



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 65.671/3
van 22 mei 2019

avis 65.671/3
du 22 mai 2019

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging van
het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992,
teneinde inzake
inkomstenbelastingen opnieuw een
gelijk speelveld tot stand te
brengen tussen de in België
gevestigde operatoren van online
kansspelen en weddenschappen en
de operatoren uit het buitenland'
(*Parl.St.* Kamer 2018-19,
nr. 54-3339/001)

une proposition de loi 'modifiant le
Code des impôts sur les revenus
1992, visant à rétablir sur le plan
de l'impôt sur les revenus un
« Level Playing Field » entre les
opérateurs de jeux de hasard ou de
paris en ligne établis en Belgique
et ceux établis à l'étranger'
(*Doc. parl.*, Chambre, 2018-19,
n° 54-3339/001)

Op 15 maart 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van Volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, teneinde inzake inkomstenbelastingen opnieuw een gelijk speelveld tot stand te brengen tussen de in België gevestigde operatoren van online kansspelen en weddenschappen en de operatoren uit het buitenland’ (*Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3339/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 16 april 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Wilfried VAN VAERENBERGH en Koen MUYLLE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 22 mei 2019.

*

Le 15 mars 2019, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi ‘modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, visant à rétablir sur le plan de l’impôt sur les revenus un « Level Playing Field » entre les opérateurs de jeux de hasard ou de paris en ligne établis en Belgique et ceux établis à l’étranger’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2018-19, n° 54-3339/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 16 avril 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Wilfried VAN VAERENBERGH et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l’avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L’avis, dont le texte suit, a été donné le 22 mai 2019.

*

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

*

STREKKING VAN HET WETSVORSTEL

2. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe om inzake inkomstenbelastingen tot de gelijke behandeling van de verschillende *online* kansspel- of weddenschapsoperatoren te komen, ongeacht of ze in België dan wel in het buitenland zijn gevestigd.

Om dat doel te bereiken wordt artikel 228, § 2, 3°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) aangevuld, teneinde ook aan de belasting van niet-inwoners te onderwerpen, de winst “uit de uitbating in België van kansspelen of weddenschappen middels instrumenten van de informatiemaatschappij, door elke in artikel 227 bedoelde niet-inwoner die krachtens de wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers houder is van een vergunning van klasse A+, B+ of F1+ of die rechtstreeks of onrechtstreeks een overeenkomst van het type *revenu share* heeft gesloten met de houder van één van die vergunningen”.

BEVOEGDHEID

3. Krachtens de artikelen 3, eerste lid, 1°, en 4, § 1, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ (hierna: bijzondere financieringswet) zijn de gewesten bevoegd voor de belasting op de spelen en weddenschappen, namelijk om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen ervan te bepalen.

Het Grondwettelijk Hof heeft in arrest nr. 34/2018 van 22 maart 2018 als volgt de algemene draagwijdte van deze bepalingen in herinnering gebracht:

“B.8.2. De artikelen 3, 4 en 5 van de bijzondere financieringswet kennen aan de gewesten een algemene bevoegdheid toe inzake de in die artikelen bedoelde belastingen. Voor zover zij niet anders erover hebben beschikt, moeten de Grondwetgever en de bijzondere wetgever worden geacht aan de gewesten de volledige bevoegdheid toe te kennen tot het uitvaardigen van de regels met betrekking tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 1° tot 4° en 6° tot 9°, bedoelde belastingen, waaronder de belasting op de spelen en weddenschappen.

B.8.3. Uit de parlementaire voorbereiding ervan blijkt dat de bijzondere financieringswet ertoe strekt ‘uitsluitend voor een aantal belastingen die in hun oorsprong nationale belastingen zijn, de Gewesten te garanderen dat de nationale overheid in de

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

toekomst niet meer zal optreden op die domeinen waarover de Gewesten op grond van dit ontwerp de bevoegdheid krijgen. Zonder dergelijke uitdrukkelijke bepaling staat het immers aan de nationale overheid vrij om bij gewone wet, op grond van artikel 110 [thans artikel 170], §2, tweede lid, van de Grondwet, 'uitzonderingen te bepalen waarvan de noodzakelijkheid blijkt' (*Parl.St.*, Kamer, 1988-1989, nr. 635/1, pp. 7-8)."

