RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 66.599/3
van 23 oktober 2019

over

een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot aanpassing van de bepalingen van het KB/WIB 92 betreffende de vaststelling van het belastbare inkomen inzake vennootschapsbelasting’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 66.599/3
du 23 octobre 2019

sur

un projet d’arrêté royal ‘adaptant les dispositions de l’AR/CIR 92 relatives à la détermination du revenu imposable en matière d’impôt des sociétés’

‡LW-CJKTNBBAD-GGFJXV‡

Op 23 september 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit 'tot aanpassing van de bepalingen van het KB/WIB 92 betreffende de vaststelling van het belastbare inkomen inzake vennootschapsbelasting'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 15 oktober 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 23 oktober 2019.

*

Le 23 septembre 2019, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal 'adaptant les dispositions de l'AR/CIR 92 relatives à la détermination du revenu imposable en matière d'impôt des sociétés'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 15 octobre 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Kristine BAMS, premier auditeur chef de section.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 23 octobre 2019.

*

‡LW-CJKTNBBAD-GGFIJXV‡

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 rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

VOORAFGAANDE OPMERKING

2. Rekening houdend met het ogenblik waarop dit advies gegeven wordt, vestigt de Raad van State de aandacht op het feit dat, wegens het ontslag van de regering, de bevoegdheid van deze laatste beperkt is tot het afhandelen van de lopende zaken. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of dit ontwerp in die beperkte bevoegdheid kan worden ingepast, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van het geheel van de feitelijke gegevens die de regering in aanmerking kan nemen als ze te oordelen heeft of het vaststellen of het wijzigen van verordeningen noodzakelijk is.

STREKKING VAN HET ONTWERP

3. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe de bepalingen van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992' (hierna: KB/WIB 92) met betrekking tot de vaststelling van het belastbare inkomen inzake vennootschapsbelasting in overeenstemming te brengen met de relevante bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), volgens het verslag aan de Koning "om de geldigheid en de duidelijke en volledige lezing ervan te waarborgen, zowel voor het gebruik van de belastingplichtige als voor de administratie".

RECHTSGROND

4. De rechtsgrond voor het ontworpen besluit wordt blijkens het eerste lid van de aanhef gezocht in artikel 207 van het WIB 92. Enkel het vierde en het vijfde lid van die bepaling bevatten een delegatie aan de Koning, respectievelijk om "de wijze [te regelen] waarop de in de artikelen 199 tot 206 en 536 bepaalde aftrekken worden verricht" en om "de wijze [te regelen] waarop deze aftrekken [dat zijn de aftrekken bedoeld in het derde lid van artikel 207] worden verricht".

Op de vraag hoe deze wetsbepalingen rechtsgrond kunnen bieden voor het regelen van de wijze van het verrichten van andere aftrekken dan die bedoeld in de artikelen 199 tot 206, 207, derde lid, en 536 van het WIB 92, antwoordde de gemachtigde als volgt:

> "Zoals vermeld in het verslag aan de Koning is het doel van dit ontwerp van besluit om de bepalingen van het KB/WIB 92 met betrekking tot de bepaling van het netto belastbaar inkomen van de vennootschapsbelasting up-to-date te stellen, waarvan de belangrijkste bepalingen momenteel in de artikelen 74 tot 79, KB/WIB 92 staan. Het betref[t] een technische update van deze artikelen om ze volledig conform te maken met

‡LW-CJKTNBBAD-GGFIJXV‡

de vele wijzigingen aan het WIB 92 die in de loop van de laatste jaren werden doorgevoerd. De Koning is krachtens artikel 108 van de Grondwet bevoegd de wetten uit te voeren en kan daarvoor indien noodzakelijk gepaste uitvoeringsbepalingen treffen. Het weze duidelijk dat dit KB niet tot doel heeft enige nieuwe maatregel in te voeren, het betreft louter een tekstaanpassing om de artikelen 74 tot 79 volledig in overeenstemming te brengen met de huidige tekst van het WIB 92. In het verslag aan de Koning is dan ook vermeld: 'De noodzaak van deze update is daarom van essentieel belang om de relevante afdwingbare bepalingen in overeenstemming te brengen met het huidige WIB 92 en om de geldigheid en de duidelijke en volledige lezing ervan te waarborgen, zowel voor het gebruik van de belastingplichtige als voor het gebruik van de administratie.'

