



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 66.663/3
van 25 november 2019

over

een voorontwerp van wet ‘tot
invoering van diverse fiscale
overgangsbepalingen wat
betreft de terugtrekking van het
Verenigd Koninkrijk van
Groot-Brittannië en
Noord-Ierland uit de
Europese Unie’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 66.663/3
du 25 novembre 2019

sur

un avant-projet de loi
‘introduisant diverses
dispositions fiscales
transitoires en ce qui concerne
le retrait du Royaume-Uni de
Grande-Bretagne et
d’Irlande du Nord de
l’Union européenne’

Op 22 oktober 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 voorontwerp van wet ‘tot invoering van diverse fiscale overgangsbepalingen wat betreft de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 12 november 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, eerste auditeur en Tim CORTHAUT, auditeur.

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 25 november 2019.

*

Le 22 octobre 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 avant-projet de loi ‘introduisant diverses dispositions fiscales transitoires en ce qui concerne le retrait du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord de l'Union européenne’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 12 novembre 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, premier auditeur et 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, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 25 novembre 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 VOORONTWERP

2. De wet van 3 april 2019 ‘betreffende de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie’ voorzag in een juridische fictie waarbij het Verenigd Koninkrijk in het geval van een zogenaamde harde brexit tot 31 december 2019 voor fiscale doeleinden als een lidstaat van de Europese Unie zou worden beschouwd. Het voorontwerp van wet dat nu om advies wordt voorgelegd, strekt tot de bijsturing van die regeling voor enkele specifieke gevallen.

2.1. Vooreerst blijkt de einddatum van 31 december 2019 voor de zo-even aangehaalde gelijkstelling niet te volstaan om voldoende rechtszekerheid te bieden met betrekking tot transacties met een looptijd die een aanslagjaar overschrijden (artikel 2 van het voorontwerp).

Om die reden wordt in de eerste plaats de gelijkstelling ook toegepast op de fiscale gunstregimes met betrekking tot bepaalde vormen van langetermijnsparen die ten laatste op 31 december 2019 worden gesloten. Het ontworpen artikel 545, § 1, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) voorziet daartoe in een regeling die verwijst naar de artikelen 59, § 1, eerste lid, 1^o, 145¹, 145³, 145^{3/1} en 145⁸ van het WIB 92.

In de tweede plaats voorziet het ontworpen artikel 545, § 2, van het WIB 92 in een gelijkstelling voor samenwerkingsovereenkomsten in de zin van artikel 275³, § 1, derde lid, 1^o, van het WIB 92 die ten laatste op 31 december 2019 worden gesloten.

In de derde plaats wordt via het ontworpen artikel 545, § 3, van het WIB 92 een regeling getroffen voor de tot 31 december 2019 gerealiseerde meerwaarden van aandelen van bepaalde beleggingsinstellingen overeenkomstig artikel 192, § 3, van het WIB 92.

Ten vierde wordt voorzien in een overgangsregeling tot 31 december 2019 om het wegvallen van de gevolgen van de fusierichtlijn² op te vangen. Daartoe stelt het ontworpen artikel 545, § 4, van het WIB 92 een overgangsregeling in voor de toepassing van de artikelen 184*bis*, §§ 4 en 5, 184*ter*, § 2, achtste lid, 211, § 1, vierde en vijfde lid, en § 2, zesde lid, 214*bis*, inleidende zin, 229, § 4, derde tot tiende lid, en 231, § 2, van hetzelfde wetboek.

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

² 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’.

2.2. In de tweede plaats wordt met het ontworpen artikel 546 van het WIB 92 (artikel 3 van het voorontwerp) een overgangsregeling uitgewerkt die specifiek betrekking heeft op vastgoedvennootschappen. Voor de toepassing van de artikelen 171, 3^o *quater*, en 269, § 1, 3^o, van het WIB 92 wat betreft de tot 31 december 2024 betaalde of toegekende inkomsten, worden de in het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland gelegen onroerende goederen die de uitkerende vennootschap reeds op 31 december 2019 rechtstreeks of onrechtstreeks in haar bezit had en die ze sindsdien ononderbroken tot de dag van de betaling of toekenning van de inkomsten in haar bezit heeft gehouden, als in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte (hierna: EER) gelegen onroerende goederen beschouwd.

2.3. De zo-even geschetste regelingen nopen tot corresponderende uitzonderingen op de algemene fiscale gelijkstellingsregeling in de artikelen 21 en 27 van de wet van 3 april 2019 (artikelen 6 en 7 van het voorontwerp).

2.4. De wet van 3 april 2019 geldt niet voor het bijzondere belastingsregime voor rederijen, die met toepassing van de artikelen 115 tot 120 en 124 van de programmawet van 2 augustus 2002 belast kunnen worden – als alternatief voor de vennootschapsbelasting – op de winst forfaitair vastgesteld op basis van de tonnage van zeeschepen (ook tonnagebelasting genoemd). Die regeling geldt in beginsel enkel voor schepen onder de vlag van een lidstaat van de EER, maar kan onder voorwaarden bepaald door de Europese Commissie ook worden toegepast op bepaalde derde landen. Artikel 5 van het voorontwerp voert in artikel 208 van de programmawet van 2 augustus 2002 een overgangsregeling in voor schepen onder de vlag van het Verenigd Koninkrijk.

2.5. Gelet op de onzekerheid over de datum waarop het Verenigd Koninkrijk de Europese Unie zal verlaten, al dan niet met een terugtrekkingsakkoord, voorziet artikel 8 van het voorontwerp in een delegatie aan de Koning om de datums in de artikelen 2 tot 7 aan te passen indien die terugtrekking gebeurt na 31 december 2019. Een dergelijk koninklijk besluit moet worden bekrachtigd door de wetgever binnen twaalf maanden na de bekendmaking van het betrokken koninklijk besluit in het Belgisch Staatsblad.

VORMVEREISTEN

3. Artikel 5 van het voorontwerp voorziet in een aanpassing van het forfaitaire belastingstelsel op basis van tonnage (tonnagebelasting). Het ontworpen artikel 208, eerste lid, van de programmawet van 2 augustus 2002 zal tot gevolg hebben dat bij een harde brexit schepen onder Britse vlag tot 31 december 2019 (en eventueel langer)³ als schepen onder de vlag van een lidstaat van de EER worden beschouwd, ook als ze niet voldoen aan de voorwaarden voor steun met betrekking tot schepen uit derde landen vermeld in de punten 2.2, tweede lid, en 3.1, achtste en negende lid, van mededeling C(2004) 43 van de Europese Commissie.⁴

³ Indien gebruik wordt gemaakt van de in artikel 8 van het voorontwerp vervatte delegatie aan de Koning.

⁴ Mededeling C(2004) 43 van de Commissie – Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, *Pb* 2004, C 13.

Overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) moet de Commissie “van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen” tijdig op de hoogte worden gebracht om zich een oordeel te kunnen vormen over de verenigbaarheid ervan met de interne markt. Overigens heeft de Commissie in haar beslissing van 6 november 2017 over de verlenging van de regeling inzake de tonnagebelasting opgemerkt dat ze “van elk wetgevingsontwerp tot wijziging van de maatregel” in kennis moet worden gesteld.⁵

Uit artikel 108, lid 3 van het VWEU volgt bovendien dat de lidstaten hun voorgenomen maatregelen niet tot uitvoering mogen brengen zonder de goedkeuring van de Commissie af te wachten.⁶

ALGEMENE OPMERKINGEN

A. Het verloop van de brexit en de uitwerking ervan in de interne rechtsorde

4.1. Het Verenigd Koninkrijk heeft met een brief van 29 maart 2017 kennis gegeven van het voornemen om de Europese Unie te verlaten overeenkomstig artikel 50, lid 2, van het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: VEU). Hoewel in 2018 met de Europese Unie een eerste terugtrekkingsovereenkomst werd overeengekomen,⁷ bleef de vereiste goedkeuring van dat akkoord door het Britse Parlement uit. Overeenkomstig artikel 50, lid 3, van het VEU had het Verenigd Koninkrijk bijgevolg op 30 maart 2019 om 0 uur de Europese Unie moeten verlaten zonder een uittredingsakkoord. Om dat af te wenden heeft het Verenigd Koninkrijk overeenkomstig artikel 50, lid 3, van het VEU verzocht om een eerste uitstel, dat door de Europese Raad is toegestaan.⁸ Toen dat uitstel niet bleek te volstaan, werd op verzoek van het Verenigd Koninkrijk een nieuw uitstel toegestaan tot 31 oktober 2019.⁹ Intussen werd het terugtrekkingsakkoord heronderhandeld.¹⁰ Het gewijzigde uittredingsakkoord is tot op heden nog niet door het Verenigd Koninkrijk geratificeerd en bovendien werd beslist om parlementsverkiezingen te organiseren op 12 december 2019. De Europese Raad heeft, op

⁵ Europese Commissie, beslissing ‘C(2017) 7290 final’ van 6 november 2017, randnr. 84 (https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/262095/262095_1947296_87_2.pdf).

⁶ Mededeling van de Commissie ‘over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen’, *Pb* 1998, C 384, randnr. 7.

⁷ Akkoord inzake de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie, *Pb* 2019, C 66 I.

⁸ Besluit (EU) 2019/476 van de Europese Raad, vastgesteld in overeenstemming met het Verenigd Koninkrijk, van 22 maart 2019 tot verlenging van de in artikel 50, lid 3, VEU bedoelde termijn, *Pb* 2019, L 80 I. Het besluit voorzag in een uitstel tot 12 april 2019 indien het Britse Lagerhuis het akkoord niet uiterlijk op 29 maart 2019 zou goedkeuren, of tot 22 mei 2019 indien het dat wel zou doen. Het is het eerste scenario geworden.

⁹ Besluit (EU) 2019/584 van de Europese Raad vastgesteld in overeenstemming met het Verenigd Koninkrijk van 11 april 2019 tot verlenging van de in artikel 50, lid 3, VEU bedoelde termijn, *Pb* 2019, L 101.

¹⁰ Akkoord inzake de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie, *Pb* 2019, C 384 I, p. 1-177.

verzoek van het Verenigd Koninkrijk, op 29 oktober 2019 een derde uitstel toegestaan, ditmaal tot 31 januari 2020.¹¹

4.2. Uit wat voorafgaat volgt dat het verlaten van de Europese Unie door het Verenigd Koninkrijk zonder terugtrekkingsakkoord ten vroegste mogelijk is op 1 februari 2020, terwijl het voorontwerp uitgaat van de veronderstelling dat een dergelijke harde brexit zelfs voor 1 januari 2020 kan plaatsvinden. De relevante datums in het voorontwerp moeten dan ook worden aangepast. Om dezelfde reden is het raadzaam om eveneens de relevante datums¹² in de wet van 3 april 2019 aan te passen.

4.3. Indien het Verenigd Koninkrijk de Europese Unie met het gewijzigde terugtrekkingsakkoord zou verlaten, voorziet die overeenkomst in de toepasselijkheid van zo goed als het volledige Unierecht¹³ gedurende een transitieperiode die eindigt op 31 december 2020,¹⁴ maar die door het Gemengd Comité eventueel voor 1 juli 2020 nog eenmalig kan worden verlengd met een of twee jaar, dus tot 31 december 2021 of tot 31 december 2022.¹⁵

Die toepasselijkheid vergt in België¹⁶ in beginsel geen nadere uitvoering in interne regelgeving, aangezien het gaat om een uitoefening van bevoegdheden door volkenrechtelijke instellingen die met toepassing van artikel 34 van de Grondwet aan die instellingen¹⁷ is opgedragen bij artikel 50, lid 2, van het VEU en die is uitgeoefend bij de artikelen 126 en volgende van het terugtrekkingsakkoord. Concreet betekent dat onder meer dat verwijzingen naar andere EU-lidstaten gedurende die transitieperiode ook begrepen moeten worden als een verwijzing naar het Verenigd Koninkrijk. Er kan echter wel nood zijn aan specifieke uitvoeringsmaatregelen met betrekking tot de afloop van die transitieperiode, bijvoorbeeld om de toekomstige gevolgen te regelen na het vertrek van het Verenigd Koninkrijk uit de interne markt (na afloop van de transitieperiode) voor bepaalde rechtshandelingen zoals langetermijnspaarovereenkomsten die werden aangegaan voor die datum. Dit alles zal ook afhangen van de concretisering van de toekomstige betrekkingen, na afloop van de transitieperiode, tussen de Europese Unie en het Verenigd Koninkrijk, wellicht in een nog te sluiten handelsverdrag.¹⁸

¹¹ Artikel 1, lid 1, van besluit (EU) 2019/1810 van de Europese Raad, vastgesteld in overeenstemming met het Verenigd Koninkrijk, van 29 oktober 2019 tot verlenging van de in artikel 50, lid 3, VEU bedoelde termijn, *Pb* 2019, L 278 I. Indien de ratificatieprocedures voor het gewijzigde terugtrekkingsakkoord voor die datum worden voltooid, treedt het terugtrekkingsakkoord evenwel in werking op de eerste dag van de maand die daarop volgt (artikel 1, lid 2, van hetzelfde besluit).