Met de bijzondere financieringswet is de belastbare materie² inzake de belasting op de spelen en weddenschappen verankerd. Voor een wijziging ervan is een bijzonderemeerderheidswet vereist.³

Gelet op de bevoegdheidsverdeling zoals die uit de bijzondere financieringswet blijkt, komt het de (gewone) federale wetgever niet toe om de belasting op de spelen en weddenschappen te regelen. Indien het om advies voorgelegde wetsvoorstel betrekking zou hebben op de gewestelijke belasting op de spelen en weddenschappen, zou er derhalve een bevoegdheidsrechtelijk probleem zijn. Eerst dient dus te worden onderzocht of dit al of niet het geval is.

4. De belastbare materie inzake de gewestelijke belasting op de spelen en weddenschappen is "de organisatie in het openbaar of in private kring van de spelen en de weddenschappen" en de heffingsgrondslag van de belasting is "het bruto bedrag van de sommen ingezet bij spelen en weddenschappen",⁴ zijnde het bedrag van de inzetten van de spelers, verminderd met het bedrag van de winsten die werkelijk uitgekeerd zijn aan de spelers.⁵

Het voorwerp van de voorgestelde belastingregeling is daarentegen de winst als element van de inkomstenbelastingen. De bedoeling is om voor de in het buitenland gevestigde operatoren van *online* kansspelen en weddenschappen een vergelijkbare belastingregeling in te voeren als die welke in het kader van de inkomstenbelastingen reeds van kracht is voor de Belgische vennootschappen. Ook de Belgische vennootschappen zijn in eerste instantie belastingplichtigen ter zake van de gewestelijke belasting op spelen en weddenschappen (bevoegdheid van de gewesten) en naderhand ter zake van de inkomstenbelastingen wat hun nettowinst⁶ betreft (bevoegdheid van de federale overheid).

Vermits de voorgestelde regeling ertoe leidt dat buitenlandse operatoren worden belast op de winst, gaat het ook niet om een maatregel "die de belastbare materie vermindert door het aanbieden van de betrokken spelen en weddenschappen duurder en daardoor minder aantrekkelijk te maken".⁷ Er is immers geen *rechtstreeks* verband tussen de door operator te

² Het Grondwettelijk Hof omschrijft de belastbare materie als volgt: "De belastbare materie is het element dat aanleiding geeft tot de belasting, de situatie die of het feit dat leidt tot het verschuldigd zijn van de belasting. De belastbare materie onderscheidt zich van de belastbare grondslag ('de heffingsgrondslag'), die de basis is waarop de belasting wordt berekend." (GwH 22 juni 2017, nr. 83/2017, B.10).

³ GwH 19 juni 2014, nr. 93/2014, B.12.

⁴ *Parl.St.* Kamer 2000-01, nr. 50-1183/007, 157.

⁵ GwH 22 maart 2018, nr. 34/2018, B.10.

⁶ De gewestelijke belastingen bedoeld in artikel 3 van de bijzondere financieringswet zijn als beroepskosten aftrekbaar krachtens artikel 198, § 1, 5°, van het WIB 92.

⁷ GwH 22 maart 2018, nr. 34/2018, B.13.

betalen belasting en de kost van de spelen en weddenschappen die hij aanbiedt. Dat was wel het geval voor de artikelen 29 tot 34 van de programmawet van 1 juli 2016 waarbij de *online* kans- en geldspelen aan btw werden onderworpen, die dan ook door het Grondwettelijk Hof werden vernietigd.⁸

Het besluit is derhalve dat de federale wetgever ter zake bevoegd is.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

5. In de ontworpen bepaling van artikel 228, § 2, 3°, f), van het WIB 92 is sprake van “een overeenkomst van het type *revenu share*”.

In de toelichting bij het wetsvoorstel wordt daarover het volgende gesteld:

“De nieuwe maatregel zal van toepassing zijn op elkeen die een *revenue share*-overeenkomst heeft gesloten. Deze overeenkomst houdt in dat de winst of de inkomsten uit de online-exploitatie in België van kansspelen of weddenschappen integraal dan wel deels wordt verdeeld over de vergunninghouder A+, B+ of F1+ en een derde.”⁹

In de voorgestelde bepaling zelf zal nader moeten worden bepaald wat hiermee wordt bedoeld.

