tel que le droit de séjour et la coordination des systèmes de sécurité sociale – articles 2 à 6 et 9 à 13 du projet de loi), mais portent sur quatre codes fiscaux, toutes les dispositions légales spécifiques relatives aux impôts sur le revenu qui ne figurent pas dans le CIR 92, ainsi que les arrêtés d'exécution de ce code et desdites dispositions légales spécifiques. En d'autres termes, il ne s'agit pas de situations spécifiques ou de réglementations qui ont été totalement harmonisées au niveau européen, mais de grands ensembles de réglementations qui sont très largement mis en œuvre au niveau national. En outre, la fiction juridique précitée se fonde sur la notion de réciprocité.

Ces circonstances, combinées avec le fait que des délégations au Roi très étendues en matière fiscale sont prévues, lesquelles constituent une matière que la Constitution réserve au législateur, amènent le Conseil d'État à formuler les observations suivantes.

### B. Compatibilité avec le droit européen

9. Conformément à l'article 50, paragraphe 3, du Traité sur l'Union européenne (ci-après : TUE), le TUE et le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE) « cessent d'être applicables [ au Royaume-Uni ] à partir de la date d'entrée en vigueur de l'accord de retrait ou, à défaut, deux ans après la notification visée au paragraphe 2, sauf si le Conseil européen, en accord avec l'État membre concerné, décide à l'unanimité de proroger ce délai ».

Si l'assimilation du Royaume-Uni à un État membre de l'Union européenne pour l'application de la réglementation fiscale à laquelle l'amendement fait référence paraît être une solution élégante et simple pour résoudre les problèmes pratiques qui se présenteraient à tout le moins à bref délai à la suite du retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne sans accord de retrait, il reste que l'amendement se heurte au droit de l'Union sur deux points.

9.1. Même si la réglementation fiscale concernée relève très largement de la compétence exclusive des États membres, nombre de mesures prises dans ce cadre sont étroitement liées à la politique commerciale extérieure (« politique commerciale commune ») pour laquelle l'Union européenne est exclusivement compétente conformément aux articles 3, paragraphe 1, e), et 207 du TFUE, et en particulier au commerce de services (financiers).

Ainsi se pose notamment la question de savoir dans quelle mesure la Belgique peut d'initiative étendre dans sa réglementation fiscale des notions harmonisées issues notamment de la directive Fusions<sup>11</sup> et de la directive mère-filiale<sup>12</sup> en y insérant des entreprises ou des transactions qui se rapportent à un pays qui n'est plus un État membre de l'Union européenne. Sur ce point, le délégué a répondu ce qui suit :

« De Europese richtlijnen zoals de moeder-dochterrichtlijn of de fusierichtlijn stellen dat de bepalingen van toepassing zijn voor verrichtingen tussen Lidstaten (in de zin van het EU-recht). Dit neemt niet weg dat Lidstaten zelf deze bepalingen mogen uitbreiden naar derde landen. Zo heeft België de bepalingen inzake roerende voorheffing van de moeder-dochterrichtlijn uitgebreid naar alle landen waarmee een dubbelbelastingverdrag werd afgesloten, op voorwaarde dat het verdrag of enig ander verdrag voorziet in uitwisseling van inlichtingen om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten (artikel 106 paragraaf 5, KB/WIB92) ».

Même, si lors de l'extension du champ d'application des notions harmonisées, leur signification est préservée, cette extension peut avoir des effets pour le commerce des services y afférent avec le Royaume-Uni, ce qui risque de mettre en péril l'exercice de la compétence exclusive de l'Union européenne, *a fortiori* lorsque chacun des 27 autres États membres applique des lignes politiques différentes en matière de traitement fiscal du Royaume-Uni. L'argumentation du délégué que « [v]olgens het fiscale soevereiniteitsprincipe (...) er geen toestemming van de Europese Unie [moet] verkregen worden voor aanpassingen aan de nationale fiscale wetgeving bij afwezigheid van unanimité op Europees niveau » n'est dès lors pas convaincante.