Rekening houdende met de bezorgdheden van de Raad van State, zal aan de aanhef van het KB worden toegevoegd: artikel 207 WIB 92, diverse bepalingen van het WIB 92 en de programmawet van 2 augustus 2002.

Artikel 108 van de Grondwet zal als rechtsgrond in de aanhef worden toegevoegd."

5. In zoverre effectief een beroep kan worden gedaan op de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning, vervat in artikel 108 van de Grondwet (zie daarover opmerking 6), moet die in beginsel worden gecombineerd met specifieke wetsbepalingen waarvan de uitvoering wordt beoogd. De "diverse bepalingen van het WIB 92 en de programmawet van 2 augustus 2002", waarvan de gemachtigde gewag maakt, dekt niet alle in het ontworpen besluit bedoelde vrijstellingen. In de ontworpen bepalingen wordt immers verwezen naar andere wetsbepalingen dan die van het WIB 92 en van de programmawet van 2 augustus 2002, zoals naar de wet van 26 november 2006 'houdende een begeleidingsmaatregel voor de voorraadactualisering door de erkende diamanthandelaars' (zie daarover evenwel opmerking 7) en artikel 3 van de wet van 29 mei 2018 'tot bepaling van de voorwaarden van overgang bij de onderwerping aan de vennootschapsbelasting van havenbedrijven'. In het verslag aan de Koning wordt overigens ook verwezen naar andere wetsbepalingen waarvan niet eens duidelijk is of ze betrekking hebben op bestaande of gewijzigde bepalingen van artikel 74 van het KB/WIB 92.

6. De stelling van de gemachtigde dat "dit KB niet tot doel heeft enige nieuwe maatregel in te voeren" kan niet worden bijgetreden. Zo voorzien de ontworpen bepalingen in een volgorde waarin de erin vermelde aftrekken worden toegepast. Die volgorde wordt weliswaar al geregeld in artikel 207 van het WIB 92, maar enkel voor de aftrekken die daarin worden vermeld en niet voor andere aftrekken die in de ontworpen bepalingen aan bod komen.

De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

"De huidige tekst van het KB/WIB'92 voorziet in de artikelen 75 tot en met 79 een volgorde van bewerkingen en een volgorde van aftrekken. De volgorde is niet gebaseerd op een wet, doch is autonoom door de Koning bepaald in toepassing van artikel 108 van de grondwet.

Bij de Wet van 25 december 2017 houdende hervorming van de vennootschapsbelasting heeft de wetgever het nuttig geacht de volgorde van de aftrekbewerkingen op te nemen in artikel 207 van het WIB 92.

‡LW-CJKTNBBAD-GGFIJXV‡

In dit ontwerp van KB wordt de tekst van het KB/WIB 92 gewijzigd in die zin dat er voor de aftrekbewerkingen verwezen wordt naar de volgorde bepaald in de wet, met de nuance dat een belastbare basis nooit negatief kan worden. De aftrek wordt dan beperkt tot men nihil heeft en naargelang het geval wordt de aftrek overgedragen (bv. verliezen, DBI) of is het restant van de aftrek definitief verloren (bv. aftrek risicokapitaal). De al dan niet overdraagbaarheid van een aftrek wordt door de wet geregeld.

De bedragen bedoeld [in] artikel 207, tweede lid, derde streepje, tot derde lid, laatste streepje, van hetzelfde Wetboek, worden achtereenvolgens, in overeenstemming met de in deze bepalingen vastgestelde volgorde, in mindering gebracht op de na de toepassing van het eerste lid resterende winst. Elk van deze aftrekkingen worden alleen gedaan van de winst die overblijft na de aftrek die eraan voorafgaat, waarbij het saldo in voorkomend geval wordt beperkt door toepassing van de beperking bedoeld in artikel 207, vijfde lid, van hetzelfde Wetboek.

De principes die de Koning bij de aangifte en de vaststelling van de belastbare basis toepast zijn de volgende:

De winst wordt vooreerst bepaald door de som van de gereserveerde winst, de verworpen uitgaven en de uitgekeerde dividenden.

Vervolgens worden uit deze winst gehaald:

1) De werkelijke winst uit zeescheepvaart indien de toepassing wordt gevraagd van de forfaitaire belastingheffing van de programmawet van 2 augustus 2002.