Artikel 5

6. In artikel 5, tweede zin, van het voorstel wordt bepaald dat elke vanaf 1 januari 2019 door een belastingplichtige “uitgevoerde wijziging qua structuur of modus operandi (...) niet aan de belastingadministratie [kan] worden tegengeworpen wanneer die wijziging in het bijzonder beoogt om de toepassing van de belasting op alle of op een deel van de in artikel 228, § 2, 3°, f), bedoelde inkomsten te voorkomen, met name als gevolg van de toepassing van de artikelen 344 en 344/1 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992”.

Op het eerste gezicht lijkt deze antimisbruikbepaling overbodig omdat ze verwijst naar de geldende antimisbruikbepalingen vervat in de artikelen 344 en 344/1 van het WIB 92. Maar mogelijk is de draagwijdte ervan toch ruimer: terwijl de artikelen 344 en 344/1 van het WIB 92 gaan over de niet-tegenstelbaarheid van een “rechtshandeling” of een “geheel van rechtshandelingen”, handelt de antimisbruikbepaling van artikel 5 van het voorstel over niet nader verduidelijkte handelingen en mogelijk zelfs ook over louter feitelijke handelingen, namelijk het wijzigen “qua structuur of modus operandi”.

⁸ GwH 22 maart 2018, nr. 34/2018, B.13 en B.15.

⁹ *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3339/001, 5.

De vraag rijst dan ook wat met die begrippen juist wordt bedoeld. Als het effectief om de verruiming gaat van de draagwijdte van de artikelen 344 en 344/1 van het WIB 92, lijkt het noodzakelijk dit te verduidelijken in de loop van de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel en zal moeten worden aangetoond dat deze bepaling beantwoordt aan de grondwettigheidscriteria die het Grondwettelijk Hof met betrekking tot artikel 344, § 1, van het WIB 92 heeft vooropgesteld in arrest nr. 141/2013 van 30 oktober 2013.¹⁰

Als het niet om een verruiming, maar louter om een bevestiging van de artikelen 344 en 344/1 van het WIB 92 gaat, wordt het voorgestelde artikel beter weggelaten.

Artikel 6

7. Luidens artikel 6 van het voorstel zou de regeling uitwerking krijgen vanaf 1 januari 2019 en luidens artikel 5, eerste zin, van het voorstel zullen de nieuwe regels van toepassing zijn op de vanaf 1 januari 2019 verkregen inkomsten.

Voor belastingplichtigen die een boekhouding voeren anders dan per kalenderjaar, valt het belastbare tijdperk samen met het boekjaar afgesloten in het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd (artikel 202 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’). Voor deze belastingplichtigen kan er dus terugwerkende kracht zijn indien hun boekjaar is afgesloten op het moment dat de nieuwe regeling wordt bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad.

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.¹¹

Een dergelijke verantwoording zal dus geboden moeten kunnen worden, zo niet dient te worden afgezien van de retroactieve uitwerking.

*

¹⁰ Zie inzonderheid de punten B.3, B.4.1 en B.17.1 tot B.21.3 van het arrest.

¹¹ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, B.22; GwH 29 januari 2014, nr. 18/2014, B.10; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 22 januari 2015, nr. 1/2015, B.4; GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.12; GwH 14 januari 2016, nr. 3/2016, B.22; GwH 3 februari 2016, nr. 16/2016, B.12.1; GwH 28 april 2016, nr. 58/2016, B.9.2; GwH 9 februari 2017, nr. 15/2017, B.9.2.

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

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis poursuit sur le plan de l'impôt sur les revenus l'égalité de traitement entre les différents opérateurs de jeux de hasard ou de paris en ligne, qu'ils soient établis en Belgique ou à l'étranger.

Pour ce faire, la proposition de loi complète l'article 228, § 2, 3^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) afin de soumettre également à l'impôt des non-résidents les bénéfices « provenant de l'exploitation en Belgique de jeux de hasard ou de paris au moyen des instruments de la société de l'information par tout non-résident visé à l'article 227 qui, en vertu de la loi du 7 mai 1999 sur les jeux de hasard, les paris, les établissements de jeux de hasard et la protection des joueurs, est détenteur d'une licence A+, B+ ou F1+ ou qui bénéficie directement ou indirectement d'un accord de type 'revenue share' avec le détenteur d'une de ces licences ».