¹² Op zijn minst de datum van 31 december 2019 die telkens wordt vermeld in de artikelen 21 tot 24 van die wet.

¹³ Voor het beginsel en de uitzonderingen erop, zie artikel 127 van het terugtrekkingsakkoord.

¹⁴ Artikel 126 van het terugtrekkingsakkoord.

¹⁵ Artikel 132 van het terugtrekkingsakkoord. Voor de samenstelling en de taken van het Gemengd Comité, zie artikel 164 van het terugtrekkingsakkoord.

¹⁶ Anders dan in landen met een dualistisch systeem zoals het Verenigd Koninkrijk zelf.

¹⁷ In het geval van het terugtrekkingsakkoord, namens de Unie, door de Raad (die beslist met gekwalificeerde meerderheid van stemmen) na goedkeuring door het Europees Parlement (zie artikel 50, lid 2, VEU).

¹⁸ Zie alvast de aangepaste versie van de Politieke verklaring waarin het kader wordt geschetst voor de toekomstige betrekkingen tussen de Europese Unie en het Verenigd Koninkrijk, *Pb* 2019, C 384 I, p. 178-193.

4.4. De conclusie van dit alles is dat er in de huidige stand van zaken twee scenario's zijn waarin onzekerheid bestaat over de gevolgen van de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie. Enerzijds is er het scenario waarin het terugtrekkingsakkoord niet wordt geratificeerd voor 1 februari 2020 (of voor een latere datum die zou worden bepaald in een bijkomend uitstel). Anderzijds is er het scenario waarin het terugtrekkingsakkoord tijdig wordt geratificeerd, maar waarbij de (eventueel verlengde) transitieperiode verstrijkt (ten vroegste vanaf 1 januari 2021). In beide scenario's is het vrij verkeer van goederen, personen,¹⁹ diensten en kapitaal niet langer gewaarborgd en dreigen dan ook de in de memorie van toelichting geschetste problemen inzake de door de betrokken belastingplichtigen verwachte fiscale voordelen.

Het voorontwerp is vooral op het eerste scenario toegeschreven, zoals blijkt uit de memorie van toelichting. Het is echter raadzaam om, naast de aanpassing van de datum waarop dat eerste scenario zich kan voordoen (zie daarover opmerking 4.2), na te gaan of niet moet worden voorzien in een specifieke regeling voor het tweede scenario (allicht door een wijziging van de wet van 3 april 2019) met een rechtszeker kader voor de fiscale behandeling van de voormelde fiscale voordelen, van zodra duidelijk is (uiterlijk op 1 juli 2020 – zie opmerking 4.3) wanneer de transitieperiode zal aflopen. Daarbij zal in voorkomend geval ook rekening moeten worden gehouden met de concrete uitwerking van de toekomstige betrekkingen tussen de Europese Unie en het Verenigd Koninkrijk.

B. Verenigbaarheid met het Europees recht

5.1. In advies 65.594/3 van 11 maart 2019 over een amendement bij het wetsontwerp dat heeft geleid tot de wet van 3 april 2019 merkte de Raad van State, afdeling Wetgeving, het volgende op:²⁰

“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.

¹⁹ Onder voorbehoud van het overgangsregime voor Europese burgers en hun familieleden in het Uittredingsakkoord.

²⁰ Adv.RvS 65.594/3 van 11 maart 2019 over een amendement van de Regering bij het wetsontwerp dat heeft geleid tot de wet van 3 april 2019, opmerkingen 9 tot 9.3. Dit advies werd niet opgenomen in de parlementaire stukken, ook al werd het betrokken regeringsamendement uiteindelijk ingediend door drie parlementsleden en wordt in de toelichting erbij verwezen naar het advies (*Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3554/008). Inmiddels (maar pas na de aanneming van de wet van 3 april 2019) is het advies bekendgemaakt op de website van de Raad van State.

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 fusierichtlijn²¹ en de moeder-dochterrichtlijn²² 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.

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

²¹ Voetnoot 11 van het geciteerde advies: 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'.

²² Voetnoot 12 van het geciteerde advies: Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 'betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten'.

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.²³

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'.²³ 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.²⁴

5.2. Uit het huidige voorontwerp blijken effectief de moeilijkheden om regelingen die deels de implementatie inhouden van Europees recht, onverkort toe te passen, onder meer wat betreft de fusierichtlijn. Er wordt dan ook terecht voorzien in overgangsregelingen. Dat neemt niet weg dat voor de geldingsduur van die overgangsregelingen dreigt te worden afgeweken van geharmoniseerde begrippen.

Er zou weliswaar kunnen worden voorgehouden dat de langetermijntransacties die aan bod komen in het voorontwerp veeleer betrekking hebben op het vrij verkeer van kapitaal dan op het vrij verkeer van (financiële) diensten, aangezien ze in wezen betrekking hebben op langetermijnsparen.²⁵ Op zijn minst voor de langlopende verzekeringscontracten waarvan sprake

²³ Voetnoot 13 van het geciteerde advies: Zie daarover ook <https://www.ucalgary.ca/biztechlaw/node/273>.

²⁴ Voetnoot 14 van het geciteerde advies: Vgl. HvJ 5 mei 1981, C-804/79, Commissie t. Verenigd Koninkrijk, ECLI:EU:C:1981:93, punt 31.

²⁵ Vergelijk HvJ 21 juni 2018, *Fidelity Funds*, C-480/16, ECLI:EU:C:2018:480, punten 32-39; HvJ 22 november 2018, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank*, C-625/17, ECLI:EU:C:2018:939, punten 20-26.

is in het ontworpen artikel 545, § 1, van het WIB 92²⁶ blijkt het voorontwerp niet zozeer een bepaald financieel product te viseren, maar is het de bedoeling van de stellers van het voorontwerp om de gebruiker van het financieel product gerust te stellen dat hij in de toekomst verder van het fiscale voordeel zal kunnen genieten indien het contract is gesloten met een verlener van financiële diensten uit het Verenigd Koninkrijk. Aldus wordt niet enkel de bescherming beoogd van de fiscale voordelen van de dienstenontvanger, maar ook van de mogelijkheid van de dienstenverlener om zelfs na een harde brexit bepaalde financiële diensten te blijven aanbieden onder de naar Belgisch fiscaal recht voordelige voorwaarden.²⁷

De conclusie is dan ook dat het voorontwerp een fiscaal gunstregime handhaaft voor overeenkomsten die worden gesloten tijdens een overgangsperiode (wellicht tot het einde van het inkomstenjaar) na de datum van een harde brexit²⁸ en dat het minstens ten dele betrekking heeft op de handel in (financiële) diensten met een land dat na die datum geen lidstaat meer is van de Europese Unie. Om de redenen die zijn uiteengezet in advies 65.594/3 is dit een aangelegenheid die tot de exclusieve bevoegdheden van de Unie behoort en is de ontworpen regeling dan ook afhankelijk van de machtiging door de Unie overeenkomstig artikel 2, lid 1, van het VWEU.

5.3. Diezelfde conclusie geldt trouwens ook voor wat in opmerking 4.4 is omschreven als het tweede scenario, namelijk na het einde van de (eventueel verlengde) transitieperiode waarin het terugtrekkingsakkoord voorziet (indien dat terugtrekkingsakkoord effectief en tijdig wordt geratificeerd).

Zolang het Verenigd Koninkrijk tijdens die transitieperiode in de feiten wordt gelijkgesteld met een lidstaat van de Europese Unie,²⁹ is het waarborgen van de fiscale voordelen voor transacties met aanbieders van financiële diensten uit het Verenigd Koninkrijk tijdens die transitieperiode immers zinvol om een competitief nadeel weg te nemen dat anders voor die aanbieders zou bestaan in vergelijking met Belgische aanbieders, net als overigens voor aanbieders van andere lidstaten. Dat wordt echter anders van zodra het Verenigd Koninkrijk aan het einde van die transitieperiode de interne markt zou hebben verlaten, want dan wordt het waarborgen van die fiscale voordelen juist een instrument om de handel in financiële diensten met dat derde land te bevorderen. Een dergelijke maatregel valt evenwel onder het externe handelsbeleid van de Unie inzake diensten, zoals zo-even is uiteengezet, en vereist overeenkomstig artikel 2, lid 1, van het VWEU een machtiging door de Unie.

²⁶ De geïssueerde bepalingen van het WIB 92 op het gebied van pensioensparen (artikel 145⁸ WIB 92) zijn in het verleden trouwens door het Hof van Justitie onderzocht vanuit het oogpunt van het vrij verkeer van diensten in de mate dat het belastingvoordeel enkel gold voor stortingen aan in België gevestigde instellingen en fondsen (HvJ 23 januari 2014, *Commissie/België*, C-296/12, ECLI:EU:C:2014:24).

²⁷ Het gaat immers om contracten die ten laatste gesloten worden op 31 december 2019, wat in de logica van het voorontwerp – dat uitgaat van een harde brexit op 31 oktober 2019 – ook verrichtingen van na de datum van uittreding zou omvatten. Dat zou anders zijn, indien de bescherming enkel zou gelden voor verrichtingen die werden gedaan voor de datum van uittreding.

²⁸ De regeling kan wel worden verdedigd voor de toekomstige gevolgen van overeenkomsten die voor de datum van de brexit werden gesloten, om de redenen die worden uiteengezet in opmerking 5.3 (in dat geval voor de overeenkomsten die voor het aflopen van de transitieperiode werden gesloten).

²⁹ Zie artikel 7, lid 1, gelezen in samenhang met artikel 127 van het terugtrekkingsakkoord.

Dit versterkt enkel het reeds in opmerking 4.4 geschetste belang om zo spoedig mogelijk (van zodra de uitgangspunten bekend zijn) een regeling uit te werken – analoog aan de artikelen 2 en 3 van het voorontwerp – voor de fiscale gevolgen van bepaalde langetermijninvesteringen na de afloop van de transitieperiode, althans voor transacties die uiterlijk op 31 december 2020 (of 2021 of 2022, indien de transitieperiode wordt verlengd) zijn aangegaan. Op die manier kan ook voor dit scenario de onzekerheid worden afgewend die anders zou bestaan voor Belgische verbruikers en Britse dienstverleners.

C. Verenigbaarheid met het gelijkheidsbeginsel

6.1. In advies 65.594/3 werd met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel het volgende opgemerkt:³⁰

“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 overgangperiode 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.’

³⁰ Adv.RvS 65.594/3, opmerkingen 10.1 tot 10.2.

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 beoordelingsbevoegdheid³¹ 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.³²

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

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.”

6.2. In de parlementaire voorbereiding werd op die opmerking als volgt geantwoord:³³

“Het Verenigd Koninkrijk is lid van de Europese unie sinds 1973 en sindsdien verlopen de relaties tussen Belgische en Britse burgers en ondernemingen binnen dit Europees rechtskader. Ondernemingen en burgers van België en het Verenigd Koninkrijk die economische relaties met elkaar aangaan baseren zich op dit rechtskader en een abrupte breuk op 29 maart 2019 brengt een enorme rechtsonzekerheid voor deze personen met zich mee.

Daarbij wordt door de Raad van State de vraag gesteld in welke mate te verklaren valt dat het Verenigd Koninkrijk op een verschillende wijze wordt behandeld dan een ander derde land. Hierbij moet opnieuw de nadruk worden gelegd op de uitzonderlijke relatie die is ontstaan tussen het Verenigd Koninkrijk en de andere Europese lidstaten, die gedurende een bestendige tijd onderworpen zijn geweest aan de zelfde Europese wetgeving, waarborgen en principes.

Het VK kan daardoor niet louter worden gelijkgesteld met een ander derde land, waar niet zulk een nauwe band bestaat en die deel hebben uitgemaakt van een organisatie, waarbij de bindende wetgeving van deze organisatie voorrang kreeg op de nationale

³¹ Voetnoot 15 van het aangehaalde advies: 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.

³² Voetnoot 16 van het aangehaalde advies: 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.