2) Vervolgens worden uit de winst de bestanddelen gehaald waarop geen aftrek mag worden toegepast (artikel 207, vierde lid, artikel 207, zevende en achtste lid, WIB 92, artikel 217, derde lid, WIB 92 en artikel 519*ter*, WIB 92). Deze worden na de aftrekbewerkingen terug bij de belastbare basis gevoegd.

3) Vervolgens wordt de winst verdeeld naar herkomst: vrijgesteld bij verdrag, buitenlandse winst niet bij verdrag vrijgesteld en winst van Belgisch oorsprong. Op vrijgestelde winst mogen geen aftrekken worden toegepast, dus geen verliezen of DBI (vaststaande rechtspraak van het Hof van Justitie).

4) De bij wet vrijgestelde bestanddelen worden nadien afgetrokken.

5) Nadien volgen de aftrekken in de volgorde bepaald in artikel 207.

6) Tenslotte na de aftrekken worden bijgevoegd, de forfaitaire winst uit scheepvaart en de winst waarop geen enkele aftrek is toegestaan."

De delegatie aan de Koning in artikel 207, vierde en vijfde lid, van het WIB 92 om de wijze te bepalen waarop de erin opgesomde aftrekken worden verricht, houdt niet de mogelijkheid in om de onderlinge volgorde te bepalen waarin die aftrekken moeten worden toegepast. Die volgorde wordt voor de aftrekken waarnaar wordt verwezen in die twee leden, al geregeld in artikel 207 zelf.

‡LW-CJKTNBBAD-GGFIJXV‡

Wat betreft de niet in die wetsbepalingen opgesomde aftrekken laat de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning enkel toe om de berekeningswijze van die aftrekken verder te preciseren, rekening houdende met de algemene economie van de wet, zoals die moet worden afgeleid uit de geest die aan de opvatting van de wet ten grondslag heeft gelegen en uit de doelstellingen die de wetgever nastreefde.[1] Indien de wetgever niet uitdrukkelijk heeft voorzien in zo'n volgorde voor bepaalde aftrekken die bepalend zijn voor de belastbare grondslag en deze volgorde niet op een andere wijze uit de logische samenhang van de betrokken wetsbepalingen kan worden afgeleid, laat de algemene uitvoeringsbevoegdheid de Koning niet toe te bepalen in welke volgorde die aftrekken moeten worden toegepast.

In zoverre het ontworpen besluit ertoe strekt de volgorde te regelen van de aftrekken waarvoor artikel 207 van het WIB 92 geen volgorde heeft uitgewerkt ontbeert het dan ook rechtsgrond. Dit probleem kan bijgevolg worden verholpen door die wetsbepaling aan te vullen zodat de door de gemachtigde geschetste volgorde van bewerkingen volledig op het niveau van de wet wordt geregeld.

7. In zoverre het ontworpen besluit niet de volgorde van de aftrekken regelt, maar enkel de nadere regels met betrekking tot de berekening van de aftrekken, moet rekening worden gehouden met het temporele toepassingsgebied van de wetsbepalingen die die aftrek instellen. Indien blijkt dat volgens die wetsbepalingen die aftrek niet meer kan worden verricht op het tijdstip waarop het te nemen besluit van toepassing is, is er geen rechtsgrond voor het nader regelen van de betrokken aftrek in het ontworpen besluit.

Zo is het wat betreft het ontworpen artikel 74, tweede lid, 1°, dertiende streepje (dat is het zesde streepje van de toevoeging bij artikel 1, 2°, e), van het ontworpen besluit), voor de Raad van State niet duidelijk of het in mindering brengen van het bedrag van de actualisering van de voorraad door erkende diamanthandelaars waarvoor tijdens het belastbare tijdperk niet voldaan is aan de voorwaarde van onaantastbaarheid (lees: onbeschikbaarheid),[2] nog wel mogelijk is. Dat belastbaar tijdperk betrof immers de aanslagjaren 2007 tot 2017, terwijl het te nemen besluit overeenkomstig artikel 11 ervan van toepassing is vanaf aanslagjaar 2021.