COMPÉTENCE

3. En vertu des articles 3, alinéa 1^{er}, 1^o, et 4, § 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions' (ci-après : loi spéciale de financement), les régions sont compétentes pour la taxe sur les jeux et paris, c'est-à-dire pour en déterminer le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations.

Dans son arrêt n° 34/2018 du 22 mars 2018, la Cour Constitutionnelle a rappelé la portée générale de ces dispositions comme suit :

« B.8.2. Les articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale de financement accordent une compétence générale aux régions en ce qui concerne les impôts visés par ces articles. Il faut considérer que le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en ont pas disposé autrement, ont attribué aux régions toute la compétence d'édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations des impôts visés à l'article 3, alinéa 1^{er}, 1^o à 4^o et 6^o à 9^o, parmi lesquels la taxe sur les jeux et paris.

¹ S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

B.8.3. Il ressort des travaux préparatoires de la loi spéciale de financement que celle-ci tend 'uniquement à garantir aux Régions pour les impôts concernés que l'autorité nationale n'agira plus à l'avenir dans ces domaines pour lesquels les Régions sont compétentes en vertu du présent projet. Sans ces dispositions explicites, l'autorité nationale peut en vertu de l'article 110 [actuellement l'article 170], § 2, alinéa 2, de la Constitution par la loi ordinaire 'déterminer les exceptions dont la nécessité est démontrée' (*Doc. parl.*, Chambre, 1988-1989, n° 635/1, pp. 7-8) ».

La loi spéciale de financement a ancré la matière imposable ² en ce qui concerne la taxe sur les jeux et paris. Pour modifier celle-ci, une loi à la majorité spéciale est requise ³.

Eu égard à la répartition des compétences telle qu'elle ressort de la loi spéciale de financement, il ne revient pas au législateur fédéral (ordinaire) de régler la taxe sur les jeux et paris. Si la proposition de loi soumise pour avis devait concerner la taxe régionale sur les jeux et paris, il y aurait dès lors un problème au regard des règles répartitrices de compétences. Il convient donc d'examiner avant tout si tel est ou non le cas.

4. La matière imposable relevant de la taxe régionale sur les jeux et paris est « [l]'organisation de jeux et paris qui se pratiquent dans les cercles publics ou privés » et la base imposable de la taxe est constituée par le « montant brut des sommes engagées » ⁴, à savoir le montant des mises engagées par les joueurs, diminué du montant des gains effectivement reversés aux joueurs ⁵.

L'objet du régime d'imposition proposé vise au contraire les bénéfices en tant qu'élément des impôts sur les revenus. L'objectif est d'instaurer pour les opérateurs de jeux ou de paris en ligne établis à l'étranger un régime d'imposition comparable à celui qui est déjà en vigueur pour les sociétés belges dans le cadre des impôts sur les revenus. Les sociétés belges sont elles aussi assujetties en premier lieu à la taxe régionale sur les jeux et paris (compétence des régions) et en deuxième lieu à l'impôt sur les revenus en ce qui concerne leur bénéfice net ⁶ (compétence de l'autorité fédérale).

Dès lors que le régime proposé a pour conséquence que des opérateurs étrangers sont imposés sur les bénéfices, il ne s'agit pas non plus d'une mesure « qui diminue la matière imposable en rendant plus chère et donc moins attrayante l'offre des jeux et paris concernés » ⁷. Il n'existe en effet pas de lien *direct* entre la taxe à payer par l'opérateur et le coût des jeux et paris qu'il propose. Tel était par contre le cas pour les articles 29 à 34 de la loi-programme du

² La Cour constitutionnelle définit la matière imposable comme suit : « La matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donne lieu à la déduction de l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable ('base d'imposition'), qui est la base sur laquelle l'impôt est calculé ». (C.C., 22 juin 2017, n° 83/2017, B.10).

³ C.C., 19 juin 2014, n° 93/2014, B.12.

⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 2000-01, n° 50-1183/007, p. 157.

⁵ C.C., 22 mars 2018, n° 34/2018, B.10.

⁶ Les impôts régionaux visés à l'article 3 de la loi spéciale de financement sont déductibles à titre de frais professionnels en vertu de l'article 198, § 1^{er}, 5°, du CIR 92.