9.2. Tous les États membres, au même titre que l'Union européenne elle-même, sont membres de l'Organisation mondiale du commerce et sont par conséquent aussi liés par l'*Accord général sur le commerce des services* (AGCS), dont l'article II (*Traitement de la nation la plus favorisée*) prévoit que « [e]n ce qui concerne toutes les mesures couvertes par le présent accord, chaque Membre accordera immédiatement et sans condition aux services et fournisseurs de services de tout autre Membre un traitement non moins favorable que celui qu'il accorde aux services similaires et fournisseurs de services similaires de tout autre pays ». L'octroi unilatéral par la Belgique d'un statut fiscal avantageux au Royaume-Uni – même si cet octroi se fonde sur la réciprocité – a pour effet de permettre en principe à tout pays tiers autre que le Royaume-Uni de bénéficier du même avantage.

Sur ce point, le délégué a répondu ce qui suit :

« Voorliggend ontwerp regelt enkel de (tijdelijke) werking van bestaande nationale fiscale regelgeving op de situaties en transacties in relatie tot een, per hypothese, voormalige EU-lidstaat. Het betreft fiscale regelgeving die tot de bevoegdheid van de lidstaten behoort. Hiermee wordt geen afbreuk gedaan aan de exclusieve bevoegdheid van de Unie inzake het extern handelsbeleid noch interfereert dit met verplichtingen die voortvloeien uit de GATS. De situatie waarbij tijdelijk een fiscale regeling van toepassing

<sup>11</sup> Directive 2009/133/CE du Conseil du 19 octobre 2009 'concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une SE ou d'une SCE d'un État membre à un autre'.

<sup>12</sup> Directive 2011/96/UE du Conseil du 30 novembre 2011 'concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents'.

wordt verklaard op een voormalige lidstaat verschilt overigens niet van de mogelijkheid om via bilaterale dubbelbelastingverdragen een fiscaal gunstig regime aan een verdragspartner (niet EU-lidstaat) toe te kennen. Ook nu reeds kennen nationale fiscale bepalingen niet zelden een voordelige behandeling toe aan enkele derdelanden, namelijk aan de EER-lidstaten ».

Cette réponse n'est pas convaincante. L'article XIV (*Exceptions générales*) de l'AGCS prévoit une série d'exceptions, notamment en ce qui concerne l'article II précité, « à condition que la différence de traitement découle d'un accord visant à éviter la double imposition ou de dispositions visant à éviter la double imposition figurant dans tout autre accord ou arrangement international par lequel le Membre est lié »<sup>13</sup>. En d'autres termes, l'exception est subordonnée à l'existence d'accords en la matière inscrits dans une convention préventive de la double imposition, ce qui n'est pas le cas du traitement fiscal avantageux en projet. Il n'est dès lors pas pertinent de faire référence à des conventions bilatérales préventives de la double imposition. De même, la référence à l'EEE est dénuée de pertinence, dès lors qu'il s'agit en l'occurrence d'une application de l'article V (*Intégration économique*) qui se fonde à nouveau sur des accords libéralisant le commerce des services entre plusieurs pays, comme c'est le cas pour l'Union européenne et l'EEE. Dans l'hypothèse d'un retrait sans accord de retrait, le Royaume-Uni ne se trouvera pas encore dans une telle situation.

9.3. En conclusion, l'assimilation du Royaume-Uni comme pays tiers à un État membre de l'Union européenne peut avoir des effets pour la politique commerciale extérieure de l'Union européenne et pour les obligations non seulement de la Belgique mais aussi de l'Union européenne, en vertu de l'AGCS. Compte tenu notamment du principe de coopération loyale visé à l'article 4, paragraphe 3, du TUE, il est donc fortement recommandé de consulter la Commission européenne et d'obtenir de bonne foi son approbation, et en tout cas de ne pas adopter de mesures nationales allant à l'encontre d'objections, de réserves ou de conditions que la Commission européenne pourrait formuler<sup>14</sup>.

### C. Principe d'égalité

10.1. Les mesures qui découlent de l'assimilation du Royaume-Uni à un État membre de l'Union européenne pour l'application de la réglementation fiscale à laquelle se réfère l'amendement doivent pouvoir être justifiées au regard du principe constitutionnel d'égalité. La justification de l'amendement précise ce qui suit :

« Pour que les contribuables ne subissent pas les conséquences immédiates de l'échec des négociations d'un accord, une période transitoire sera instaurée permettant de considérer le Royaume-Uni comme faisant toujours partie de l'Union européenne aux fins de l'application des dispositions fiscales.