8. Ten slotte moet worden herinnerd aan de kritische bedenkingen die de Raad van State heeft geformuleerd in zijn advies[3] over een voorontwerp van wet dat onder meer heeft geleid tot een beperking van de aftrekmogelijkheid van definitief belaste inkomsten (DBI), zoals die thans vervat is in artikel 207, tweede lid, van het WIB 92. De Raad plaatste vraagtekens bij de verenigbaarheid van die ontworpen regeling met de moeder-dochterrichtlijn[4], doordat wordt voorzien in andere beperkingen om de voordelen van die richtlijn te genieten dan de beperkingen

[1] Cass. 18 november 1924, *Mertz, Pas.* 1925, I, 25.

[2] Zie de artikelen 3 en 4 van de wet van 26 november 2006 'houdende een begeleidingsmaatregel voor een voorraadactualisering door de erkende diamanthandelaars'.

[3] Adv.RvS 62.368/1/2/3/4 van 1 december 2017 over een voorontwerp dat onder meer heeft geleid tot de wet van 25 december 2017 'tot hervorming van de vennootschapsbelasting', *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2839/001, 492-501 (opmerking 1 bij de artikelen 51 en 52).

[4] Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 'betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten'.

‡LW-CJKTNBBAD-GGFIJXV‡

waarin die richtlijn zelf voorziet. Dat in bepaalde gevallen een onvoldoende positieve belastbare basis overblijft om de DBI-aftrek op toe te passen, ook indien die aftrek kan worden overgedragen, werd door de Raad van State op grond van een onderzoek van rechtspraak en rechtsleer in strijd geacht met de moeder-dochterrichtlijn. De wetgever heeft met deze bezwaren evenwel geen rekening gehouden.

De Raad van State wil deze gelegenheid aangrijpen om te wijzen op de thans hangende zaak voor het Hof van Justitie met betrekking tot de verenigbaarheid van deze regeling met de moeder-dochterrichtlijn,[5] waarin op 5 september 2019 advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe heeft geadviseerd om de prejudiciële vraag in kwestie te beantwoorden als volgt:[6]

> "Artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een regeling van een lidstaat volgens welke, enerzijds, de door een moedermaatschappij ontvangen dividenden in haar belastinggrondslag worden opgenomen en vervolgens ten belope van 95 % ervan worden afgetrokken, voor zover een positief saldo overblijft in het betrokken of enig later belastbaar tijdperk, en, anderzijds, deze dividenden moeten worden afgetrokken vóór een ander, in het nationale recht voorzien belastingvoordeel waarvan de overdracht wel in de tijd beperkt is."

Indien het Hof van Justitie deze zienswijze volgt, zal de wetgever de regeling inzake de aanrekeningsvolgorde moeten herzien, hetgeen ook belangrijke implicaties heeft voor het ontworpen besluit. Het rechtsgrondonderzoek moet dan ook onder dat belangrijke voorbehoud worden gelezen.

VORMVEREISTEN

9. De gemachtigde verklaarde het volgende met betrekking tot de begrotingscontrole:

> "Uit een nota van de studiedienst van de FOD Financiën blijkt dat er geen budgettaire gevolgen zijn van het KB, de budgettaire weerslag was reeds ingerekend bij de wet op de hervorming van de vennootschapsbelasting. Wij zijn dan ook van mening dat er geen budgettaire impact voorligt.
>
> Niettemin is toch een advies van de inspecteur van Financiën gevraagd. De inspecteur was het eens met de conclusies dat er niet onmiddellijk een budgettaire weerslag was, maar aangezien er toch ergens een beleidskeuze wordt gemaakt, toch een akkoord bij de Minister van Begroting diende te worden gevraagd. De aanvraag is verzonden naar de Minister van Begroting op 1 oktober 2019. Er is tot op heden nog geen advies [lees: akkoord] ontvangen."

[5] Zaak C-389/18 – verzoek om een prejudiciële beslissing ingediend door de Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (België) op 13 juni 2018 (Brussels Securities nv / Belgische Staat).

[6] Zie daarover ook C. MESKENS, "DBI-regeling: advocaat-generaal legt vinger op de wonde", *Fiscale Actualiteit* 2019, nr. 31, p. 1-5.

‡LW-CJKTNBBAD-GGFJXV‡

In het advies van de inspecteur van Financiën van 27 september 2019 wordt geconcludeerd dat "er een aantal bepalingen zijn waar er een keuze gemaakt is en die dus op zich een eigen budgettaire weerslag hebben" en dat bijgevolg het begrotingsakkoord moet worden ingewonnen. Dat begrotingsakkoord moet dus nog worden afgewacht.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

10. De vermelding van de rechtsgrond in het eerste en tweede lid van de aanhef moet worden gepreciseerd en aangevuld in het licht van wat ter zake is uiteengezet in opmerking 5. In elk geval moet een nieuw eerste lid worden toegevoegd waarin wordt verwezen naar artikel 108 van de Grondwet.