³³ Parl.St. Kamer 2018-19, nr. 54-3554/008, 13-14.

wetgeving en daardoor een eengemaakt beleid werd gevoerd overheen de 28 lidstaten. Het uitdragen van dit eengemaakt beleid, dat dermate verwerven is met de nationale wetgeving van het VK, zal dus niet van dag op dag eindigen. Bijgevolg is de Europese regelgeving en zowel de Belgische als Britse wetgeving dermate nauw met elkaar verbonden en op elkaar afgestemd dat deze situatie niet te vergelijken valt met enig ander derde land.

Burgers en ondernemingen die economische relaties hebben met derde landen, weten bij het aangaan van deze relaties wat het rechtskader is, aangezien het derde land nooit deel heeft uitgemaakt van een nauw internationaal samenwerkingsverband, waardoor deze derde staten bezwaarlijk kunnen gesteld worden zich in een gelijkaardige positie te bevinden als het Verenigd Koninkrijk als oud-lidstaat van de Europese Unie aangezien deze derde lidstaten waarborgen ontbreken die het gevolg zijn van een lidmaatschap gedurende 45 jaar. Door de brexit wordt een bestaand rechtskader dat reeds 45 jaar geldt echter plots verbroken. Deze twee categorieën (oud-EU lidstaat en derde staat) bevinden zich in dermate verschillende omstandigheden dat in lijn met het gelijkheidsbeginsel het bestaande rechtskader een korte tijd voort bestaat zodat de burgers en ondernemingen de tijd hebben hun contractuele relaties aan te passen en de wetgever de tijd krijgt om grondig na te denken over welke regels dienen te worden aangepast en op welke wijze.”

6.3. Die uitleg betreft evenwel enkel de eerste door de Raad van State aangehaalde verschillende behandeling (wat betreft verhoudingen met het Verenigd Koninkrijk tegenover verhoudingen met andere derde landen) en niet de tweede kwestie, namelijk de gelijke behandeling tussen verschillende soorten belastingen.

Het voorontwerp voorziet op dat tweede punt nu zelf in een differentiatie, enerzijds in de tijd en anderzijds tussen verzekerings- en spaarproducten onderling, waardoor ter zake een verschillende behandeling wordt ingesteld die een specifieke deugdelijke verantwoording behoeft.

6.3.1. Enerzijds moet een verantwoording worden geboden voor de keuze om bepaalde transacties die na een harde brexit worden gesloten, maar (althans volgens de huidige ontwerpregeling – zie daarover opmerking 4.2) ten laatste op 31 december 2019, eveneens gelijk te stellen met transacties die voor een harde brexit worden gesloten.³⁴ Voor transacties die na een harde brexit worden gesloten geldt het argument van de rechtszekerheid of van legitieme verwachtingen niet meer, aangezien de betrokkenen in dat geval geacht moeten worden van in het begin op de hoogte te zijn van de fiscaalrechtelijke gevolgen van deze transacties. Het oogmerk om dezelfde fiscale behandeling aan te houden voor verrichtingen die plaats vinden gedurende eenzelfde aanslagjaar kan daarvoor op zich geen afdoende verantwoording vormen.

Dit probleem (en de nood om deze gelijke behandeling van verschillende situaties te verantwoorden) rijst niet indien de cesuur wordt bepaald op de datum van de harde brexit (of, in het tweede scenario, het einde van de transitieperiode).

³⁴ Of anders gezegd: nu een harde brexit ten vroegste kan op 1 februari 2020, kan misschien worden verantwoord dat contracten die voor die datum worden gesloten, ook na die datum fiscaal worden gelijkgesteld met contracten uit andere EU lidstaten, maar die verantwoording valt weg voor overeenkomsten die tussen de effectieve exit dag en 31 december 2020 – het einde van het inkomstenjaar 2020 – zouden worden gesloten.

6.3.2. Anderzijds rijst de vraag naar de verhouding tussen de verschillende verzekerings- en spaarproducten onderling. In de memorie van toelichting wordt verwezen naar de fiscale voordelen “voor juridische situaties die in principe van lange duur zijn” en, meer in het bijzonder “voor verzekeringsproducten (aanvullend pensioen, langetermijnsparen, pensioensparen), waarvan sommigen de sluiting van een contract met een minimumduur van tien jaar vereisen”. Indien wordt aangenomen dat de lange duur van het betrokken verzekerings- of spaarproduct de reden bij uitstek is om het fiscale voordeel te bestendigen bij de uittreding van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie gedurende de looptijd van de betrokken transactie, in het licht van de rechtszekerheid en de gewekte verwachtingen, moet kunnen worden verantwoord dat het fiscale voordeel zou worden bestendigd voor verzekerings- en spaarproducten die niet die lange looptijd hebben en dat het fiscale voordeel niet zou worden bestendigd voor bepaalde producten die wel die lange looptijd zouden hebben.

Wat dat laatste betreft verklaarde de gemachtigde het volgende op de vraag of de ontworpen regeling alle verzekerings- en spaarproducten met een lange looptijd omvat en waarom de regeling bijvoorbeeld niet wordt uitgebreid naar de belastingvermindering bedoeld in artikel 145²⁷ van het WIB 92 (namelijk voor een kapitaalsverhoging tijdens het vijfde tot tiende jaar na de oprichting van de vennootschap):

“a) A priori oui, tous les produits d'épargne et d'assurance concernés sont visés dans le présent projet de loi.

b) En ce qui concerne l'article 14527 CIR 92, il n'a pas été retenu dans le régime spécifique pour les produits 'à long terme'. Il ne s'agit en effet pas d'un avantage fiscal octroyé sur le long terme dans le sens où un contribuable serait tenu de poursuivre des engagements durant plusieurs années et aurait dès lors raisonnablement droit aux avantages fiscaux qui lui avaient été promis au moment de la conclusion de son contrat. Non, il s'agit d'une réduction d'impôt pour un exercice d'imposition précis, unique, qui ne justifie dès lors pas une prolongation de la période transitoire.

La réduction d'impôt de l'article 14527 CIR 92 est octroyée pour l'acquisition de nouvelles actions ou parts d'une entreprise en croissance, à l'occasion d'une augmentation de capital durant la 5ème, 6ème, 7ème, 8ème, 9ème ou 10ème année depuis la constitution de ladite société. Il s'agit juste là de déterminer 'l'âge' de la société au moment de l'investissement. Ladite société doit être une société résidente ou sise dans un autre Etat membre de l'EEE au moment de sa constitution ainsi qu'au moment de l'émission des nouvelles actions ou parts, et partant, de l'investissement. Par la suite, cet élément n'a plus d'importance.

Si l'investissement a été fait valablement dans une société en croissance du Royaume-Uni, la réduction a été valablement octroyée. Pour que la réduction ne soit pas reprise, des formalités doivent il est vrai être respectées pendant les 4 périodes imposables suivantes (article 14527, § 4, CIR 92), mais ces conditions sont des conditions de fond à propos du nombre d'équivalents temps plein, de chiffre d'affaire, etc. de la société, conditions qui ne sont pas impactées par une possible sortie du Royaume-Uni de l'EEE. Si l'investissement remplissait toutes les conditions lors de la période imposable au cours de laquelle la réduction a pu être octroyée, cette dernière ne saurait être remise en cause par la suite du seul fait de la sortie du Royaume-Uni de l'EEE.

Aucune période transitoire prolongée n'est donc à prévoir : à partir du moment où la période transitoire générale d'assimilation du Royaume-Uni à un Etat membre de l'EEE sera terminée, si les contribuables souhaitent acheter des parts d'une société en croissance qui n'est plus située dans un Etat membre de l'EEE, ils n'auront pas droit à la réduction

d'impôt. Cette situation n'appelle aucune protection complémentaire. Les contribuables peuvent librement opter pour un investissement dans une société située dans un Etat membre de l'EEE et bénéficier alors de la réduction d'impôt."

D. Het wederkerigheidsbeginsel

7.1. In advies 65.594/3 plaatste de Raad van State vraagtekens bij de draagwijdte van het wederkerigheidsbeginsel dat uiteindelijk werd opgenomen in artikel 27 van de wet van 3 april 2019:³⁵

"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 verschaftte nog de volgende verduidelijking:

'De regering gaat ervan uit dat het Verenigd Koninkrijk in de overgangsperiode 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.

³⁵ Adv.RvS 65.594/3, opmerkingen 11.1 tot 11.4.

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).³⁶ 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,³⁷ 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, 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).

³⁶ Voetnoot 17 van het aangehaalde advies: 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.

³⁷ Voetnoot 18 van het aangehaalde advies: Parl.St. Kamer 2018-19, nr. 54-3554/001, 60.

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.”

7.2. In de parlementaire voorbereiding werd op die opmerking als volgt geantwoord:³⁸

“Het valt te verwachten dat het Verenigd Koninkrijk in de overgangperiode de huidige fiscale wetgeving niet plots zal wijzigen zodat de loyale wederkerigheid die in de bestaande wetgevingen is bepaald, voor deze overgangperiode behouden blijft. Artikel 18/7 dient te worden beschouwd als een vangnetbepaling zodat de

³⁸ Parl.St. Kamer 2018-19, nr. 54-3554/008, 14-15.

overgangsregeling enkel zal gelden indien het Verenigd Koninkrijk ook daadwerkelijk voor de toepassing van de nationale wetgeving zelf nog handelt als lidstaat van de Europese unie, wat wilt zeggen dat deze tegenover België dezelfde bescherming moet bieden zoals die werd geboden toen deze nog lid was van de Europese unie.

Het uitgangspunt van België is het huidige fiscaal recht te blijven toepassen zolang het Verenigd Koninkrijk geen minder gunstige wetgeving invoert (status quo). De regimes hoeven niet identiek te zijn als ze dat in de huidige wetgeving ook niet zijn, voor zover dezelfde waarborgen worden geboden zoals dat het geval was toen beide lidstaten nog lid waren van de Europese unie.

In geen geval kan de buitenlandse regelgever rechtstreeks bepalen hoe de interne fiscale wetgeving wordt toegepast. Deze maatregel bouwt slechts een soort van zekerheid in, die garandeert dat België in de overgangsperiode niet verder gaat dan wat nodig is met het oog op de voormelde doelstelling. De gelijkstelling van het VK met een lidstaat van de Europese unie, geldt dus enkel voor zover het VK daadwerkelijk nog de nationale wetgeving toepast zoals deze dat deed toen zij nog lid was van de Europese unie.

In een latere fase zal elke bepaling afzonderlijk worden onderzocht en aangepast en zal geval per geval worden onderzocht in welke mate de wederkerigheid expliciet als voorwaarde moet worden gesteld.

De delegatie aan de Koning zoals door de Raad van State wordt voorgesteld³⁹ is voor deze overgangsregeling niet passend. Gelet op de korte periode dat de overgangsregeling van toepassing zal zijn en gezien het feit dat het een loutere verderzetting van de bestaande regelgeving betreft, is de algemene delegatie aan de Koning krachtens artikel 108 van de Grondwet voldoende. De voorwaarde van wederkerigheid is slechts een veiligheidsmaatregel voor het geval het Verenigd Koninkrijk de fiscale wetgeving zou wijzigen in het nadeel van Belgische burgers en bedrijven. Dit betekent dat het toepassingsgebied van deze overgangsregeling automatisch beperkt is tot die gevallen waarbij voldaan is aan de wederkerigheidsvereiste, die dus een absolute voorwaarde vormt. Indien de wederkerigheid niet wordt nagekomen door het Verenigd Koninkrijk, kan de overgangsregeling bijgevolg ook niet worden toegepast.

Bovendien zou het invoeren van een dergelijke delegatie betekenen dat de inwerkingtreding van de regeling wordt uitgesteld tot op het moment dat de wederkerigheidsvereiste voor elke bepaling afzonderlijk wordt vastgelegd in voldoende duidelijke bepalingen. Dit zou een tegengestelde werking hebben op twee vlakken: niet alleen zou op die wijze een snelle inwerkingtreding niet gegarandeerd kunnen worden, wat gelet op de nakende harde brexit problematisch is. Daarnaast zou dan voor elke bepaling een onderzoek moeten worden verricht, wat eigenlijk kadert in het grotere onderzoek waarvoor de overgangsregeling juist wordt ingevoerd. Daardoor wordt een dergelijke bepaling niet opportuun geacht in het licht van het doel en de uitwerking van deze overgangsregeling.”