<sup>13</sup> Voir à ce sujet également <https://www.ucalgary.ca/biztechlaw/node/273>.

<sup>14</sup> Comparez avec C.J.U.E., 5 mai 1981, C-804/79, *Commission c. Royaume-Uni*, point 31.

Cette période transitoire permettra ainsi d'atténuer les conséquences d'un 'Brexit dur' et de laisser également du temps au gouvernement afin d'apporter une solution durable et définitive à chaque disposition fiscale, ce qui nécessitera un examen approfondi. Un tel examen n'est en effet pas possible compte tenu du court laps de temps en l'absence d'accord ».

À cet égard, le délégué a encore fourni l'explication suivante :

« De Brexit vormt een voldoende verantwoording voor de invoering van bijzondere overgangsmaatregelen. Het VK heeft immers decennialang deel uitgemaakt van de Europese Unie en kan om deze reden niet zo maar gelijk worden gesteld met een derde land. De harde Brexit maakt daar van vandaag op morgen een einde aan. Deze nieuwe realiteit vereist dan ook uitzonderlijke overgangsmaatregelen. (...) Daarbij geldt deze maatregel slechts als een overgangsmaatregel, waarbij de gelegenheid wordt gegeven om specifieke maatregelen uit te werken die meteen de temporele gevolgen van dit ontwerp van amendement temperen. (...) Gezien de verscheidenheid aan fiscale bepalingen, maakt dit amendement het derhalve mogelijk om de gepaste maatregelen [te] nemen die nodig zouden zijn voor elke belastingmaterie. Zoals in de memorie van toelichting wordt aangegeven beoogt de ontworpen bepaling in de eerste plaats de bescherming van de belastingplichtigen die mogelijk onmiddellijke nadelige gevolgen op fiscaal vlak zouden kunnen ondervinden indien er geen akkoord wordt bereikt met het VK ».

10.2. Il ne fait aucun doute que la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne sans accord de retrait aura des effets disruptifs pour les citoyens et les contribuables. Le législateur dispose d'un large pouvoir d'appréciation en matière fiscale<sup>15</sup> qu'il peut utiliser pour éviter ces effets disruptifs en matière fiscale. Lorsque le législateur fiscal élabore à cette fin des mesures telles que l'assimilation en projet, il doit pouvoir en outre faire usage de catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation<sup>16</sup>.

Il n'empêche que le dispositif en projet requiert à double titre une justification plus précise et plus convaincante au regard du principe d'égalité.

D'une part, l'assimilation du Royaume-Uni à un État membre de l'Union européenne pour l'application de la réglementation fiscale à laquelle l'amendement fait référence, instaure une différence de traitement entre les contribuables qui ont un lien avec le Royaume-Uni et les contribuables qui ont un lien avec un autre pays tiers pour lequel cette assimilation ne vaut pas.

D'autre part, les contribuables qui ont un lien avec le Royaume-Uni sont, du fait de l'assimilation à un État membre de l'Union européenne, traités de la même manière pour chacun des différents impôts auxquels se réfère l'amendement, même si l'impact de la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne sans accord de retrait peut être très différent selon l'impôt concerné.

<sup>15</sup> Voir notamment C.C., 5 février 2009, n° 16/2009, B.7 ; C.C., 30 juin 2011, n° 117/2011, B.7 ; C.C., 12 juin 2014, n° 91/2014, B.6.2.

<sup>16</sup> Voir notamment C.C., 15 octobre 2002, n° 146/2002, B.6 ; C.C., 18 février 2010, n° 15/2010, B.2 ; C.C., 19 juin 2013, n° 93/2013, B.5.

Il s'ensuit que les auteurs de l'amendement devront prévoir une justification adéquate tant pour la différence par rapport à d'autres pays tiers qu'en ce qui concerne l'assimilation pour chacun des impôts concernés distinctement.

#### D. La réciprocité

11.1. Conformément à l'article 18/7 en projet, les articles 18/1 à 18/5 en projet (qui concrétisent l'assimilation évoquée ci-dessus à un État membre de l'Union européenne pour les différents codes, dispositions légales particulières et arrêtés d'exécution) « sont seulement applicables [à] condition que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord [ait] prévu [la] réciprocité pour les dispositions pertinentes incluses dans les codes, dispositions légales particulières et arrêtés d'exécution visés par ces articles ».