11. In het huidige derde lid van de aanhef moet worden verwezen naar artikel 84, § 1, eerste lid, 2° (niet: 1°) van de gecoördineerde wetten op de Raad van State.

12. Het huidige vierde lid van de aanhef moet worden vervangen door twee leden waarin respectievelijk wordt verwezen naar het advies van de inspecteur van Financiën van 27 september 2019 en naar het nog in te winnen begrotingsakkoord.

*

‡LW-CJKTNBBAD-GGFIJXV‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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 juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

2. Compte tenu du moment où le présent avis est donné, le Conseil d'État attire l'attention sur le fait qu'en raison de la démission du Gouvernement, la compétence de celui-ci se trouve limitée à l'expédition des affaires courantes. Le présent avis est toutefois donné sans qu'il soit examiné si le projet relève bien de la compétence ainsi limitée, la section de législation n'ayant pas connaissance de l'ensemble des éléments de fait que le Gouvernement peut prendre en considération lorsqu'il doit apprécier la nécessité d'arrêter ou de modifier des dispositions réglementaires.

PORTÉE DU PROJET

3. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'aligner les dispositions de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) relatives à la détermination du revenu imposable en matière d'impôt des sociétés sur les dispositions pertinentes du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) dans le but, selon le rapport au Roi, « de garantir leur validité ainsi que leur lecture claire et exhaustive, tant à l'usage du contribuable qu'à celui de l'administration ».

FONDEMENT JURIDIQUE

4. Il ressort du premier alinéa du préambule que le fondement juridique de l'arrêté en projet est recherché dans l'article 207 du CIR 92. Seuls les quatrième et cinquième alinéas de cette disposition contiennent une délégation au Roi lui permettant, respectivement, de « détermine[r] les modalités suivant lesquelles s'opèrent les déductions prévues aux articles 199 à 206 et 536 » et de « détermine[r] les modalités suivant lesquelles s'opèrent ces déductions [il s'agit des déductions visées à l'article 207, alinéa 3] ».

À la question de savoir comment ces dispositions légales peuvent procurer un fondement juridique permettant de déterminer les modalités suivant lesquelles s'opèrent les déductions autres que celles visées aux articles 199 à 206, 207, alinéa 3, et 536 du CIR 92, le délégué a répondu en ces termes :

> « Zoals vermeld in het verslag aan de Koning is het doel van dit ontwerp van besluit om de bepalingen van het KB/WIB 92 met betrekking tot de bepaling van het netto belastbaar inkomen van de vennootschapsbelasting up-to-date te stellen, waarvan de belangrijkste bepalingen momenteel in de artikelen 74 tot 79, KB/WIB 92 staan. Het betref[t] een technische update van deze artikelen om ze volledig conform te maken met

‡LW-CJKTNBBAD-GGFIJXV‡

de vele wijzigingen aan het WIB 92 die in de loop van de laatste jaren werden doorgevoerd. De Koning is krachtens artikel 108 van de Grondwet bevoegd de wetten uit te voeren en kan daarvoor indien noodzakelijk gepaste uitvoeringsbepalingen treffen. Het weze duidelijk dat dit KB niet tot doel heeft enige nieuwe maatregel in te voeren, het betreft louter een tekstaanpassing om de artikelen 74 tot 79 volledig in overeenstemming te brengen met de huidige tekst van het WIB 92. In het verslag aan de Koning is dan ook vermeld: 'De noodzaak van deze update is daarom van essentieel belang om de relevante afdwingbare bepalingen in overeenstemming te brengen met het huidige WIB 92 en om de geldigheid en de duidelijke en volledige lezing ervan te waarborgen, zowel voor het gebruik van de belastingplichtige als voor het gebruik van de administratie.'

Rekening houdende met de bezorgdheden van de Raad van State, zal aan de aanhef van het KB worden toegevoegd: artikel 207 WIB 92, diverse bepalingen van het WIB 92 en de programmawet van 2 augustus 2002.