Als de wetgever het niet wenselijk acht om een beroep te doen op het procedé van door de Koning te bekrachtigen besluiten om het probleem van de algemene en rechtsonzekere uitwerking van het wederkerigheidsbeginsel te verhelpen – hetgeen overigens door de Raad van State allerm minst in eerste orde was voorgesteld –⁴⁰, dan komt het erop aan dat de wetgever zelf

³⁹ Hiermee wordt allicht gerefereerd aan de suggestie in opmerking 11.3 in advies 65.594/3.

⁴⁰ In opmerking 11.3 van advies 65.594/3 werd immers gewag gemaakt van “de wetgever of *eventueel* de Koning met te bekrachtigen besluiten”, waarmee werd gealludeerd op delegaties met een bekrachtigingsregeling die in het om advies voorgelegde amendement zelf waren opgenomen.

instaat voor een voldoende precieze en rechtszekere uitwerking van dat wederkerigheidsbeginsel. Het argument van de “snelle inwerkingtreding” omwille van de “nakende harde brexit” kan nu alleszins niet meer overtuigen, aangezien er inmiddels al meer dan een half jaar de gelegenheid was om, zoals werd aangekondigd, “elke bepaling afzonderlijk [te onderzoeken en aan te passen] en (...) geval per geval [te onderzoeken] in welke mate de wederkerigheid expliciet als voorwaarde moet worden gesteld”.

7.3. Artikel 7 van het voorontwerp voegt een tweede lid toe aan artikel 27 van de wet van 3 april 2019 teneinde de toepassing van het wederkerigheidsbeginsel uit te sluiten met betrekking tot de erin vermelde bepalingen van het WIB 92. Daaruit blijkt alvast dat ook de stellers van het voorontwerp van oordeel zijn dat de algemene toepassing van het wederkerigheidsbeginsel op zijn minst in de opgesomde gevallen niet werkzaam is. De redenen voor het instellen van de ontworpen uitzonderingen worden door de gemachtigde als volgt toegelicht:

“La condition de réciprocité est présente dans la loi du 3 avril 2019. Elle s’applique à la période transitoire instaurée par l’article 21 de ladite loi. Cette condition de réciprocité visait à garantir une sorte de gel des dispositions étrangères qui trouveraient à s’appliquer à des situations miroirs, de sorte que le Royaume de Belgique ne se trouvât pas lésé par son choix d’instaurer une période transitoire générale.

[L]e présent avant-projet répond à une autre logique. L’objectif ici est de protéger des contribuables des effets à plus long terme d’une sortie sans accord, là où l’article 21 de la loi du 3 avril 2019 visait essentiellement à préserver l’unicité de la période imposable.

Lors de l’élaboration du présent avant-projet, il a été choisi de ne pas instaurer de condition de réciprocité, étant donné que l’objectif était bien de protéger le contribuable belge sur le long terme, et qu’une telle protection à long terme ne pouvait être assujettie au bon vouloir d’une législation étrangère.

Effectivement, on pourrait objecter qu’en absence de réciprocité, le contribuable n’aurait qu’à rapatrier ses fonds vers l’Espace économique européen. Toutefois, un tel déplacement de fonds peut être rendu difficile, d’une part par les conditions contractuelles propres à chaque espèce et, d’autre part, par des éventuelles restrictions applicables avec des pays tiers. C’est pour cela qu’une période transitoire ad hoc a été prévue pour ces cas spécifiques (mais sa durée pourrait être raccourcie, le cas échéant).

Étant donné que certaines périodes transitoires ad hoc envisagées par l’avant-projet examiné ne requièrent pas de condition de réciprocité, il paraît nécessaire de supprimer une telle condition dans la disposition transitoire générale de la loi du 3 avril 2019, uniquement pour les avantages fiscaux concernés. Sans cette modification, un hiatus pourrait se créer où, avant une date, l’avantage fiscal pouvait toujours être accordé mais uniquement sous condition de réciprocité et, après cette même date, cette condition [lees: cet avantage] aurait disparu.”

Het is evenwel zeer de vraag of daarmee de door de Raad van State geopperde bezwaren ten aanzien van dat wederkerigheidsbeginsel zijn weggenomen. Dat zou immers veronderstellen dat voor alle andere, niet in dat tweede lid opgesomde fiscale verrichtingen, de toepassing van het wederkerigheidsbeginsel onproblematisch zou zijn. Wat dat betreft kan de Raad van State enkel herinneren aan zijn bezwaren en zijn vraag herhalen om de werkzaamheid

van dat wederkerigheidsbeginsel in die andere gevallen te herbezien en op zijn minst nader toe te lichten naar aanleiding van de ontworpen wijziging.

7.4. Omgekeerd rijst de vraag waarom de algemene toepassing van het wederkerigheidsbeginsel voor fiscale verrichtingen dan toch niet zo algemeen is, aangezien het niet geldt voor de tonnagebelasting bedoeld in de artikelen 115 tot 120 en 124 van de programmawet van 2 augustus 2002. Artikel 5 van het voorontwerp voorziet voor deze voordelige forfaitaire belastingregeling in een gelijkstelling met het oog op een harde brexit, maar daarin komt geen wederkerigheidsvoorwaarde in voor. Die vaststelling klemmt des te meer nu er ook in het Verenigd Koninkrijk een vergelijkbaar belastingregime bestaat, zodat de toepassing van de wederkerigheidsvoorwaarde in dat geval nu net niet problematisch zou kunnen zijn.

Meer in het algemeen moeten de stellers van het ontwerp nagaan of er nog andere gevallen zijn van belastingregimes die niet zijn opgenomen in de fiscale wetboeken en waarvoor het algemene wederkerigheidsbeginsel vervat in artikel 27 van de wet van 3 april 2019 bijgevolg niet geldt.

E. Het territoriale toepassingsgebied

8. In advies 65.594/3 formuleerde de Raad van State nog het volgende wat betreft het territoriale toepassingsgebied van hetgeen de wet van 3 april 2019 is geworden:⁴¹

“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.”

Die opmerking is ook relevant voor de ontworpen regeling, aangezien de relevante dienstenverleners ook gevestigd kunnen zijn in, of op een andere wijze banden hebben met, Gibraltar, het eiland Man, of de Kanaaleilanden.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

9. In het ontworpen artikel 545, § 1, van het WIB 92 (artikel 2 van het voorontwerp) wordt verwezen naar de artikelen 59, § 1, eerste lid, 1°, 145¹, 145³, 145^{3/1} en 145⁸ van WIB 92. Het komt de Raad van State voor dat die verwijzing ongelukkig is geformuleerd. Door de verwijzing naar artikel 145¹ worden immers alle belastingverminderingen bedoeld vermeld in de artikelen 145² tot 145¹⁶, terwijl de opsomming die daarop volgt van slechts enkele van die

⁴¹ Adv.RvS 65.594/3, opmerking 13.

artikelen kan leiden tot *a contrario*-redeneringen. Er zou wellicht beter uitdrukkelijk worden verwezen naar de bepalingen van onderafdeling Ibis (“Vermindering voor het lange termijnsparen”) van afdeling I van hoofdstuk III van titel II van het WIB.

Artikelen 2 en 8

10. Artikel 8, tweede lid, van het voorontwerp voorziet in een machtiging van de Koning om, indien de brexit plaatsvindt na 31 december 2019, bij een te bekrachtigen besluit “de data vermeld in de artikelen 2 tot 7 [te] wijzigen in functie van deze latere datum”.

Wat betreft de datum van 31 december 2019 wordt, net als voor de vermelding van die datum in de overige bepalingen van het voorontwerp, verwezen naar de opmerkingen 4.2 en 4.4.

10.1. In de eerste plaats is het vanuit wetgevingstechnisch oogpunt verkeerd om de Koning te machtigen om data te wijzigen die voorkomen in wijzigingsbepalingen, althans wanneer die wijzigingsbepalingen in werking zijn getreden.⁴² Vanaf het tijdstip van inwerkingtreding van de artikelen 2 tot 7 van de aan te nemen wet moet de wijziging van de data gebeuren in de betrokken bepalingen van het WIB 92 en van de programmawet van 2 augustus 2002, zoals die gewijzigd worden door de artikelen 2 tot 7 van de aan te nemen wet.

10.2. In de tweede plaats is de machtiging ruimer geformuleerd dan men zou verwachten aan de hand van de memorie van toelichting. Daarin wordt immers uiteengezet dat het de bedoeling is dat “deze wet niet zonder voorwerp [wordt] maar de overgangperiode kan aangepast worden aan dit niet-vaststaande feit [namelijk de datum van de brexit]”. Wanneer de Koning echter gemachtigd wordt om data te wijzigen “in functie van” een latere datum waarop de brexit plaatsvindt, wordt daarmee niet bepaald dat de nieuwe datum moet samenvallen met die latere datum. De Koning zou dan ook een nog latere datum kunnen bepalen.

De vraag rijst of het wel nodig is dat er na de brexit gedurende een bepaalde periode nog contracten kunnen worden gesloten met verzekeraars en banken die in het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd zonder dat het daarbij horende belastingvoordeel zou verloren gaan. De gemachtigde verklaarde daaromtrent het volgende:

“Vooreerst valt op te merken dat door de gewijzigde situatie met betrekking tot Brexit, zowel de data in het voorliggend voorontwerp van wet, als de data in de wet van 3 april 2019, die door dit voorontwerp gewijzigd wordt, zullen afgestemd worden op deze nieuwe – voorlopige – realiteit.

Daarnaast werd ervoor gekozen om deze fiscale bepalingen gedurende de gehele duur van het contract te laten gelden omdat dit eveneens contracten betreft met betrekking tot Belgische of in andere EER lidstaten gelegen onroerende goederen, waarbij die contracten gekenmerkt worden door een illiquide karakter, ingegeven door de aard van het onderliggende voorwerp.

⁴² Zie *Beginnelsen van de wetgevingstechniek. Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, aanbevelingen 128 en 129, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

De machtiging van de Koning ten slotte heeft tot doel om in te spelen op een mogelijk uitstel van Brexit, waardoor de wet kan aangepast worden in functie van een latere datum van een al dan niet harde Brexit. Deze bepaling wilt er bijgevolg enkel voor zorgen dat deze wet niet zonder voorwerp valt en kan aangepast worden aan de steeds veranderende realiteit, telkens de werkelijke datum van Brexit indachtig. Door de wijziging van de data zoals in de eerste alinea uiteengezet, verliest deze vraag thans een deel van haar voorwerp.”

Deze uitleg lijkt eigenlijk de indruk te versterken dat het enkel de bedoeling is om de Koning te machtigen om de nieuwe data te laten samenvallen met de datum van een verder uitgestelde brexit, en niet om een latere datum te bepalen. Indien dat de bedoeling is, moet de machtiging in die zin worden gepreciseerd.

10.3. Deze indruk wordt dan weer tegengesproken door de memorie van toelichting bij artikel 2 van het voorontwerp (ontworpen artikel 545, §§ 3 en 4, van het WIB 92), waarin wordt gealludeerd op een “korte overgangsperiode” tussen de datum van de brexit en 31 december 2019. Daarbij werd dan allicht uitgegaan van het in opmerking 4.1 geschetste tweede uitstel van de brexit tot 31 oktober 2019.

Indien het effectief de bedoeling zou zijn om te werken met een scharnierdatum voor sommige (of alle) transacties die na de datum van de brexit ligt, rijst de vraag naar de verenigbaarheid met het gelijkheidsbeginsel van zo’n “verlengde” toepassing van de gelijkstellingsregeling. Op die vraag is reeds op algemene wijze ingegaan in opmerking 6.3.1.

Indien het de bedoeling is om de Koning te machtigen om het mogelijk te maken dat verbruikers na de datum van de brexit nog gedurende een bepaalde, zelfs korte periode overeenkomsten kunnen sluiten met verzekeraars en banken in het Verenigd Koninkrijk en toch kunnen blijven genieten van de Belgische fiscale voordelen, moet dat worden verantwoord in het licht van het gelijkheidsbeginsel. Zoals de Inspecteur van Financiën in zijn advies van 14 oktober 2019 opmerkt, kunnen Belgische belastingplichtigen daardoor blijven genieten van fiscale voordelen voor stortingen die gebeuren na de datum van de brexit voor zover de overeenkomst vóór de door de Koning te bepalen datum (ook na de datum van de brexit) wordt vastgesteld.

De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“A) Bij de invoering van deze korte overgangsbepaling in het voorontwerp van wet, volgde de wetgever de datum bepaald in de wet van 3 april 2019 betreffende de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie, namelijk een overgangsbepaling tot 31 december 2019.