À cet égard, la justification de l'amendement expose ce qui suit :

« Lorsqu'une disposition fiscale fédérale octroie un avantage direct aux ressortissants ou sociétés du Royaume-Uni, l'objectif des présentes dispositions transitoires ne vise à maintenir cet avantage que dans la mesure où le Royaume-Uni octroie [la] réciprocité vis-à-vis des ressortissants ou sociétés belges. Il est rappelé qu'en vertu de la hiérarchie des normes, toute convention préventive de la double-imposition prédomine.

Dans le cas où le Royaume-Uni ne prévoirait pas de régime de réciprocité pour ces dispositions fiscales spécifiques, les dispositions fiscales ne pourront alors pas bénéficier de la fiction fiscale prévue dans la présente loi ».

Le délégué a en outre apporté les précisions suivantes :

« De regering gaat ervan uit dat het Verenigd Koninkrijk in de overgangperiode haar huidige fiscale wetgeving niet plots zal wijzigen en dat de loyale wederkerigheid die in de bestaande wetgevingen is voorzien, behouden blijft. Artikel 18/7 dient te worden beschouwd als een vangnetbepaling voor het geval het Verenigd Koninkrijk haar fiscale wetgeving zou wijzigen waarbij een onevenwicht zou ontstaan tussen de bepalingen van België en die van het Verenigd Koninkrijk. Er zal een beoordeling geval per geval plaatsvinden waarbij de wederkerigheid van de fiscale bepaling in het licht van alle omstandigheden wordt getoetst ».

11.2. Nonobstant cette explication, la portée de ce terme « réciprocité » n'est cependant pas claire.

Premièrement, il n'apparaît pas clairement si la condition de réciprocité doit s'apprécier dans le cadre de l'application individuelle des règles fiscales concernées ou à un niveau plus général.

Deuxièmement, la portée matérielle de cette condition de réciprocité soulève de nombreuses questions.

- Suffit-il de maintenir la situation existante dans la réglementation fiscale au Royaume-Uni et en Belgique et la condition s'analyse, en d'autres termes, comme un maintien du *status quo*? Ou s'agit-il d'une condition absolue qui suppose que les réglementations fiscales concernés au Royaume-Uni et en Belgique doivent être identiques sur le fond?
- Est-il suffisant que le Royaume-Uni continue à traiter des situations belges, pour un régime fiscal donné, de la même manière qu'avant la sortie? Ou est-il requis qu'après la sortie, des situations belges soient traitées de la même manière que pour ses propres ressortissants du Royaume-Uni?
- Comment la réciprocité peut-elle s'apprécier si, par exemple, une déduction fiscale déterminée n'existe pas au Royaume-Uni? Dans un certain nombre de cas, l'Union européenne laisse aux États membres une marge pour choisir entre différentes possibilités pour structurer un impôt et le Royaume-Uni a choisi une autre option que la Belgique (qui en soi implique toujours une mise en œuvre correcte de la réglementation européenne en question)<sup>17</sup>. Suffit-il dans ce cas que le résultat (économique) soit le même? Plus ou moins le même?

Par ailleurs, reste à savoir si, comme le soutient le délégué, le Royaume-Uni ne va pas subitement modifier sa législation fiscale actuelle durant la période transitoire. Les déclarations selon lesquelles on entend éviter qu'« een *onevenwicht* zou ontstaan tussen de bepalingen van België en die van het Verenigd Koninkrijk » et « een *beoordeling geval per geval* [zal] plaatsvinden waarbij de wederkerigheid van de fiscale bepaling *in het licht van alle omstandigheden* wordt getoetst » (italiques ajoutées) illustrent justement l'imprécision et l'insécurité juridique qui semblent être inhérentes à la disposition en projet.