Artikel 108 van de Grondwet zal als rechtsgrond in de aanhef worden toegevoegd ».

5. Dans la mesure où l'on peut effectivement invoquer le pouvoir général d'exécution du Roi, inscrit à l'article 108 de la Constitution (voir à cet égard l'observation 6), il faut en principe combiner celui-ci avec des dispositions législatives spécifiques dont l'exécution est envisagée. Les « diverse bepalingen van het WIB 92 en de programmawet van 2 augustus 2002 » mentionnées par le délégué ne couvrent pas l'ensemble des exonérations visées dans l'arrêté en projet. En effet, les dispositions en projet font référence à des dispositions légales autres que celles du CIR 92 et de la loi-programme du 2 août 2002, telles que la loi du 26 novembre 2006 'portant une mesure d'accompagnement pour l'actualisation des stocks par les diamantaires agréés' (voir toutefois à ce propos l'observation 7) et l'article 3 de la loi du 29 mai 2018 'fixant les conditions du passage à l'assujettissement à l'impôt des sociétés d'entreprises portuaires'. Au demeurant, le rapport au Roi fait également référence à d'autres dispositions législatives à propos desquelles il n'est même pas possible de déterminer si elles concernent des dispositions existantes ou modifiées de l'article 74 de l'AR/CIR 92.

6. On ne peut se rallier à la thèse du délégué selon laquelle « dit KB niet tot doel heeft enige nieuwe maatregel in te voeren ». Ainsi, les dispositions en projet déterminent un ordre dans lequel les déductions mentionnées sont appliquées. Cet ordre est certes réglé à l'article 207 du CIR 92, mais seulement pour les déductions qui y sont mentionnées et non pour les autres déductions figurant dans les dispositions en projet.

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

« De huidige tekst van het KB/WIB'92 voorziet in de artikelen 75 tot en met 79 een volgorde van bewerkingen en een volgorde van aftrekken. De volgorde is niet gebaseerd op een wet, doch is autonoom door de Koning bepaald in toepassing van artikel 108 van de grondwet.

Bij de Wet van 25 december 2017 houdende hervorming van de vennootschapsbelasting heeft de wetgever het nuttig geacht de volgorde van de aftrekbewerkingen op te nemen in artikel 207 van het WIB 92.

‡LW-CJKTNBBAD-GGFIJXV‡

In dit ontwerp van KB wordt de tekst van het KB/WIB 92 gewijzigd in die zin dat er voor de aftrekbewerkingen verwezen wordt naar de volgorde bepaald in de wet, met de nuance dat een belastbare basis nooit negatief kan worden. De aftrek wordt dan beperkt tot men nihil heeft en naargelang het geval wordt de aftrek overgedragen (bv. verliezen, DBI) of is het restant van de aftrek definitief verloren (bv. aftrek risicokapitaal). De al dan niet overdraagbaarheid van een aftrek wordt door de wet geregeld.

De bedragen bedoeld [in] artikel 207, tweede lid, derde streepje, tot derde lid, laatste streepje, van hetzelfde Wetboek, worden achtereenvolgens, in overeenstemming met de in deze bepalingen vastgestelde volgorde, in mindering gebracht op de na de toepassing van het eerste lid resterende winst. Elk van deze aftrekkingen worden alleen gedaan van de winst die overblijft na de aftrek die eraan voorafgaat, waarbij het saldo in voorkomend geval wordt beperkt door toepassing van de beperking bedoeld in artikel 207, vijfde lid, van hetzelfde Wetboek.

De principes die de Koning bij de aangifte en de vaststelling van de belastbare basis toepast zijn de volgende:

De winst wordt vooreerst bepaald door de som van de gereserveerde winst, de verworpen uitgaven en de uitgekeerde dividenden.

Vervolgens worden uit deze winst gehaald:

1) De werkelijke winst uit zeescheepvaart indien de toepassing wordt gevraagd van de forfaitaire belastingheffing van de programmawet van 2 augustus 2002.

2) Vervolgens worden uit de winst de bestanddelen gehaald waarop geen aftrek mag worden toegepast (artikel 207, vierde lid, artikel 207, zevende en achtste lid, WIB 92, artikel 217, derde lid, WIB 92 en artikel 519*ter*, WIB 92). Deze worden na de aftrekbewerkingen terug bij de belastbare basis gevoegd.