Aangezien het op heden voor de belastingplichtige nog steeds onduidelijk is of er een Brexit komt, dan wel een Brexit met akkoord, dan wel een Brexit zonder akkoord, werd in de wet van 3 april 2019 een korte overgangsperiode voorzien opdat de belastingplichtigen geen onmiddellijke gevolgen zouden ondervinden van het falen van de brexitonderhandelingen, dus van een Brexit zonder akkoord.

Het voorontwerp van wet verduidelijkt in artikel 2, §§ 3 en 4 de gebeurtenis waarop de korte overgangsbepaling van toepassing is. Namelijk de tot en met 31 december 2019 verwezenlijkte meerwaarden en de verrichtingen of overbrengingen die

ten laatste op 31 december 2019 zijn bekend gemaakt in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad.

B) Artikel 8 bepaalt dat de Koning door middel van een in Ministerraad overlegd besluit eveneens de data vermeld in de artikelen 2 tot 7 wijzigen, indien het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland op een datum die plaatsvindt na 1 januari 2020 de Europese Unie verlaat overeenkomstig artikel 50 VEU.

Artikel 26, § 1 van de wet van 3 april 2019 biedt eveneens de mogelijkheid aan de Koning om “bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad de in de artikelen 21 tot 25 vermelde periode inkorten, zowel inzake de datum van 31 december 2019 als inzake het aanslagjaar voor de toepassing van alle of een deel van de federale fiscale bepalingen.

Bij het verstrijken van de in het eerste lid bedoelde datum, evalueert de Ministerraad de impact van de in dit hoofdstuk bedoelde overgangsregeling. In geval van een positieve evaluatie kan de periode bedoeld in het eerste lid verlengd worden door een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad tot het moment waarop een definitieve regeling is uitgewerkt voor een deel of alle fiscale bepalingen.”

Met andere woorden, indien de periode potentieel veel langer is (bijvoorbeeld 11 maanden indien er een Brexit zonder akkoord zou zijn op 31 januari 2020), blijft de wetgever dezelfde ratio legis volgen. De datum bepaald bij de wet van 3 april 2019 zal worden gevolgd.”

Indien het effectief de bedoeling is om zo’n “verlengde” toepassing van de gelijkstellingsregeling mogelijk te maken, moet in de memorie van toelichting worden uiteengezet waarom dat nodig is, zeker wanneer het niet beperkt zou zijn tot een korte periode na de datum van de brexit. Bovendien moet ook een afdoende verantwoording worden geboden in het licht van het gelijkheidsbeginsel.

10.4. In de Nederlandse tekst van artikel 8, derde lid, van het voorontwerp schrijve men “indien *het* (niet: *ze*) niet bij wet is bekrachtigd” en “de datum van *zijn* (niet: *haar*) bekendmaking”.

*

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

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. La loi du 3 avril 2019 'relative au retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne' prévoyait une fiction juridique selon laquelle, en cas de Brexit dit dur, le Royaume-Uni serait, à des fins fiscales, considéré comme un État membre de l'Union européenne jusqu'au 31 décembre 2019. L'avant-projet de loi présentement soumis pour avis a pour objet d'adapter cette réglementation pour quelques cas spécifiques.

2.1. Avant tout, il apparaît que, pour l'assimilation précitée, la date-butoir du 31 décembre 2019 ne peut pas suffire à garantir une sécurité juridique suffisante en ce qui concerne les transactions dont la durée excède un exercice d'imposition (article 2 de l'avant-projet).

C'est la raison pour laquelle l'assimilation est en premier lieu également appliquée aux régimes fiscaux de faveur relatifs à certaines formes d'épargne à long terme qui sont conclues au plus tard le 31 décembre 2019. L'article 545, § 1^{er}, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) prévoit à cet effet un régime qui fait référence aux articles 59, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, 145¹, 145³, 145^{3/1} et 145⁸ du CIR 92.

En deuxième lieu, l'article 545, § 2, en projet, du CIR 92 prévoit une assimilation pour les conventions de partenariat au sens de l'article 275³, § 1^{er}, alinéa 3, 1^o, du CIR 92 qui sont conclues au plus tard le 31 décembre 2019.

En troisième lieu, l'article 545, § 3, en projet, du CIR 92 prévoit un régime pour les plus-values réalisées jusqu'au 31 décembre 2019 sur les actions ou parts de certains organismes de placement, conformément à l'article 192, § 3, du CIR 92.

En quatrième lieu, il est prévu un régime transitoire jusqu'au 31 décembre 2019 pour compenser la cessation des effets de la directive Fusions². À cette fin, l'article 545, § 4, en projet, du CIR 92 instaure un régime transitoire pour l'application des articles 184*bis*, §§ 4 et 5, 184*ter*, § 2, alinéa 8, 211, § 1^{er}, alinéas 4 et 5, et § 2, alinéa 6, 214*bis*, phrase introductive, 229, § 4, alinéas 3 à 10, et 231, § 2, du même code.

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

² 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'.

2.2. Ensuite, l'article 546, en projet, du CIR 92 (article 3 de l'avant-projet) élabore un régime transitoire qui concerne spécifiquement les sociétés immobilières. Pour l'application des articles 171, 3^o*quater*, et 269, § 1^{er}, 3^o, du CIR 92, en ce qui concerne les revenus payés ou attribués jusqu'au 31 décembre 2024, les biens immobiliers situés dans le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, dont la société distributrice disposait déjà, directement ou indirectement, le 31 décembre 2019 et dont elle a continué à disposer depuis lors de façon ininterrompue jusqu'au jour du paiement ou de l'attribution des revenus, sont considérés comme des biens immobiliers situés dans un État membre de l'Espace économique européen (ci-après : EEE).

2.3. Les régimes ainsi esquissés nécessitent de prévoir des exceptions correspondantes au régime d'assimilation fiscal général dans les articles 21 et 27 de la loi du 3 avril 2019 (articles 6 et 7 de l'avant-projet).

2.4. La loi du 3 avril 2019 ne s'applique pas au régime de taxation particulier des armateurs, qui en application des articles 115 à 120 et 124 de la loi-programme du 2 août 2002 peuvent être taxés – en tant qu'alternative à l'impôt des sociétés – sur le bénéfice établi forfaitairement sur la base du tonnage des navires (également dénommée taxe au tonnage). Ce régime ne s'applique en principe qu'aux navires battant pavillon d'un État membre de l'EEE mais, dans les conditions fixées par la Commission européenne, peut également être appliqué à certains pays tiers. L'article 5 de l'avant-projet insère dans l'article 208 de la loi-programme du 2 août 2002 un régime transitoire pour les navires battant pavillon du Royaume-Uni.

2.5. Vu l'incertitude relative à la date à laquelle le Royaume-Uni quittera l'Union européenne, avec ou sans accord de retrait, l'article 8 de l'avant-projet prévoit une délégation permettant au Roi d'adapter les dates mentionnées dans les articles 2 à 7 si ce retrait a lieu après le 31 décembre 2019. Un tel arrêté royal doit être confirmé par le législateur dans les douze mois de sa publication au Moniteur belge.

FORMALITÉS

3. L'article 5 de l'avant-projet prévoit une adaptation du régime de taxation forfaitaire en fonction du tonnage (taxe au tonnage). L'article 208, alinéa 1^{er}, en projet, de la loi-programme du 2 août 2002 aura pour effet qu'en cas de Brexit dur, des navires battant pavillon britannique seront considérés, jusqu'au 31 décembre 2019 (et éventuellement après cette date)³, comme des navires d'un État membre de l'EEE, même s'ils ne satisfont pas aux conditions d'aide relatives aux navires de pays tiers, mentionnées aux points 2.2, paragraphe 2, en 3.1, paragraphes 8 et 9, de la communication C(2004) 43 de la Commission européenne⁴.

Conformément à l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE), la Commission doit être informée, en temps utile, pour apprécier la compatibilité avec le marché intérieur, « des projets tendant à instituer ou à modifier

³ S'il est fait usage de la délégation au Roi inscrite à l'article 8 de l'avant-projet.

⁴ Communication C(2004) 43 de la Commission — Orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime, *J.O.U.E.*, 2004, C 13.

des aides ». Dans sa décision du 6 novembre 2017 concernant la prorogation du régime de la taxe au tonnage, la Commission a du reste observé qu'elle devait être informée « de tout projet visant à modifier la mesure » ⁵.

Il découle par ailleurs de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE que les États membres ne peuvent mettre leurs projets d'aides à exécution sans attendre l'approbation de la Commission ⁶.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

A. Le déroulement du Brexit et sa mise en œuvre dans l'ordre juridique interne

4.1. Par un courrier du 29 mars 2017, le Royaume-Uni a notifié son intention de quitter l'Union européenne conformément à l'article 50, paragraphe 2, du Traité sur l'Union européenne (ci-après : TUE). Bien qu'en 2018, un premier accord de retrait ait été conclu avec l'Union européenne ⁷, le Parlement britannique n'a pas donné l'assentiment requis à cet accord. Conformément à l'article 50, paragraphe 3, du TUE, le Royaume-Uni aurait donc dû quitter l'Union européenne sans accord de sortie le 30 mars 2019 à 0 heure. Pour éviter les conséquences d'un tel retrait, le Royaume-Uni a demandé, conformément à l'article 50, paragraphe 3, du TUE, un premier report du délai, qui a été accordé par le Conseil européen ⁸. Ce sursis s'étant avéré insuffisant, une nouvelle prorogation du délai a été accordée, à la demande du Royaume-Uni, jusqu'au 31 octobre 2019 ⁹. Entre-temps, l'accord de retrait a été renégocié ¹⁰. Cet accord de retrait modifié n'a à ce jour pas encore été ratifié par le Royaume-Uni et il a en outre été décidé d'organiser des élections législatives le 12 décembre 2019. À la demande du Royaume-Uni, le Conseil européen a accordé une troisième prorogation du délai, cette fois jusqu'au 31 janvier 2020 ¹¹.

⁵ Commission européenne, décision 'C(2017) 7290 final' du 6 novembre 2017, point 84 (https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/262095/262095_1947296_88_2.pdf).

⁶ Communication de la Commission 'sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises', *J.O.U.E.*, 1998, C 384, point 7.

⁷ Accord sur le retrait du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord de l'Union européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique, *J.O.U.E.*, 2019, C 66 I.

⁸ Décision (UE) 2019/476 du Conseil européen, prise en accord avec le Royaume-Uni, du 22 mars 2019 'prorogeant le délai au titre de l'article 50, paragraphe 3, du TUE', *J.O.U.E.*, 2019, L 80 I. La décision prévoyait une prorogation du délai jusqu'au 12 avril 2019 si la Chambre des communes n'approuvait pas l'accord au plus tard le 29 mars 2019, ou jusqu'au 22 mai 2019 si elle l'approuvait. C'est le premier scénario qui s'est réalisé.

⁹ Décision (UE) 2019/584 du Conseil européen prise en accord avec le Royaume-Uni du 11 avril 2019 'prorogeant le délai au titre de l'article 50, paragraphe 3, du TUE', *J.O.U.E.*, 2019, L 101.

¹⁰ Accord sur le retrait du Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord de l'Union européenne et de la Communauté européenne de l'énergie atomique, *J.O.U.E.*, 2019, C 384 I, pp. 1-177.

¹¹ Article 1^{er}, paragraphe 1, de la décision (UE) 2019/1810 du Conseil européen, prise en accord avec le Royaume-Uni, du 29 octobre 2019 'prorogeant le délai au titre de l'article 50, paragraphe 3, du TUE', *J.O.U.E.*, 2019, L 278 I. Si les procédures de ratification à l'accord de retrait modifié devaient être achevées avant cette date, l'accord de retrait entrerait cependant en vigueur le premier jour du mois suivant (article 1^{er}, paragraphe 2, de la même décision).

4.2. Il résulte de ce qui précède que la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne sans accord de retrait peut se produire au plus tôt le 1^{er} février 2020, alors que l'avant-projet se fonde sur l'hypothèse qu'un tel Brexit dur peut même avoir lieu avant le 1^{er} janvier 2020. Les dates en question inscrites dans l'avant-projet doivent dès lors être adaptées. Par identité de motif, il est conseillé d'adapter également les dates concernées ¹² dans la loi du 3 avril 2019.

4.3. Si le Royaume-Uni quitte l'Union européenne avec l'accord de retrait modifié, celui-ci prévoit l'applicabilité de la quasi-totalité du droit de l'Union ¹³ pendant une période transitoire qui se termine le 31 décembre 2020 ¹⁴, mais que le Comité mixte peut éventuellement encore prolonger une seule fois d'un ou de deux ans avant le 1^{er} juillet 2020, soit jusqu'au 31 décembre 2021 ou 2022 ¹⁵.