À cet égard, il convient de relever que la notion de réciprocité utilisée ici est d'une tout autre nature que la condition, prévue à l'article 14 du projet de loi<sup>18</sup>, que « la continuité dans l'application des règlements de coordination des systèmes de sécurité sociale soit parfaitement réciproque par rapport à l'application qui en sera faite par le Royaume-Uni ». Il s'agit là de continuer à appliquer une réglementation européenne globale, inscrite dans différents règlements d'effet direct, afin que des ressortissants belges au Royaume-Uni aient toujours droit à certaines indemnités qu'ils perçoivent actuellement selon le droit de l'UE, tout comme les ressortissants du Royaume-Uni en Belgique continueront à percevoir ces indemnités dans ces mêmes situations. En l'occurrence, il s'agit par contre de grands ensembles de réglementations qui sont très largement mis en œuvre au niveau national, la question de savoir si l'on a un lien avec un État membre de l'Union européenne ou avec un pays tiers ne constituant souvent qu'un

<sup>17</sup> Tel est par exemple le cas pour la transposition de la directive mère-fille, dont l'article 4, paragraphe 1, offre le choix entre un régime d'exonération et un régime d'imputation ou de crédit. Aux articles 202 à 205 du CIR 92, la Belgique a opté pour le premier régime, tandis que le Royaume-Uni a opté pour le second. Ces différents régimes peuvent donner lieu à des résultats différents en ce qui concerne l'impôt dû.

<sup>18</sup> *Doc. parl.*, Chambre, 2018-19, n° 54-3554/001, p. 60.

élément d'une appréciation plus large (par exemple la façon dont une déduction déterminée peut être prise en compte dans le calcul de l'impôt total des personnes physiques).

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

« Deze maatregel bouwt slechts een soort van zekerheidsmaatregel in, waardoor wordt verzekerd dat België in de overgangsperiode niet verder gaat dan nodig is met het oog op de voormelde doelstelling. Het is inherent aan bepalingen die wederkerigheid vereisen, dat de toepassing ervan ook afhangt van de bepalingen van een buitenlandse regelgever. Het Wetboek van de inkomstenbelastingen bevat reeds bepalingen die slechts van toepassing zijn in geval van wederkerigheid. Hierbij wordt verwezen naar de artikelen 4 en 231, §§ 1 en 8, WIB 92 ».

Les exemples cités par le délégué ne peuvent pas être comparés à la condition de réciprocité en projet. L'article 4 du CIR 92 traite du non-assujettissement à l'impôt des personnes physiques de certaines catégories, comme les diplomates. Cette disposition ne requiert en aucune façon une comparaison du contenu au fond des règles fiscales applicables, mais concerne uniquement la question de savoir s'il existe à l'étranger un assujettissement à l'impôt des personnes physiques des personnes concernées. De même, l'article 231 du CIR 92 concerne exclusivement une exonération de certains revenus, rémunérations et bénéfices sous condition de réciprocité et n'appelle pas de comparaison sur le fond des règles fiscales applicables.

De surcroît, ainsi qu'il a été exposé aux observations 4.1 à 6.4, certains éléments ne relèvent pas de la compétence de l'autorité fédérale, mais de celle des régions, de sorte qu'il s'avère encore plus compliqué de garantir une parfaite réciprocité.

11.3. À la question de savoir quelle instance va apprécier si la condition de réciprocité est remplie, le délégué a répondu comme suit :

« Er zal een opvolging plaatsvinden door de administratie en de regering van de wijzigingen in de fiscale wetgeving van het Verenigd Koninkrijk ».

Si la condition de réciprocité n'est pas concrétisée plus avant à la lumière de l'observation formulée au 11.2, il serait inadmissible de confier pareil pouvoir d'appréciation à l'administration. Ce n'est que si le législateur ou éventuellement le Roi par le biais d'arrêtés à confirmer (voir à ce sujet l'observation 14) concrétise suffisamment la condition de réciprocité que le pouvoir exécutif pourra se charger de l'application individuelle et du suivi.

11.4. En conclusion, la condition de réciprocité actuellement en projet manque fondamentalement de clarté et est donc source d'insécurité juridique. En outre, il convient de souligner que le principe de légalité en matière fiscale implique que les éléments essentiels de l'impôt fixés dans la loi doit être formulée en des termes suffisamment clairs et précis, afin de permettre aux contribuables d'évaluer l'ampleur de leurs obligations fiscales.

L'article 18/7 en projet sera dès lors fondamentalement revu et précisé compte tenu de ce qui précède.

### E. Effets de l'assimilation pour d'autres États membres de l'Union européenne et pour des pays tiers

12. Il a été demandé au délégué si l'assimilation d'une situation au Royaume-Uni à une situation d'un État membre de l'Union européenne pourrait aussi avoir des effets juridiques sur des relations impliquant d'autres États membres de l'Union européenne ou des pays tiers.