3) Vervolgens wordt de winst verdeeld naar herkomst: vrijgesteld bij verdrag, buitenlandse winst niet bij verdrag vrijgesteld en winst van Belgisch oorsprong. Op vrijgestelde winst mogen geen aftrekken worden toegepast, dus geen verliezen of DBI (vaststaande rechtspraak van het Hof van Justitie).

4) De bij wet vrijgestelde bestanddelen worden nadien afgetrokken.

5) Nadien volgen de aftrekken in de volgorde bepaald in artikel 207.

Tenslotte na de aftrekken worden bijgevoegd, de forfaitaire winst uit scheepvaart en de winst waarop geen enkele aftrek is toegestaan. ».

Le pouvoir délégué au Roi, par l'article 207, alinéas 4 et 5, du CIR 92, de déterminer les modalités suivant lesquelles s'opèrent les déductions qui y sont énumérées, ne lui permet pas de déterminer l'ordre dans lequel ces déductions doivent être respectivement appliquées. L'ordre des déductions visées dans ces deux alinéas est déjà défini à l'article 207 proprement dit.

‡LW-CJKTNBBAD-GGFIJXV‡

En ce qui concerne les déductions qui ne sont pas énumérées dans ces dispositions légales, le pouvoir général d'exécution du Roi permet uniquement de préciser le mode de calcul de ces déductions, compte tenu de l'économie générale de la loi, qui doit se dégager de l'esprit qui a présidé à sa conception et des fins qu'elle poursuit [1]. Si le législateur n'a pas défini expressément l'ordre de certaines déductions déterminantes pour la base imposable et si cet ordre ne peut se déduire autrement de la cohésion logique des dispositions législatives concernées, le pouvoir général d'exécution ne permet pas au Roi de déterminer l'ordre dans lequel ces déductions doivent être appliquées.

Par conséquent, l'arrêté en projet est dépourvu de fondement juridique dans la mesure où il entend régler l'ordre des déductions pour lesquelles l'article 207 du CIR 92 n'a pas déterminé d'ordre. Ce problème peut dès lors être résolu en complétant cette disposition légale de façon à ce que l'ordre des opérations esquissé par le délégué soit intégralement réglé par la loi.

7. Dans la mesure où l'arrêté en projet ne fixe pas l'ordre des déductions, mais uniquement leur mode de calcul, il faut tenir compte du champ d'application temporel des dispositions législatives qui instaurent cette déduction. S'il s'avère que, selon ces dispositions législatives, cette déduction ne peut plus être opérée au moment où l'arrêté envisagé entre en vigueur, l'arrêté en projet est dénué de fondement juridique lui permettant de régler les modalités de la déduction concernée.

Ainsi, en ce qui concerne l'article 74, alinéa 2, 1°, treizième tiret, en projet (il s'agit du sixième tiret de l'ajout par l'article 1er, 2°, e), de l'arrêté en projet), le Conseil d'État n'aperçoit pas si la déduction du montant de l'actualisation des stocks par des diamantaires agréés pour lesquels la condition d'intangibilité (lire : indisponibilité) [2] n'est plus remplie au cours de la période imposable, est encore possible. En effet, cette période imposable concernait les exercices d'imposition 2007 à 2017, alors que conformément à son article 11, l'arrêté envisagé sera applicable à partir de l'exercice d'imposition 2021.

8. Il convient enfin de rappeler les observations critiques que le Conseil d'État a formulées dans son avis [3] concernant un avant-projet de loi qui a notamment eu pour effet de limiter la possibilité de déduction des revenus définitivement taxés (RDT), telle qu'elle est actuellement inscrite à l'article 207, alinéa 2, du CIR 92. Le Conseil s'interrogeait quant à la compatibilité de ce dispositif en projet avec la directive mère-filiale [4], en ce qu'il prévoyait des restrictions autres que celles énoncées dans la directive elle-même en vue de bénéficier des avantages de la directive. En s'appuyant sur un examen de la jurisprudence et de la doctrine, le Conseil d'État a jugé incompatible avec la directive mère-filiale le fait que, dans certains cas, il

[1] Cass., 18 novembre 1924, *Mertz, Pas*. 1925, I, p. 25.

[2] Voir les articles 3 et 4 de la loi du 26 novembre 2006 'portant une mesure d'accompagnement pour l'actualisation des stocks par les diamantaires agréés'.