En principe, en Belgique ¹⁶, cette applicabilité ne requiert pas de mesures d'exécution dans la législation interne, dès lors qu'il s'agit de l'exercice de pouvoirs par des institutions de droit international public qui, en application de l'article 34 de la Constitution ¹⁷, est attribué à ces institutions par l'article 50, paragraphe 2, du TUE et qui est mis en œuvre par les articles 126 et suivants de l'accord de retrait. Cela signifie concrètement que, pendant cette période transitoire, notamment les références aux autres États membres de l'Union doivent également être comprises comme étant faites au Royaume-Uni. Il peut cependant être nécessaire de prévoir des mesures d'exécution spécifiques en ce qui concerne l'expiration de cette période transitoire, par exemple pour régler les effets futurs postérieurs au retrait du Royaume-Uni du marché intérieur (après la fin de la période transitoire) pour certains actes juridiques tels que les contrats d'épargne à long terme qui ont été conclus avant cette date. Ce qui précède dépendra également de la concrétisation des relations futures, après l'expiration de la période transitoire, entre l'Union européenne et le Royaume-Uni, sans doute dans un traité commercial qui doit encore être conclu ¹⁸.

4.4. En conclusion, dans l'état actuel des choses, il existe deux scénarios dans lesquels les effets du retrait du Royaume-Uni de l'Union européenne sont incertains. Dans le premier scénario, l'accord de retrait n'est pas ratifié avant le 1^{er} février 2020 (ou avant une date postérieure qui serait fixée dans un nouveau report). Dans un deuxième scénario, l'accord de retrait est ratifié dans le délai, mais la période transitoire (éventuellement prorogée) s'achève (au plus tôt à partir du 1^{er} janvier 2021). Dans les deux cas, la libre circulation des biens, des personnes ¹⁹, des services et des capitaux n'est plus garantie et les problèmes évoqués dans

¹² À tout le moins la date du 31 décembre 2019, qui est chaque fois mentionnée aux articles 21 à 24 de cette loi.

¹³ Pour le principe et les exceptions à celui-ci, voir l'article 127 de l'accord de retrait.

¹⁴ Article 126 de l'accord de retrait.

¹⁵ Article 132 de l'accord de retrait. Pour la composition et les missions du Comité mixte, voir l'article 164 de l'accord de retrait.

¹⁶ À l'inverse des pays qui connaissent un système dualiste, comme le Royaume-Uni lui-même.

¹⁷ Dans le cas de l'accord de retrait, au nom de l'Union, par le Conseil (qui décide à la majorité qualifiée des voix) après approbation par le Parlement européen (voir l'article 50, paragraphe 2, TUE).

¹⁸ Voir déjà la version adaptée de la Déclaration politique fixant le cadre des relations futures entre l'Union européenne et le Royaume-Uni, *J.O.U.E.*, C 384 I, pp. 178-193.

¹⁹ Sous réserve du régime transitoire pour les citoyens européens et les membres de leur famille dans l'Accord de sortie.

l'exposé des motifs en ce qui concerne les avantages fiscaux escomptés par les contribuables concernés risquent dès lors de se concrétiser.

L'avant-projet est principalement axé sur le premier scénario, comme l'indique l'exposé des motifs. Il est toutefois conseillé, outre l'adaptation de la date à laquelle le premier scénario peut se produire (voir à ce sujet l'observation 4.2), d'examiner s'il ne faut pas prévoir un régime spécifique pour le deuxième scénario (probablement en modifiant la loi du 3 avril 2019) en créant un cadre juridique sûr pour le traitement fiscal des avantages fiscaux précités, dès que la date d'expiration de la période transitoire apparaîtra clairement (au plus tôt le 1^{er} juillet 2020 – voir l'observation 4.3). À cet égard, il faudra, le cas échéant, également tenir compte de la concrétisation des relations futures entre l'Union européenne et le Royaume-Uni.

B. Compatibilité avec le droit européen

5.1. Dans l'avis 65.594/3 du 11 mars 2019 sur un amendement au projet de loi devenu la loi du 3 avril 2019, le Conseil d'État, section de législation, a observé ce qui suit ²⁰ :

« 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 ²¹ et de la directive mère-filiale ²² en y insérant des

²⁰ Avis C.E. 65.594/3 du 11 mars 2019 sur un amendement du Gouvernement au projet de la loi devenu la loi du 3 avril 2019, observations 9 à 9.3. Cet avis n'a pas été reproduit dans les documents parlementaires, bien que l'amendement du Gouvernement concerné ait finalement été déposé par trois parlementaires et que l'exposé des motifs y afférent y fasse référence (*Doc. parl.*, Chambre, 2018-19, n° 54-3554/008). Entre-temps (mais seulement après l'adoption de la loi du 3 avril 2019), l'avis a été publié sur le site internet du Conseil d'État.

²¹ *Note 11 de l'avis cité* : 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'.

²² *Note 12 de l'avis cité* : 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'.

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 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 ne convainc pas. 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 lié²³. 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 formuler²⁴ ».

5.2. Il ressort de l'actuel avant-projet qu'il est effectivement difficile d'appliquer sans restriction des réglementations mettant partiellement en œuvre le droit européen, notamment en ce qui concerne la directive Fusions. Il est dès lors prévu à juste titre des régimes transitoires. Il n'en demeure pas moins qu'il n'est pas exclu qu'il soit dérogé à des notions harmonisées pour la durée de validité de ces régimes transitoires.

On pourrait certes soutenir que les transactions à long terme évoquées dans l'avant-projet concernent plutôt la libre circulation des capitaux que la libre circulation de services (financiers), dès lors qu'elles portent essentiellement sur l'épargne à long terme²⁵. L'avant-projet ne s'avère pas tant viser un produit financier déterminé, à tout le moins pour les contrats d'assurance à long terme dont fait mention l'article 545, § 1^{er}, en projet, du CIR 92²⁶, mais l'intention des auteurs de l'avant-projet est de rassurer le consommateur du produit financier qu'il pourra continuer à l'avenir à bénéficier de l'avantage fiscal si le contrat est conclu avec un prestataire de services financiers basé au Royaume-Uni. Ainsi, l'avant-projet vise à préserver non seulement les avantages fiscaux du preneur de services, mais également la possibilité pour le prestataire de services de continuer à offrir certains services financiers dans des conditions avantageuses au regard du droit fiscal belge, même après un Brexit dur²⁷.

²³ Note 13 de l'avis cité : Voir à ce sujet également <https://www.ucalgary.ca/biztechlaw/node/273>.

²⁴ Note 14 de l'avis cité : Comparez avec C.J.U.E., 5 mai 1981, C-804/79, Commission c. Royaume-Uni, point 31.

²⁵ Comparer C.J.U.E., 21 juin 2018, *Fidelity Funds*, C-480/16, ECLI:EU:C:2018:480, points 32-39 ; C.J.U.E., 22 novembre 2018, *Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank*, C-625/17, ECLI:EU:C:2018:939, points 20-26.

²⁶ La Cour de Justice a d'ailleurs examiné par le passé les dispositions visées du CIR 92 en matière d'épargne-pension (article 145⁸ CIR 92), sous l'angle de la libre circulation des services, dans la mesure où l'avantage fiscal ne s'appliquait qu'à des versements à des institutions et à des fonds établis en Belgique (C.J.U.E., 23 janvier 2014, *Commission/Belgique*, C-296/12, ECLI:EU:C:2014:24).

²⁷ Il s'agit en effet de contrats qui sont conclus au plus tard le 31 décembre 2019, ce qui dans la logique de l'avant-projet – qui se fonde sur un Brexit dur le 31 octobre 2019 – engloberait également des opérations effectuées

En conclusion, l'avant-projet maintient un régime fiscal de faveur pour les contrats conclus pendant une période transitoire (sans doute jusqu'à la fin de l'année de revenus) après la date d'un Brexit dur²⁸ et concerne au moins partiellement le commerce de services (financiers) avec un pays qui, après cette date, n'est plus un État membre de l'Union européenne. Pour les motifs exposés dans l'avis 65.594/3, il s'agit d'une matière qui relève de la compétence exclusive de l'Union et le régime en projet est dès lors tributaire de l'habilitation par l'Union, conformément à l'article 2, paragraphe 1, du TFUE.

5.3. Cette conclusion s'impose du reste également pour ce que l'observation 4.4 définit comme le deuxième scénario, à savoir après la fin de la période transitoire (éventuellement prorogée) prévue dans l'accord de retrait (si cet accord est ratifié effectivement et en temps utile).

En effet, tant que le Royaume-Uni, au cours de cette période transitoire, est assimilé dans les faits à un État membre de l'Union européenne²⁹, la garantie des avantages fiscaux pour des transactions avec des prestataires de services financiers basés au Royaume-Uni, réalisées au cours de cette période transitoire, se justifie pour neutraliser un désavantage compétitif, qui, dans le cas contraire, existerait pour ces prestataires par rapport à des prestataires belges, tout comme du reste pour des prestataires d'autres États membres. Il en sera toutefois autrement dès que le Royaume-Uni aura quitté le marché intérieur à la fin de cette période transitoire, la garantie de ces avantages fiscaux devenant alors précisément un instrument destiné à promouvoir le commerce de services financiers avec ce pays tiers. Une telle mesure relève toutefois de la politique commerciale extérieure de l'Union européenne en matière de services, ainsi qu'il a été exposé ci-dessus, et exige une habilitation par l'Union, conformément à l'article 2, paragraphe 1, du TFUE.

L'importance, déjà évoquée dans l'observation 4.4, d'élaborer dans les plus brefs délais (dès que les principes de base seront connus) un régime – analogue aux articles 2 et 3 de l'avant-projet – pour les conséquences fiscales de certains investissements à long terme après l'expiration de la période transitoire, du moins pour les transactions conclues au plus tard le 31 décembre 2020 (ou 2021 ou 2022, si la période transitoire est prorogée) ne s'en trouve que renforcée. De cette manière, on peut écarter également pour ce scénario l'incertitude qui, autrement, existerait pour les consommateurs belges et les prestataires de services britanniques.

après la date de sortie. Il en irait autrement si la protection ne s'appliquait que pour les opérations effectuées avant la date de sortie.

²⁸ Le régime peut toutefois se défendre pour les conséquences futures de contrats conclus avant la date du Brexit, pour les motifs exposés dans l'observation 5.3 (en l'espèce, pour les contrats conclus avant l'expiration de la période transitoire).

²⁹ Voir l'article 7, paragraphe 1, combiné avec l'article 127 de l'accord de retrait.

C. Compatibilité avec le principe d'égalité

6.1. Dans l'avis 65.594/3, les observations suivantes ont été formulées en ce qui concerne le principe d'égalité³⁰ :

« 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.

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 fiscale³¹ 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'approximation³².

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.

³⁰ Avis C.E. 65.594/3, observations 10.1 à 10.2.

³¹ Note 15 de l'avis cité : 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.

³² Note 16 de l'avis cité : 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.

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.

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 ».

6.2. Au cours des travaux préparatoires, il a été répondu comme suit à cette observation³³ :

« Le Royaume-Uni est membre de l'Union européenne depuis 1973 et depuis lors, les relations entre les citoyens et les entreprises belges se déroulent dans ce cadre juridique européen. Les entreprises et les citoyens de Belgique et du Royaume-Uni qui nouent entre eux des relations se basent sur ce cadre juridique. Une rupture brusque de celui-ci le 29 mars 2019 créerait une importante insécurité juridique pour ces personnes.

Le Conseil d'État demande à cet égard dans quelle mesure on peut expliquer que le Royaume-Uni soit traité différemment qu'un autre État tiers. Il faut souligner une fois encore la relation exceptionnelle qui s'est constituée entre le Royaume-Uni et les autres États membres de l'Union européenne qui ont été soumis pendant longtemps à la même législation, aux mêmes garanties et aux mêmes principes européens.

De ce fait, le RU ne peut pas simplement être assimilé à un autre État tiers, dépourvu d'un tel lien et ayant fait partie d'une organisation, où la législation contraignante de cette organisation avait la priorité sur la législation nationale et de ce fait une politique unique a été instaurée pour les 28 États membres. La promotion de cette politique unique tellement imbriquée dans la législation nationale du RU ne prendra donc pas fin du jour au lendemain. Par conséquent, la législation européenne et la législation tant belge que britannique sont tellement liées entre elles et adaptées l'une à l'autre que cette situation n'est pas comparable avec tout autre État membre.