Le délégué a répondu comme suit :

« Voorliggend ontwerp betreft intern recht. In tripartite situaties (waaronder België) worden bijgevolg enkel de fiscale gevolgen in België afgedekt.

Er is geen interferentie met de werking van de door België gesloten dubbelbelastingverdragen (noch met de MLI). De dubbelbelastingverdragen hebben een relatieve werking en verdelen enkel de heffingsbevoegdheid. De invulling van die heffingsbevoegdheid, namelijk het al dan niet heffen van een belasting is een zaak van het intern recht van de verdragsluitende staten ».

Le Conseil d'État prend acte de l'intention des auteurs de l'amendement mais attire en même temps leur attention sur le fait que l'application du régime en projet n'exclut pas qu'il puisse y avoir des répercussions sur des instruments bilatéraux ou multilatéraux existants. L'assimilation en projet ne change donc rien au fait qu'il est souhaitable qu'une réglementation plus globale soit prévue au niveau de l'Union européenne.

### F. Champ d'application territorial de l'assimilation

13. Comme l'inspection des Finances le fait observer à juste titre, la qualité de membre du Royaume-Uni avait également des conséquences pour Gibraltar (voir la déclaration 55 annexée du TFUE) ainsi que pour certains territoires britanniques d'outre-mer (voir l'article 355, paragraphe 2, et l'annexe II du TFUE). En outre, des régimes particuliers s'appliquent pour les îles Anglo-Normandes et l'île de Man (article 355, paragraphe 5, c), du TFUE). Il incombe aux auteurs de l'amendement d'en tenir compte dans le cadre de l'élaboration de la réglementation à l'examen et, le cas échéant, de délimiter spécifiquement le champ d'application territorial.

### G. Délégations conférées au Roi et confirmation

14. L'article 18/6, § 1<sup>er</sup>, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, en projet, dispose que le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, raccourcir ou prolonger la période d'assimilation visée aux articles 18/1 à 18/5 en projet. L'article 18/6, § 2, en projet a pour objet de déléguer au Roi certains pouvoirs spéciaux pour la période « qui, selon le cas, commence soit le jour de la dissolution de la Chambre des Représentants, soit le dernier jour de la session de la Chambre, et prend fin le jour de la séance de cette Chambre ».

Tant pour l'éventuelle modification par le Roi des effets dans le temps de l'assimilation (qui concerne une matière que la Constitution réserve au législateur) que dans le cadre de l'exercice des pouvoirs spéciaux qui lui sont conférés, il est prévu un délai de confirmation de 24 mois suivant la publication au Moniteur belge des arrêtés royaux en question (article 18/6, § 1<sup>er</sup>, alinéa 3, et § 2, alinéa 2). Les mesures prises par le Roi dans des matières que la Constitution a réservées expressément au législateur doivent être examinées par le pouvoir législatif dans un délai relativement court, fixé dans la loi d'habilitation <sup>19</sup>. En l'occurrence, il est indiqué de ramener le délai de 24 mois à un délai qui peut effectivement être considéré comme un délai relativement court, par exemple 12 mois <sup>20</sup>.

#### H. Référence à des dispositions légales spécifiques en matière d'impôts sur les revenus

15. Le texte néerlandais des articles 18/5, alinéas 1<sup>er</sup> et 2, et 18/6, § 2, alinéa 1<sup>er</sup>, troisième tiret, en projet, fait chaque fois mention de « bijzondere wetsbepalingen ». Le texte français des deux premières dispositions en projet fait mention de « dispositions légales particulières » et le texte français de la dernière disposition en projet, de « dispositions de loi spéciales ». Afin d'éviter toute confusion avec des lois adoptées à la majorité spéciale, mieux vaut écrire systématiquement « dispositions légales particulières » (« specifieke wetsbepalingen »).

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

---

<sup>19</sup> Avis C.E. 56.773/1/2/3/4 du 18 novembre 2014 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 19 décembre 2014, *Doc. Parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-0672/001, pp. 204-205.

<sup>20</sup> Avis C.E. 57.455/1/2/3/4 du 5 mai 2015 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 10 août 2015, *Doc. Parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-1125/001, p. 179.