⁷ C.C., 22 mars 2018, n° 34/2018, B.13.

1^{er} juillet 2016 qui soumettaient les jeux de hasard et d'argent en ligne à la TVA et qui ont dès lors été annulés par la Cour constitutionnelle ⁸.

En conclusion, c'est le législateur fédéral qui est compétent en la matière.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

5. La disposition en projet à l'article 228, § 2, 3^o, f), du CIR 92 mentionne « un accord de type 'revenue share' ».

Les développements de la proposition de loi précisent à cet égard ce qui suit :

« La nouvelle mesure s'appliquerait à toute personne qui a conclu un accord de 'revenue share' par lequel un détenteur de licence et un tiers se partagent tout ou partie des bénéfices ou des recettes résultant de l'exploitation en ligne en Belgique de jeux de hasard ou de paris par le détenteur de la licence A+, B+ ou F1+ » ⁹.

La disposition proposée devra elle-même préciser ce qu'il y a lieu d'entendre par là.

Article 5

6. L'article 5, deuxième phrase, de la proposition dispose que toute « modification quelconque de la structure ou du mode opératoire » effectuée à partir du 1^{er} janvier 2019 par un contribuable (...) et qui a notamment pour but d'éviter l'application de l'impôt sur tout ou partie des revenus visés par l'article 228, § 2, 3^o, f), peut être rendue inopposable à l'administration suite, notamment, à l'application des articles 344 et 344/1 du Code des impôts sur les revenus 1992 ».

À première vue, cette disposition anti-abus semble superflue en ce qu'elle fait référence aux dispositions anti-abus en vigueur inscrites aux articles 344 et 344/1 du CIR 92. Mais il n'est pas exclu que sa portée soit cependant plus large : si les articles 344 et 344/1 du CIR 92 concernent l'inopposabilité d'un « acte juridique » ou d'un « ensemble d'actes juridiques », la disposition anti-abus de l'article 5 de la proposition traite d'actes non précisés, voire même aussi d'actes purement factuels, comme la modification « de la structure ou du mode opératoire ».

La question se pose dès lors de savoir ce que visent exactement ces notions. S'il s'agit effectivement d'élargir la portée des articles 344 et 344/1 du CIR 92, il paraît nécessaire de le préciser lors des travaux préparatoires de la proposition de loi et il faudra démontrer que cette

⁸ C.C., 22 juillet 2018, n° 34/2018, B.13 et B.15.

⁹ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-19, n° 54-3339/001, p. 5.

disposition répond aux critères de constitutionnalité que la Cour constitutionnelle a énoncés dans son arrêt n° 141/2013 du 30 octobre 2013 en ce qui concerne l'article 344, § 1^{er}, du CIR 92¹⁰.

S'il ne s'agit pas d'élargir la portée des articles 344 et 344/1 du CIR 92 mais de simplement confirmer ces articles, mieux vaudrait omettre l'article proposé.

Article 6

7. Selon l'article 6 de la proposition, le régime rétroagirait au 1^{er} janvier 2019 et selon l'article 5, première phrase, de la proposition, les nouvelles règles seraient applicables aux revenus recueillis à partir du 1^{er} janvier 2019.

Pour les contribuables qui tiennent une comptabilité autrement que par année civile, la période imposable coïncide avec l'exercice comptable clôturé pendant l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (article 202 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992'). Pour ces contribuables, la rétroactivité n'est donc possible que si leur exercice est clôturé au moment où le nouveau régime est publié au Moniteur belge.

La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général¹¹.

Il conviendra donc de pouvoir fournir une telle justification, à défaut de quoi il faudra renoncer à la rétroactivité.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

¹⁰ Voir notamment les points B.3, B.4.1 et B.17.1 à B.21.3 de l'arrêt.

¹¹ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir notamment : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 19 décembre 2013, n° 172/2013, B.22 ; C.C., 29 janvier 2014, n° 18/2014, B.10 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 22 janvier 2015, n° 1/2015, B.4 ; C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.12 ; C.C., 14 janvier 2016, n° 3/2016, B.22 ; C.C., 3 février 2016, n° 16/2016, B.12.1 ; C.C., 28 avril 2016, n° 58/2016, B.9.2 ; C.C., 9 février 2017, n° 15/2017, B.9.2.