Les citoyens et les entreprises qui entretiennent des relations économiques avec des pays tiers savent à l'entame de ces relations quel est le cadre juridique puisque le pays tiers n'a jamais fait partie d'un partenariat international étroit. On ne peut donc pas dire que ces États tiers se trouvent dans une situation similaire à celle du Royaume-Uni en tant qu'ex-État membre de l'Union européenne, puisque ces États tiers n'ont pas les garanties qu'offre une adhésion pendant 45 ans. Le Brexit casse soudain le cadre juridique existant depuis 45 ans. Ces deux catégories (ancien État membre de l'UE et État tiers) se trouvent dans des situations tellement différentes que conformément au principe d'égalité, le cadre juridique est maintenu pendant une courte période de sorte que les citoyens et les entreprises aient le temps d'adapter leurs relations contractuelles et que le législateur ait le temps de réfléchir en profondeur aux règles à adapter et de quelle manière ».

³³ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-19, n° 54-3554/008, pp. 13-14.

6.3. Ces explications ne concernent toutefois que la première différence de traitement évoquée par le Conseil d'État (en ce qui concerne les relations avec le Royaume-Uni par rapport aux relations avec d'autres pays tiers) et non la deuxième question, à savoir l'égalité de traitement entre différentes sortes d'impositions.

Sur ce deuxième point, l'avant-projet prévoit lui-même actuellement une différenciation, d'une part, dans le temps, et, d'autre part, entre les produits d'assurance et d'épargne, de sorte qu'une différence de traitement, qui nécessite une justification adéquate spécifique, est instaurée en l'espèce.

6.3.1. D'une part, il y a lieu de justifier le choix d'assimiler également certaines transactions conclues après un Brexit dur, mais (du moins selon l'actuel régime en projet – voir à ce sujet l'observation 4.2) au plus tard le 31 décembre 2019, à des transactions conclues avant un Brexit dur³⁴. Pour les transactions conclues après un Brexit dur, l'argument de la sécurité juridique ou d'attentes légitimes n'est plus pertinent, dès lors que les intéressés doivent, dans ce cas, être réputés avoir connaissance dès le début des conséquences fiscales de ces transactions. L'objectif de maintenir un traitement fiscal identique pour des opérations survenant au cours du même exercice d'imposition ne peut constituer, en soi, une justification suffisante à cet effet.

Ce problème (et la nécessité de justifier ce traitement égal de situations différentes) ne se pose pas si la césure est fixée à la date du Brexit dur (ou, dans le deuxième scénario, à la fin de la période transitoire).

6.3.2. D'autre part se pose la question de l'articulation entre les différents produits d'assurance et d'épargne. L'exposé des motifs fait référence aux avantages fiscaux accordés « pour des situations juridiques qui, en principe, sont de longue durée » et, plus particulièrement, « en ce qui concerne des produits d'assurance (pension complémentaire, épargne à long terme, épargne-pension), dont certains exigent la conclusion d'un contrat d'une durée minimale de dix ans ». S'il est admis que la longue durée du produit d'assurance ou d'épargne concerné constitue le motif par excellence pour perpétuer l'avantage fiscal lors de la sortie du Royaume-Uni de l'Union européenne pendant la durée de la transaction concernée, il faut pouvoir justifier, au regard de la sécurité juridique et des attentes suscitées, que l'avantage fiscal serait maintenu pour des produits d'assurance et d'épargne qui n'ont pas cette longue durée et que l'avantage fiscal ne pourrait être maintenu pour certains produits qui seraient en revanche assortis de cette longue durée.

³⁴ Ou autrement dit : étant donné qu'un Brexit dur interviendra au plus tôt le 1^{er} février 2020, il pourrait peut-être se justifier que les contrats conclus avant cette date soient, également après cette date, assimilés fiscalement aux contrats conclus avec des prestataires d'autres États membres de l'UE, mais cette justification n'est plus pertinente pour des contrats qui seraient conclus entre le jour de sortie effectif et le 31 décembre 2020 – la fin de l'année de revenus 2020.

En ce qui concerne ce dernier point, le délégué, en réponse à la question de savoir si le régime en projet porte sur tous les produits d'assurance et d'épargne à long terme et pourquoi il n'est pas étendu par exemple à la réduction d'impôt visée à l'article 145²⁷ du CIR 92 (à savoir à l'occasion d'une augmentation de capital au cours de la cinquième à la dixième année depuis la constitution de la société), a déclaré ce qui suit :

« a) A priori oui, tous les produits d'épargne et d'assurance concernés sont visés dans le présent projet de loi.

b) En ce qui concerne l'article 145²⁷ CIR 92, il n'a pas été retenu dans le régime spécifique pour les produits 'à long terme'. Il ne s'agit en effet pas d'un avantage fiscal octroyé sur le long terme dans le sens où un contribuable serait tenu de poursuivre des engagements durant plusieurs années et aurait dès lors raisonnablement droit aux avantages fiscaux qui lui avaient été promis au moment de la conclusion de son contrat. Non, il s'agit d'une réduction d'impôt pour un exercice d'imposition précis, unique, qui ne justifie dès lors pas une prolongation de la période transitoire.

La réduction d'impôt de l'article 145²⁷ CIR 92 est octroyée pour l'acquisition de nouvelles actions ou parts d'une entreprise en croissance, à l'occasion d'une augmentation de capital durant la 5ème, 6ème, 7ème, 8ème, 9ème ou 10ème année depuis la constitution de ladite société. Il s'agit juste là de déterminer 'l'âge' de la société au moment de l'investissement. Ladite société doit être une société résidente ou sise dans un autre État membre de l'EEE au moment de sa constitution ainsi qu'au moment de l'émission des nouvelles actions ou parts, et partant, de l'investissement. Par la suite, cet élément n'a plus d'importance.

Si l'investissement a été fait valablement dans une société en croissance du Royaume-Uni, la réduction a été valablement octroyée. Pour que la réduction ne soit pas reprise, des formalités doivent il est vrai être respectées pendant les 4 périodes imposables suivantes (article 145²⁷, § 4, CIR 92), mais ces conditions sont des conditions de fond à propos du nombre d'équivalents temps plein, de chiffre d'affaire, etc. de la société, conditions qui ne sont pas impactées par une possible sortie du Royaume-Uni de l'EEE. Si l'investissement remplissait toutes les conditions lors de la période imposable au cours de laquelle la réduction a pu être octroyée, cette dernière ne saurait être remise en cause par la suite du seul fait de la sortie du Royaume-Uni de l'EEE.

Aucune période transitoire prolongée n'est donc à prévoir : à partir du moment où la période transitoire générale d'assimilation du Royaume-Uni à un État membre de l'EEE sera terminée, si les contribuables souhaitent acheter des parts d'une société en croissance qui n'est plus située dans un État membre de l'EEE, ils n'auront pas droit à la réduction d'impôt. Cette situation n'appelle aucune protection complémentaire. Les contribuables peuvent librement opter pour un investissement dans une société située dans un État membre de l'EEE et bénéficier alors de la réduction d'impôt ».

D. Le principe de réciprocité

7.1. Dans l'avis 65.594/3, le Conseil d'État s'est interrogé sur la portée du principe de réciprocité qui a, en définitive, été inséré dans l'article 27 de la loi du 3 avril 2019³⁵;

« 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 *statu 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?

³⁵ Avis C.E. 65.594/3, observations 11.1 à 11.4.

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)³⁶. 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 ajoutés) 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 loi³⁷, 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 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 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'.

³⁶ Note 17 de l'avis cité : 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.

³⁷ Note 18 de l'avis cité : Doc. parl., Chambre, 2018-19, n° 54/3554, p. 60.

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 ».

7.2. Au cours des travaux préparatoires, il a été répondu comme suit à cette observation ³⁸ :

« On s'attend à ce que le Royaume-Uni ne modifie pas soudainement sa législation fiscale actuelle de manière à ce que la réciprocité loyale prévue par les législations existantes soit maintenue pendant cette période transitoire. L'article 18/7 doit être considéré comme un filet de sécurité pour que la période transitoire s'applique uniquement si le Royaume-Uni agit lui-même, en ce qui concerne l'application de la législation nationale, comme État membre de l'Union européenne, ce qui veut dire qu'il doit offrir à la Belgique la même protection que celle qu'il offrait lorsqu'il était encore membre de l'Union européenne.

La thèse de la Belgique est de maintenir le droit fiscal actuel tant que le Royaume-Uni n'introduit pas de législation moins favorable (statu quo). Les régimes ne doivent pas être identiques s'ils ne le sont pas déjà dans la législation actuelle, à condition que les mêmes garanties soient offertes que lorsque les deux États membres étaient encore membres de l'Union européenne.

³⁸ *Doc. parl.*, Chambre, 2018-19, n° 54-3554/008, pp. 14-15.

En aucun cas, le législateur étranger ne peut déterminer comment la législation fiscale interne s'applique. Cette mesure est une mesure de sécurité qui garantit que pendant la période transitoire, la Belgique n'ira pas plus loin que ce qui est nécessaire en vue de l'objectif précité. L'assimilation du RU à un État membre de l'Union européenne vaut donc uniquement dans la mesure où le RU applique encore effectivement sa législation nationale de la même façon qu'il le faisait lorsqu'il était encore membre de l'Union européenne.

Dans une phase ultérieure, chaque disposition sera examinée et adaptée individuellement et un examen au cas par cas aura lieu pour déterminer si la réciprocité doit être reprise comme condition explicite.

La délégation au Roi telle que proposée par le Conseil d'État³⁹ ne convient pas pour cette période transitoire. Vu la courte période pendant laquelle le régime transitoire sera d'application, et vu qu'il s'agit du simple maintien de la réglementation existante, la délégation générale au Roi en vertu de l'article 108 de la Constitution suffit. La condition de réciprocité est seulement une mesure de sécurité pour le cas où le Royaume-Uni modifierait sa législation fiscale au détriment des citoyens et des entreprises belges. Cela signifie que le champ d'application de ce régime transitoire est automatiquement limité aux cas où la condition de réciprocité est remplie, qui constitue donc une condition *sine qua non*. Si la réciprocité n'est pas respectée par le Royaume-Uni, la disposition transitoire ne peut par conséquent pas non plus être appliquée.

En outre, une telle délégation impliquerait un report de l'entrée en vigueur du régime jusqu'au moment où la condition de réciprocité est établie pour chacune des dispositions en des termes suffisamment clairs. Cela aurait un effet contraire à deux égards: non seulement, cela empêcherait de garantir une entrée en vigueur rapide, ce qui est problématique vu l'imminence d'un Brexit dur, mais il faudrait aussi effectuer un examen pour chacune des dispositions, ce qui relève en réalité d'une plus grande analyse pour laquelle le régime transitoire est précisément instauré. Une telle disposition n'est donc pas jugée opportune à la lumière de l'objectif et de l'élaboration de ce régime transitoire ».

Si le législateur ne juge pas opportun de recourir au procédé d'arrêtés à confirmer par le Roi pour remédier au problème de l'élaboration générale et incertaine du point de vue de la sécurité juridique du principe de réciprocité – ce que, au demeurant, le Conseil d'État n'avait nullement proposé en premier lieu –⁴⁰, il incombe alors au législateur lui-même de définir d'une manière suffisamment précise et juridiquement sûre ce principe de réciprocité. Actuellement, l'argument de l'« entrée en vigueur rapide » en raison de « l'imminence d'un Brexit dur » ne peut en tout cas plus convaincre, dès lors qu'entre-temps, depuis plus d'une demi-année déjà, l'occasion s'est présentée ainsi qu'il avait été annoncé, « [d'examiner et d'adapter] chaque disposition (...) individuellement et [d'examiner] au cas par cas [dans quelle mesure] la réciprocité doit être reprise comme condition explicite ».

7.3. L'article 7 de l'avant-projet ajoute un alinéa 2 à l'article 27 de la loi du 3 avril 2019 afin d'exclure l'application du principe de réciprocité en ce qui concerne les dispositions du CIR 92 qui y sont mentionnées. Il en ressort en tout cas que les auteurs de

³⁹ Sans doute fait-on ainsi référence à la suggestion formulée dans l'observation 11.3 dans l'avis 65.594/3.