[3] Avis C.E. 62.368/1/2/3/4 du 1er décembre 2017 sur un avant-projet devenu notamment la loi du 25 décembre 2017 'portant réforme de l'impôt des sociétés', *Doc. parl.*, Chambre, 2017-18, n° 54-2839/001, 492-501 (observation 1 relative aux articles 51 et 52).

[4] 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'.

‡LW-CJKTNBBAD-GGFJXV‡

subsiste une base imposable positive insuffisante pour y appliquer la déduction RDT, même si cette déduction peut être reportée. Le législateur n'a toutefois pas tenu compte de ces objections.

Le Conseil d'État souhaite profiter de la présente occasion pour attirer l'attention sur une affaire dont la Cour de justice est actuellement saisie concernant la compatibilité de ce régime avec la directive mère-filiale [5], dans laquelle l'avocat général Saugmandsgaard Øe a suggéré, le 5 septembre 2019, de répondre à cette question préjudicielle comme suit [6] :

> « L'article 4, paragraphe 1, premier tiret, de la directive 90/435/CEE du Conseil, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents, doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation d'un État membre qui prévoit, d'une part, que les dividendes perçus par une société mère sont inclus dans la base imposable de celle-ci puis déduits de cette base à hauteur de 95 %, dans la mesure où un solde bénéficiaire subsiste au cours de la période d'imposition concernée ou de toute période d'imposition ultérieure, et, d'autre part, que ces dividendes doivent être déduits préalablement à un autre avantage fiscal prévu en droit national dont le report est quant à lui limité dans le temps ».

Si la Cour de justice se rallie à ce point de vue, le législateur devra revoir les règles concernant l'ordre d'imputation, ce qui aura également d'importantes implications pour l'arrêté en projet. L'examen du fondement juridique doit dès lors être lu sous cette importante réserve.

FORMALITÉS

9. Le délégué a déclaré ce qui suit en ce qui concerne le contrôle budgétaire :

> « Uit een nota van de studiedienst van de FOD Financiën blijkt dat er geen budgettaire gevolgen zijn van het KB, de budgettaire weerslag was reeds ingerekend bij de wet op de hervorming van de vennootschapsbelasting. Wij zijn dan ook van mening dat er geen budgettaire impact voorligt.
>
> Niettemin is toch een advies van de inspecteur van Financiën gevraagd. De inspecteur was het eens met de conclusies dat er niet onmiddellijk een budgettaire weerslag was, maar aangezien er toch ergens een beleidskeuze wordt gemaakt, toch een akkoord bij de Minister van Begroting diende te worden gevraagd. De aanvraag is verzonden naar de Minister van Begroting op 1 oktober 2019. Er is tot op heden nog geen advies [lees: akkoord] ontvangen ».

Dans son avis du 27 septembre 2019, l'inspecteur des Finances conclut que « er een aantal bepalingen zijn waar er een keuze gemaakt is en die dus op zich een eigen budgettaire weerslag hebben » et que, dès lors, l'accord budgétaire doit être sollicité. Il faut donc encore attendre cet accord.

[5] Affaire C-389/18 – demande de décision préjudicielle présentée par le tribunal de première instance francophone de Bruxelles (Belgique) le 13 juin 2018 (Brussels Securities SA / État belge).

[6] Voir également à ce sujet, C. MESKENS, « DBI-regeling: advocaat-generaal legt vinger op de wonde », *Fiscale Actualiteit* 2019, n° 31, pp. 1-5.

‡LW-CJKTNBBAD-GGFIJXV‡

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

10. La mention du fondement juridique dans les deux premiers alinéas du préambule devra être précisée et complétée à la lumière de l'observation formulée au point 5. En tout état de cause, on ajoutera un premier alinéa, nouveau, faisant référence à l'article 108 de la Constitution.

11. Dans le troisième alinéa actuel du préambule, il y a lieu de viser l'article 84, § 1er, alinéa 1er, *2°* (et non : 1°), des lois coordonnées sur le Conseil d'État.

12. Le quatrième alinéa actuel du préambule sera remplacé par deux alinéas faisant respectivement référence à l'avis de l'inspecteur des Finances du 27 septembre 2019 et à l'accord budgétaire qui doit encore être recueilli.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jo BAERT

‡LW-CJKTNBBAD-GGFIJXV‡