⁴⁰ En effet, l'observation 11.3. de l'avis 65.594/3 faisait état du « législateur ou éventuellement le Roi par le biais d'arrêtés à confirmer », faisant ainsi allusion à des délégations soumises à confirmation qui étaient inscrites dans l'amendement soumis pour avis proprement dit.

l'avant-projet estiment, eux aussi, que l'application générale du principe de réciprocité est à tout le moins inopérante dans les cas énumérés. Le délégué commente les raisons de l'instauration des exceptions en projet comme suit :

« La condition de réciprocité est présente dans la loi du 3 avril 2019. Elle s'applique à la période transitoire instaurée par l'article 21 de ladite loi. Cette condition de réciprocité visait à garantir une sorte de gel des dispositions étrangères qui trouveraient à s'appliquer à des situations miroirs, de sorte que le Royaume de Belgique ne se trouvât pas lésé par son choix d'instaurer une période transitoire générale.

[L]e présent avant-projet répond à une autre logique. L'objectif ici est de protéger des contribuables des effets à plus long terme d'une sortie sans accord, là où l'article 21 de la loi du 3 avril 2019 visait essentiellement à préserver l'unicité de la période imposable.

Lors de l'élaboration du présent avant-projet, il a été choisi de ne pas instaurer de condition de réciprocité, étant donné que l'objectif était bien de protéger le contribuable belge sur le long terme, et qu'une telle protection à long terme ne pouvait être assujettie au bon vouloir d'une législation étrangère.

Effectivement, on pourrait objecter qu'en absence de réciprocité, le contribuable n'aurait qu'à rapatrier ses fonds vers l'Espace économique européen. Toutefois, un tel déplacement de fonds peut être rendu difficile, d'une part par les conditions contractuelles propres à chaque espèce et, d'autre part, par des éventuelles restrictions applicables avec des pays tiers. C'est pour cela qu'une période transitoire ad hoc a été prévue pour ces cas spécifiques (mais sa durée pourrait être raccourcie, le cas échéant).

Étant donné que certaines périodes transitoires ad hoc envisagées par l'avant-projet examiné ne requièrent pas de condition de réciprocité, il paraît nécessaire de supprimer une telle condition dans la disposition transitoire générale de la loi du 3 avril 2019, uniquement pour les avantages fiscaux concernés. Sans cette modification, un hiatus pourrait se créer où, avant une date, l'avantage fiscal pouvait toujours être accordé mais uniquement sous condition de réciprocité et, après cette même date, cette condition [lees: cet avantage] aurait disparu ».

Il est toutefois fort douteux que, ce faisant, les objections que le Conseil d'État a formulées à l'encontre du principe de réciprocité soient levées. En effet, cela supposerait que pour toutes les autres opérations fiscales qui ne sont pas énumérées dans cet alinéa 2, l'application du principe de réciprocité ne serait pas problématique. Sur ce point, le Conseil d'État ne peut que rappeler ses objections et réitérer sa demande de revoir l'effectivité de ce principe de réciprocité dans ces autres cas et de le préciser à tout le moins dans le cadre de la modification en projet.

7.4. Inversement, la question se pose de savoir pourquoi l'application générale du principe de réciprocité pour des opérations fiscales n'est finalement pas si générale, dès lors qu'il ne s'applique pas à la taxe au tonnage visée aux articles 115 à 120 et 124 de la loi-programme du 2 août 2002. L'article 5 de l'avant-projet prévoit une assimilation pour ce régime de taxation forfaitaire avantageux dans la perspective d'un Brexit dur, mais ce régime ne contient aucune condition de réciprocité. Cette constatation est d'autant plus pertinente qu'il existe également un régime de taxation analogue au Royaume-Uni, de sorte que l'application de la condition de réciprocité ne pourrait précisément pas poser de problème dans ce cas.

De manière plus générale, les auteurs du projet doivent vérifier s'il existe encore d'autres cas de régimes de taxation qui ne sont pas inscrits dans les codes fiscaux et pour lesquels le principe général de réciprocité contenu à l'article 27 de la loi du 3 avril 2019 ne s'applique par conséquent pas.

E. Le champ d'application territorial

8. Dans l'avis 65.594/3, le Conseil d'État a encore formulé les observations suivantes en ce qui concerne le champ d'application territorial de ce qui est devenu la loi du 3 avril 2019 : ⁴¹

« 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 ».

Cette observation est également pertinente pour la réglementation en projet, dès lors que les prestataires de services concernés peuvent aussi être établis à Gibraltar, sur l'île de Man ou dans les îles Anglo-Normandes, ou être liés autrement à ces lieux.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

9. L'article 545, § 1^{er}, en projet, du CIR 92 (article 2 de l'avant-projet) vise les articles 59, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, 145¹, 145³, 145^{3/1} et 145⁸ du CIR 92. Il apparaît au Conseil d'État que cette référence est formulée de manière malencontreuse. En effet, la référence à l'article 145¹ a pour effet d'inclure toutes les réductions d'impôts mentionnées aux articles 145² à 145¹⁶, tandis que l'énumération suivante de certains de ces articles uniquement, peut conduire à des raisonnements *a contrario*. Mieux vaudrait sans doute viser expressément les dispositions de la sous-section IIbis (« Réduction pour épargne à long terme ») de la section première du chapitre III du titre II du CIR.

Articles 2 et 8

10. L'article 8, alinéa 2, de l'avant-projet habilite le Roi, si le Brexit a lieu après le 31 décembre 2019, à « modifier les dates mentionnées aux articles 2 à 7 (...) en fonction de cette date postérieure » par un arrêté à confirmer.

⁴¹ Avis C.E. 65.594/3, observation 13.

En ce qui concerne la date du 31 décembre 2019, il est renvoyé, tout comme pour la mention de cette date dans les autres dispositions de l'avant-projet, aux observations formulées aux points 4.2 et 4.4.

10.1. Tout d'abord, du point de vue de la technique législative, il n'est pas correct d'habiliter le Roi à modifier des dates figurant dans des dispositions modificatives, du moins lorsque ces dispositions modificatives sont entrées en vigueur⁴². Dès l'entrée en vigueur des articles 2 à 7 de la loi à adopter, les dates devront être modifiées dans les dispositions concernées du CIR 92 et de la loi-programme du 2 août 2002, telles qu'elles sont modifiées par les articles 2 à 7 de la loi à adopter.

10.2. Ensuite, l'habilitation est formulée en des termes plus larges que ce l'on pourrait attendre au regard de l'exposé des motifs. En effet, selon ce dernier, l'intention est que « la loi ne soit pas sans objet [...] mais [que] la période transitoire soit adapté[e] à ce fait non fixé [à savoir la date du Brexit] ». Or, si le Roi est habilité à modifier des dates « en fonction » d'une date ultérieure à laquelle le Brexit interviendra, cette disposition ne prévoit pas que la nouvelle date doit coïncider avec cette date postérieure. Le Roi pourrait donc fixer une date encore plus éloignée dans le temps.

La question se pose de savoir s'il est réellement nécessaire de pouvoir encore conclure durant une certaine période après le Brexit des contrats avec des assureurs et des banques établis au Royaume-Uni sans perdre l'avantage fiscal y afférent. À ce propos, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Vooreerst valt op te merken dat door de gewijzigde situatie met betrekking tot Brexit, zowel de data in het voorliggend voorontwerp van wet, als de data in de wet van 3 april 2019, die door dit voorontwerp gewijzigd wordt, zullen afgestemd worden op deze nieuwe – voorlopige – realiteit.

Daarnaast werd ervoor gekozen om deze fiscale bepalingen gedurende de gehele duur van het contract te laten gelden omdat dit eveneens contracten betreft met betrekking tot Belgische of in andere EER lidstaten gelegen onroerende goederen, waarbij die contracten gekenmerkt worden door een illiquide karakter, ingegeven door de aard van het onderliggende voorwerp.

De machtiging van de Koning ten slotte heeft tot doel om in te spelen op een mogelijk uitstel van Brexit, waardoor de wet kan aangepast worden in functie van een latere datum van een al dan niet harde Brexit. Deze bepaling wilt er bijgevolg enkel voor zorgen dat deze wet niet zonder voorwerp valt en kan aangepast worden aan de steeds veranderende realiteit, telkens de werkelijke datum van Brexit indachtig. Door de wijziging van de data zoals in de eerste alinea uiteengezet, verliest deze vraag thans een deel van haar voorwerp ».

Cette explication paraît en fait renforcer l'impression que l'intention est uniquement d'habiliter le Roi à faire coïncider les nouvelles dates avec celle d'un Brexit qui serait encore reporté, et non à fixer une date ultérieure. Si telle est l'intention, l'habilitation doit être précisée en ce sens.

⁴² Voir *Principes de technique législative. Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, recommandations 128 et 129, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

10.3. Cette impression est à son tour contredite par l'exposé des motifs concernant l'article 2 de l'avant-projet (article 545, §§ 3 et 4, en projet, du CIR 92), qui fait allusion à une « courte période transitoire » entre la date du Brexit et le 31 décembre 2019. On s'est sans doute fondé à cet égard sur le deuxième report du Brexit au 31 octobre 2019, évoqué dans l'observation 4.1.

Si l'intention est effectivement, pour certaines (ou toutes les) transactions, de recourir à une date charnière ultérieure à la date du Brexit, se pose la question de la compatibilité d'une telle application « prorogée » du régime d'assimilation avec le principe d'égalité. Il a déjà été répondu de manière générale à cette question dans l'observation 6.3.1.

Si l'intention est d'habiliter le Roi à permettre aux consommateurs de pouvoir encore conclure des contrats avec des assureurs et des banques au Royaume-Uni durant une période déterminée, même courte, après la date du Brexit, tout en continuant à bénéficier des avantages fiscaux belges, il faudra le justifier au regard du principe d'égalité. Comme l'observe l'Inspecteur des Finances dans son avis du 14 octobre 2019, les contribuables belges peuvent ainsi continuer à bénéficier d'avantages fiscaux pour des versements effectués après la date du Brexit pour autant que le contrat ait été établi avant la date à déterminer par le Roi (même après la date du Brexit).

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

« A) Bij de invoering van deze korte overgangsbepaling in het voorontwerp van wet, volgde de wetgever de datum bepaald in de wet van 3 april 2019 betreffende de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie, namelijk een overgangsbepaling tot 31 december 2019.

Aangezien het op heden voor de belastingplichtige nog steeds onduidelijk is of er een Brexit komt, dan wel een Brexit met akkoord, dan wel een Brexit zonder akkoord, werd in de wet van 3 april 2019 een korte overgangsperiode voorzien opdat de belastingplichtigen geen onmiddellijke gevolgen zouden ondervinden van het falen van de brexitonderhandelingen, dus van een Brexit zonder akkoord.

Het voorontwerp van wet verduidelijkt in artikel 2, §§ 3 en 4 de gebeurtenis waarop de korte overgangsbepaling van toepassing is. Namelijk de tot en met 31 december 2019 verwezenlijkte meerwaarden en de verrichtingen of overbrengingen die ten laatste op 31 december 2019 zijn bekend gemaakt in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad.

B) Artikel 8 bepaalt dat de Koning door middel van een in Ministerraad overlegd besluit eveneens de data vermeld in de artikelen 2 tot 7 wijzigen, indien het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland op een datum die plaatsvindt na 1 januari 2020 de Europese Unie verlaat overeenkomstig artikel 50 VEU.

Artikel 26, § 1 van de wet van 3 april 2019 biedt eveneens de mogelijkheid aan de Koning om “bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad de in de artikelen 21 tot 25 vermelde periode inkorten, zowel inzake de datum van 31 december 2019 als inzake het aanslagjaar voor de toepassing van alle of een deel van de federale fiscale bepalingen.

Bij het verstrijken van de in het eerste lid bedoelde datum, evalueert de Ministerraad de impact van de in dit hoofdstuk bedoelde overgangsregeling. In geval van een positieve evaluatie kan de periode bedoeld in het eerste lid verlengd worden door een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad tot het moment waarop een definitieve regeling is uitgewerkt voor een deel of alle fiscale bepalingen.

Met andere woorden, indien de periode potentieel veel langer is (bijvoorbeeld 11 maanden indien er een Brexit zonder akkoord zou zijn op 31 januari 2020), blijft de wetgever dezelfde ratio legis volgen. De datum bepaald bij de wet van 3 april 2019 zal worden gevolgd ».

Si l'intention est effectivement de permettre une telle application « prorogée » du régime d'assimilation, l'exposé des motifs doit préciser pourquoi celle-ci est nécessaire, certainement si elle n'est pas limitée à une courte période après la date du Brexit. Il convient en outre de fournir une justification suffisante au regard du principe d'égalité.

10.4. Dans le texte néerlandais de l'article 8, alinéa 3, de l'avant-projet, on écrira « indien *het* (et non : *ze*) niet bij wet is bekrachtigd » et « de datum van *zijn* (et non : *haar*) bekendmaking ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT