



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 67.203/3
van 14 april 2020

avis 67.203/3
du 14 avril 2020

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende diverse dringende
fiscale bepalingen ten gevolge
van de COVID-19 pandemie’

un avant-projet de loi ‘portant
diverses mesures fiscales
urgentes en raison de la
pandémie du COVID-19’

Op 6 april 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 9 april 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd, en Frédéric VANNESTE, eerste auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 14 april 2020.

*

Le 6 avril 2020, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de loi ‘portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 9 avril 2020. 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 Annemie GOOSSENS, greffier.

Les rapports ont été présentés par Kristine BAMS, premier auditeur chef de section, et Frédéric VANNESTE, premier auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 14 avril 2020.

*

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

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd verwijzend naar

“de COVID-19 crisis en de nood om snel te handelen en de belastingplichtige rechtszekerheid te geven in deze uiterst onzekere economische tijden. Het is bijgevolg dan ook van het grootste belang dat dit dossier urgent behandeld wordt en zo snel als mogelijk door het parlement kan worden gestemd”

*

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

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

3. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet groepeerde een reeks dringende fiscale maatregelen om het hoofd te bieden aan de crisissituatie die wordt veroorzaakt door de COVID-19-pandemie.

VORMVEREISTEN

4. Een aantal maatregelen opgenomen in het voorontwerp kunnen als staatssteunmaatregelen in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) worden gekwalificeerd.

In het kader van de huidige crisis hanteert de Europese Commissie een ‘Tijdelijke kaderregeling inzake staatssteun ter ondersteuning van de economie vanwege de huidige COVID-19-uitbraak’,¹ waarin ze zich in wezen engageert tot een snellere en – op een aantal punten – soepelere beoordeling van de verenigbaarheid van staatssteunmaatregelen met de interne markt. Deze mededeling van de Commissie neemt echter niet weg dat staatssteunregelingen in beginsel nog steeds aanmelding op grond van artikel 108, lid 3, van het VWEU behoeven, tenzij wanneer een beroep kan worden gedaan op een vrijstellingsregeling. De mededeling brengt daarin geen wijziging.

¹ Mededeling van de Commissie – Tijdelijke kaderregeling inzake staatssteun ter ondersteuning van de economie vanwege de huidige COVID-19-uitbraak (2020/C 91 I/01), zoals gewijzigd ([https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/ALL/?uri=CELEX:52020XC0320\(03\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/ALL/?uri=CELEX:52020XC0320(03))); hierna: mededeling).

Daarop gewezen, stelde de gemachtigde een aanmelding in het vooruitzicht:

“De aanmelding van bepaalde maatregelen, voor zover zij staatssteun uitmaken (wat niet voor alle maatregelen het geval is), binnen dit Framework wordt momenteel onderzocht en uitgewerkt.”

Krachtens artikel 108, lid 3, derde zin, van het VWEU kan een lidstaat de voorgenomen maatregelen niet tot uitvoering brengen voordat de Commissie een eindbeslissing heeft genomen.

De Commissie stelt in haar mededeling “zorg [te dragen] voor een snelle besluitvorming na heldere en volledige aanmelding van maatregelen die onder deze mededeling vallen. De lidstaten moeten de Commissie van hun voornemen in kennis stellen en hun plannen om dergelijke maatregelen in te voeren zo snel en volledig mogelijk aanmelden”.² Er kan dan ook een spoedige beoordeling worden verwacht vanwege de Commissie omtrent de verenigbaarheid van de steunmaatregelen met de interne markt.

Gelet daarop en gelet op de draconische sanctie die dreigt bij een onterechte niet-aanmelding, verdient het aanbeveling om de staatsteunmaatregelen in het voorontwerp zo spoedig mogelijk aan te melden op grond van artikel 108, lid 3, van het VWEU.

ALGEMENE OPMERKINGEN

5.1. Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is.

De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.³

5.2. De wetgever dient dus de essentiële elementen van de belasting te bepalen en moet dit op een voldoende duidelijke wijze doen. Niet alle bepalingen van het voorontwerp voldoen aan dat vereiste.

Hierna volgen enkele voorbeelden van onduidelijke noties die in het voorontwerp worden gebruikt.

² Mededeling, randnr. 52.

³ GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11.

5.2.1. *De notie 'kosten' in artikel 2 van het voorontwerp*

Artikel 2 van het voorontwerp bepaalt dat “de kosten verbonden aan giften in natura” die tussen 1 maart 2020 en 30 juni 2020 worden gedaan aan de instellingen voor gezondheidszorg door belastingplichtigen die winst of baten verkrijgen, als aftrekbare beroepskosten mogen worden beschouwd in afwijking van artikel 49, eerste lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92).

Wat onder kosten in die bepaling valt, kan zowel ruim als eng worden begrepen. Gaat het enkel om de directe kosten voor de productie of de aankoop van de geschonken goederen of ook om onrechtstreekse kosten zoals administratiekosten, het transport, enzovoort?

Dat is te verduidelijken.

5.2.2. *De notie 'kritieke sectoren' in artikel 8 van het voorontwerp*

Artikel 8 van het voorontwerp strekt ertoe vrijstelling van inkomstenbelastingen te verlenen voor de bezoldigingen met betrekking tot bepaalde vrijwillige overuren bij de werkgevers die tot “de kritieke sectoren” behoren. In die bepaling wordt melding gemaakt van een nog te nemen bijzonderemachtenbesluit “tot vrijwaring van een vlotte arbeidsorganisatie in de kritieke sectoren”,⁴ ter uitvoering van artikel 5, § 1, 5°, van de wet van 27 maart 2020 ‘die machtiging verleent aan de Koning om maatregelen te nemen in de strijd tegen de verspreiding van het coronavirus COVID-19 (II)’.

In artikel 5, § 1, 5°, van die wet wordt de Koning gemachtigd om “aanpassingen door te voeren in het arbeidsrecht en het socialezekerheidsrecht, met het oog op de bescherming van de werknemers en van de bevolking, de goede organisatie van de ondernemingen en de overheid, met vrijwaring van de economische belangen van het land en de continuïteit van de kritieke sectoren”.⁵ In het advies dat de afdeling Wetgeving gaf over het voorontwerp dat tot die wet heeft geleid, is opgemerkt dat de wetgever aanwijzingen dient te geven wat onder die notie verstaan moet worden, maar dat het voor het overige aan de Koning overgelaten kan worden om te bepalen om welke sectoren het gaat.⁶ Die verduidelijking is er tijdens de parlementaire behandeling niet gekomen, maar er is wel gebleken dat de federale regering in overleg met de sociale partners een lijst van die sectoren heeft opgesteld.⁷

⁴ Aan de afdeling Wetgeving is nog geen dergelijk ontwerp van koninklijk besluit om advies voorgelegd, zodat ze nog geen kennis heeft kunnen nemen van de strekking ervan.

⁵ Die maatregelen mogen echter geen betrekking hebben op belastingen (artikel 4 van de wet van 27 maart 2020).

⁶ Adv.RvS 67.142/AV van 25 maart 2020, *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-1104/002, 17.

⁷ *Hand.* Kamer 2019-20, 26 maart 2020 (namiddag), CRIV 55 PLEN 033 (voorlopige versie), 7-8 (verklaring van de Eerste Minister). Zie ook de lijst van “Handelszaken, private en publieke bedrijven en diensten die noodzakelijk zijn voor de bescherming van de vitale belangen van de Natie en de behoeften van de bevolking”, die als bijlage is gevoegd bij het ministerieel besluit van 23 maart 2020 ‘houdende dringende maatregelen om de verspreiding van het coronavirus COVID-19 te beperken’.

Gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen is het echter de wetgever die moet vastleggen wie de belastingvrijstelling geniet. Dat essentieel element van de belastingregeling kan niet aan de Koning worden overgelaten, tenzij de wetgever de criteria voor het bepalen van de kritieke sectoren duidelijk vastlegt.

De conclusie is derhalve dat in artikel 8 van het voorontwerp zal moeten worden bepaald om welke sectoren het gaat, hetzij door een lijst van die sectoren in de wet op te nemen, hetzij door de beoordelingscriteria te bepalen aan de hand waarvan de Koning dan de lijst dient vast te stellen.⁸

6. In belastingzaken geldt ook het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel.⁹ Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.¹⁰

De bepalingen van het voorontwerp houden soms een verschillende behandeling in. Enkele voorbeelden:

- in de artikelen 2 en 10 wordt een verschillende omschrijving van het toepassingsgebied gebruikt, en telkens wordt de regeling ook beperkt tot de ziekenhuizen, met uitsluiting van onder meer de zorginstellingen (zie ook de opmerkingen 8.1 en 8.2);

- in artikel 3 wordt bepaald dat alleen de giften in natura gedaan aan de erkende universitaire ziekenhuizen en hun stichtingen en aan de ziekenhuizen beheerd door de openbare centra voor maatschappelijk welzijn leiden tot een belastingvermindering (zie ook opmerking 8.3);

- de afwijking bedoeld in artikel 12 wordt alleen verleend aan de griffiers van de hoven en rechtbanken, niet aan de andere in artikel 172 van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten vermelde beroepsgroepen of instanties (zie ook opmerking 22).

Tenzij ervan wordt afgezien, moet voor elk van de bepalingen deugdelijk verantwoord kunnen worden waarom deze vergelijkbare situaties zo nodig toch verschillend moeten worden behandeld.

⁸ Een andere mogelijkheid is dat de lijst van kritieke sectoren bepaald wordt in het nog te nemen bijzonderemachtenbesluit en dat dit besluit tijdig door de wetgever bekrachtigd wordt.

⁹ Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Het eerste lid van deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel (zie o.m. GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.4.3).

¹⁰ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL 1 – ALGEMENE BEPALING

7. Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 2 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE INKOMSTENBELASTINGEN

Hoofdstuk 1 – Giften in natura

Artikelen 2 en 3

8. Kosten verbonden aan giften in natura die tussen 1 maart 2020 en 30 juni 2020 worden gedaan aan de instellingen voor gezondheidszorg bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 ‘op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen’, kunnen luidens artikel 2 van het voorontwerp als aftrekbare beroepskosten worden beschouwd. Het gaat om medische hulpmiddelen en hulpstukken en beschermingsmiddelen voor zorgverstrekkers en patiënten.

- 8.1. De omschrijving van zowel de begiftigde instellingen als de goederen die geschonken kunnen worden, verschilt in artikel 2 van het voorontwerp van de omschrijving die is opgenomen in artikel 10 van het voorontwerp inzake de btw-regeling. Voor de btw-regeling wordt het toepassingsgebied anders en in het algemeen breder omschreven.¹¹ Er valt niet in te zien waarom beide regelingen niet op dezelfde manier worden geformuleerd.

- 8.2. De “instellingen voor gezondheidszorg” (in artikel 10: “zorginstellingen”) bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 zijn in hoofdzaak ziekenhuizen. De problemen met tekorten aan hulpmiddelen en beschermende middelen doen zich echter niet enkel in die instellingen voor, maar bijvoorbeeld ook in de zorginstellingen, zoals rustoorden voor bejaarden, rust- en verzorgingstehuizen en diensten voor thuisverpleging. Het is dan ook niet duidelijk waarom de regeling in hoofdzaak tot de ziekenhuizen wordt beperkt. Daarover om toelichting verzocht, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Les maisons de repos et les services de soins infirmiers à domicile ne sont pas visés comme ‘établissements de soins de santé’ au sens de loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins.

¹¹ In de Nederlandse tekst van artikel 2 gaat het om “de instellingen voor gezondheidszorg bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen” (in de Franse tekst: “établissements de soins de santé visés par la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins”, terwijl in artikel 10 gewag wordt gemaakt van “de zorginstellingen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 betreffende [lees: op] de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen” (in de Franse tekst: “établissements de soins de santé visés par la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins” maar “établissements de soins” in titel 3 en in paragraaf 1, tweede lid, van dit artikel) en ook nog in een aantal gelijkstellingen wordt voorzien (zie artikel 10, § 1, tweede lid). In artikel 2 worden naast de medische hulpmiddelen ook “hun hulpstukken” vermeld, terwijl in artikel 10 geen melding wordt gemaakt van hulpstukken.

Gezien de grote problemen in de Belgische woonzorgcentra is het echter wel de bedoeling dat ook zij gevat zullen worden door de regeling. Het belangrijkste is op dit moment ervoor zorgen dat alle zorgbehoevenden en zorgverstrekkers de beste verzorging en bescherming krijgen die we binnen de limieten van ons kunnen garanderen.”

Indien deze verschillende behandeling wordt gehandhaafd, zal ervoor een deugdelijke verantwoording gegeven moeten kunnen worden. De gemachtigde liet echter weten dat “[u]ne extension du groupe-cible est déjà préparé[e]”.

8.3. Artikel 3 van het voorontwerp strekt ertoe voor giften in natura van “medische materialen of producten die nuttig zijn in de strijd tegen COVID-19 pandemie en als zodanig door de begiftigde zijn erkend” die tussen 1 maart 2020 en 30 juni 2020 worden gedaan, een belastingvermindering toe te kennen.

Daartoe wordt grotendeels gewerkt met de bestaande regeling voor giften in geld (artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, van het WIB 92), die tijdelijk wordt uitgebreid voor giften in natura, maar waarbij ook specifieke voorwaarden worden gesteld.

Een van de voorwaarden die worden verbonden aan giften in natura is dat de begiftigden ofwel erkende universitaire ziekenhuizen en hun stichtingen, ofwel ziekenhuizen beheerd door de openbare centra voor maatschappelijk welzijn moeten zijn. Dit zijn ziekenhuizen die onder artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, a) of c), van het WIB 92 vallen. Ze zijn van rechtswege erkend om dergelijke giften te ontvangen en er de fiscale attesten voor uit te reiken.

Andere ziekenhuizen zijn uitgesloten, terwijl ze wel in aanmerking komen voor de giften bedoeld in artikel 2 van het voorontwerp. De verklaring die in de memorie van toelichting voor deze verschillende behandeling wordt gegeven, luidt:

“De maatregel beperkt zich tot deze twee gevallen, aangezien het om de enige twee ziekenhuis-begiftigden gaat die reeds in het WIB 92 worden bedoeld. De maatregel is erop gericht om giften in natura toe te laten, en niet om nieuwe begiftigden in de wet in te schrijven.”

De gemachtigde stelde in dit verband nog het volgende:

“L’objectif visé – à savoir permettre une fourniture plus aisée de certains biens aux hôpitaux – peut être atteint par la présente mesure via l’octroi d’un avantage fiscal. Le système actuel de la réduction d’impôt pour libéralités, qui semble avoir fait ses preuves, requière du donataire l’établissement et l’envoi de fiches fiscales spécifiques : une à destination du donateur, une autre à destination de l’administration fiscale. Les établissements visés à l’article 145/33, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, a et c, CIR 92, connaissent déjà ce système et l’appliquent depuis plusieurs années.

Il serait au contraire disproportionné de laisser croire que d’autres établissements pourraient, dans l’état actuel de la situation, assumer une telle charge administrative supplémentaire, devant couvrir une période aussi limitée que celle prévue par la présente disposition (4 mois).”

Er zal aangetoond moeten kunnen worden dat andere instellingen die bijkomende administratieve last effectief niet aankunnen en dat het ook niet mogelijk is om voor deze zeer tijdelijke regeling, die tot stand komt in zeer uitzonderlijke omstandigheden en betrekking heeft op een specifieke soort van materialen en producten, gebruik te maken van andersoortige attesten (bijvoorbeeld verklaringen op eer) en van alternatieve controletechnieken.

Er is echter meer. Zijn eveneens uitgesloten sommige andere instellingen die, mits zij “voor de toepassing van de belastingwet” door de minister van Financiën of zijn afgevaardigde zijn erkend, giften in geld kunnen ontvangen waarvoor een belastingvermindering wordt verleend. Onder die laatste categorie vallen bijvoorbeeld erkende instellingen die bijstand verlenen aan bejaarden (zie artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, e), van het WIB 92), dus onder meer zorginstellingen. De afdeling Wetgeving ziet op het eerste gezicht geen mogelijke verantwoording voor die uitsluiting.

8.4. Uit de memorie van toelichting blijkt dat het oogmerk in al die gevallen hetzelfde is, namelijk “om de giften in natura van verschillende medische materialen en producten die nuttig zijn in de strijd tegen deze pandemie, fiscaal te stimuleren”. De verschillen uiteengezet in de opmerkingen 8.1, 8.2 en 8.3 zijn niet pertinent in het licht van het doel dat de wetgever met de bepalingen wil bereiken.

Tenzij indien het doel dat met de regeling wordt nagestreefd specifieker wordt geformuleerd en er, in het licht van dat geherformuleerde doel, alsnog een deugdelijke verantwoording voor de verschilpunten kan worden gegeven, dienen ze te worden weggewerkt.

9. In artikel 3, eerste lid, 3°, van het voorontwerp wordt bepaald dat de belastingplichtige die schenkt, moet zijn onderworpen aan de personenbelasting of “aan de belasting van niet-inwoners als natuurlijke persoon”.

In de memorie van toelichting wordt in verband hiermee het volgende uiteengezet:

“Deze bepaling is van toepassing op natuurlijke personen, ongeacht of zij onderworpen zijn aan de personenbelasting of aan de belasting van niet-inwoners (ingeval de niet-inwoner ten minste 75 pct. van zijn beroepsinkomsten in België verkrijgt, cf. art. 243/1 en 244, WIB 92).”

Om dit tot uitdrukking te laten komen in de tekst zelf van de wet dient in artikel 3, eerste lid, 3°, te worden geschreven “de belastingplichtige is onderworpen aan de personenbelasting of aan de belasting niet-inwoners als natuurlijke persoon bedoeld in artikel 227, 1°, gelezen in samenhang met de artikelen 243/1 en 244 van dit Wetboek”.

10. In artikel 3, eerste lid, 4°, van het voorontwerp is de volgende voorwaarde voor de giften in natura opgenomen:

“in voorkomend geval is het geschonken goed door de belastingplichtige niet verworven of geproduceerd in het kader van zijn beroepsactiviteit die winsten of baten oplevert”.

De gemachtigde gaf de volgende verklaring voor het opnemen van deze voorwaarde:

“Le contribuable personne physique qui a acquis ou produit un bien dans le cadre de son activité professionnelle générant des bénéfices ou profits et qui souhaite faire don de ce bien aux hôpitaux, doit faire usage de la possibilité accordée par l'article 2, à savoir la déduction en tant que frais professionnels.

Cela s'explique par la volonté de traiter les entreprises (donc, personnes physiques et sociétés) sur un même pied d'égalité au niveau fiscal. Il ne serait pas justifié de permettre aux sociétés de déduire de tels dons, tandis que les entreprises personnes physiques devraient faire usage d'une réduction d'impôt. Pour parvenir à ce traitement égal entre entreprises, indépendamment de leur forme juridique (personne physique ou société), il est donc nécessaire d'exclure de l'application de la réduction d'impôt le cas des dons de biens acquis ou produits dans le cadre de l'activité professionnelle générant des bénéfices ou des profits.”

Hoofdstuk 2 – Vrijstelling van vergoedingen in het kader van steunmaatregelen die worden getroffen door de Gewesten of Gemeenschappen

Artikel 4

11. Artikel 4 van het voorontwerp strekt ertoe de vergoedingen die door de gewesten of gemeenschappen worden toegekend om de economische gevolgen die belastingplichtigen ondervinden naar aanleiding van de COVID-19 pandemie vrij te stellen van inkomstenbelastingen. Luidens het tweede lid van dat artikel dient de Koning een lijst op te stellen van alle steunmaatregelen van de gewesten of gemeenschappen die in de wettelijke regeling passen.

De gemachtigde verduidelijkte het opzet als volgt:

“Het doel van de wet is van geen federale belasting te heffen op de steun die Gewesten en Gemeenschappen geven aan burgers en bedrijven.

Tot op heden is er al veel communicatie gebeurd vanwege de Gewesten en Gemeenschappen, maar is de politieke besluitvorming, meer bepaald de nodige ordonnanties en decretale bepalingen, nog niet volledig. Bovendien kunnen in de toekomst door de Gewesten en Gemeenschappen nog nieuwe steunmaatregelen worden genomen die onder die wet zullen worden vrijgesteld van federale belasting, maar waarvan het niet mogelijk is nu al een nominatim verwijzing op te nemen in de wet.

Om toch aan burgers en bedrijven enige rechtszekerheid te geven of de Gewestelijke of Gemeenschapssteunmaatregel nu onder die wettelijke bepaling valt, zal de Koning na overleg met de Gewesten en Gemeenschappen een lijst opstellen met alle bepalingen die onder deze vrijstelling vallen. De communicatie vanuit de Gewesten en Gemeenschappen heeft als primair doel dat de lijst volledig is. Maar het is dus ook niet ondenkbaar dat meerdere koninklijke besluiten zullen moeten genomen worden om alle steunmaatregelen te vatten.

Het doel van deze bepaling is dus om te vermijden dat elke burger of bedrijf zich individueel de vraag zou moeten stellen of een Gewestelijke of Gemeenschapssteunmaatregel genomen is om de economische gevolgen van de COVID-19 pandemie te bestrijden, en dus is het beter dat de Koning een lijst opstelt die duidelijkheid schept.”

Gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen kan het niet aan de Koning worden overgelaten om zonder meer de gevallen te bepalen waarvoor een belastingvrijstelling geldt. Dat is anders in zoverre het gaat om een gebonden bevoegdheid van de Koning, namelijk het inventariseren van alle steunmaatregelen die onder de wettelijke vrijstelling vallen, teneinde de burger meer rechtszekerheid te bieden. Om bestaanbaar te zijn met voormelde legaliteitsbeginsel moeten de ontworpen bepalingen zo worden begrepen.

12. De belastingvrijstelling zoals geconcipieerd in artikel 4 van het voorontwerp geldt voor onbeperkte tijd.

Vermits de economische gevolgen van de pandemie lange tijd voelbaar kunnen blijven, is het niet uitgesloten dat de effecten van die belastingvrijstelling niet beperkt zullen blijven tot het aanslagjaar verbonden met het lopende belastbaar tijdperk, maar ook nog veel langer kunnen doorwerken.

De wetgever dient na te gaan of hij het al of niet nodig acht om de belastingvrijstelling te beperken in de tijd.

Hoofdstuk 3 – Aanpassing van de berekening van de vermeerdering wegens geen of ontoereikende voorafbetalingen van de inkomstenbelasting

Artikel 5

13. In artikel 5 wordt een onderscheid gemaakt tussen voorafbetalingen die zijn gedaan voor 10 oktober 2020 enerzijds (en waarvoor de bedragen worden vermenigvuldigd met 2,25 maal de basisrentevoet) en voorafbetalingen die zijn gedaan voor 20 december 2020 (waarvoor de bedragen worden vermenigvuldigd met 1,75 maal de basisrentevoet).¹² In artikel 9 van het voorontwerp wordt bepaald dat artikel 5 “van toepassing is op de voorafbetalingen die zijn gedaan in 2020”.

¹² De normale regeling in artikel 159, 2°, van het WIB 92 is anders geformuleerd: daar wordt gewag gemaakt van voorafbetalingen die uiterlijk zijn gedaan “op” 10 april, 10 juli, 10 oktober en 20 december van het jaar vóór dat waarnaar het aanslagjaar is genoemd. In het voorontwerp zou, om verwarring te vermijden, beter ook dezelfde formulering worden gebruikt.

Naar de letter zou dit betekenen dat voor alle voorafbetalingen gedaan van 1 januari 2020 tot 9 oktober 2020 – die betalingen zijn immers gedaan in 2020 én vóór 10 oktober 2020 – de bedragen van de voorafbetalingen worden vermenigvuldigd met 2,25 maal de basisrentevoet, in plaats van normaal 3 maal voor het eerste kwartaal, 2,5 maal voor het tweede kwartaal en 2 maal voor het derde kwartaal. Voor voorafbetalingen gedaan na 9 oktober 2020 worden de bedragen van de voorafbetalingen vermenigvuldigd met 1,75 maal de basisrentevoet, in plaats van normaal 1,5 maal.

De vraag rijst of dit strookt met de bedoeling van de stellers van het voorontwerp. Daarover om uitleg verzocht antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Bij nader inzien, en zoals u het hier formuleert, kan een strikt letterlijke interpretatie inderdaad tot uw conclusie leiden. Uiteraard was dit niet de bedoeling. De bedoeling is wel degelijk dat enkel:

- Voor kwartaal 3 de wegingsfactor wordt opgetrokken naar 2,25%
- Voor kwartaal 4 de wegingsfactor wordt opgetrokken naar 1,75%

Voor kwartalen 1 en 2 verandert er niets en dus inderdaad enkel de voorafbetalingen na 10/07/2020 moeten worden opgetrokken. Daarnaast wil ik u nog meegeven dat het artikel momenteel nog onder revisie staat om een oplossing te bieden voor de gebroken boekjaren.”

De vraag rijst inderdaad hoe dit opgelost kan worden voor de gebroken dienstjaren. In dat verband verklaarde de gemachtigde verder nog het volgende:

“De bedoeling is om ondernemingen in liquiditeitsproblemen te ondersteunen. Daartoe wil de regering ondernemingen in de huidige periode van ‘lockdown’ liquiditeitsmatig ondersteunen. (kwartalen 1 en 2)

Er worden daarom momenteel een aantal pistes onderzocht om de voordelen toch toe te kennen aan ondernemingen met gebroken boekjaren, voor zover hun derde en vierde voorafbetaling zich nog in het laatst kwartaal van 2020 of eventueel nog het eerste kwartaal van 2021.”

Het artikel dient aangepast te worden om aan te geven dat de afwijking van artikel 159, 2°, van het WIB 92 enkel geldt voor het derde en vierde kwartaal van 2020. Om te vermijden dat ondernemingen met gebroken boekjaren anders behandeld worden terwijl zij evengoed liquiditeitsproblemen kunnen hebben, zal ook met de hypothese van een gebroken boekjaar rekening moeten worden gehouden.

14. Zoals het geval is met artikel 11 van het voorontwerp, kan de toepassingsregeling beter worden gevoegd bij de bepalingen waarop ze betrekking heeft of, nog beter, worden geïntegreerd in de regeling zelf (zoals bijvoorbeeld het geval is met artikel 2 van het voorontwerp: “giften in natura die tussen 1 maart 2020 en 30 juni 2020 worden gedaan”).

Hoofdstuk 4 – Tax Shelter

Artikel 6

15. In artikel 6, 5°, van het voorontwerp wordt bepaald dat ingeval de termijn wordt verlengd, de in artikel 194ter, § 8, eerste lid, tweede streepje, van het WIB 92 bedoelde termijn van ten hoogste 18 maanden wordt “aangepast om rekening te houden met de in 1° hierboven bedoelde verlengde termijn”. Er wordt niet duidelijk vermeld in welke zin de maximumtermijn wordt aangepast. Allicht gaat het om een verlenging van die termijn met zes maanden en in dat geval kan dat, zoals in punt 1° van dat artikel, beter expliciet worden bepaald.

Artikel 7

16. In afwijking van artikel 194ter/1, § 2, 1°, tweede streepje, van het WIB 92 voert artikel 7 van het voorontwerp de mogelijkheid in om de termijn voor het verrichten van productie- en exploitatie-uitgaven in België met betrekking tot de podiumwerken uit te breiden wanneer de productievennootschap kan aantonen dat het in aanmerking komend werk rechtstreekse schade heeft ondervonden als gevolg van door de federale regering uitgevaardigde maatregelen.

Er wordt evenwel niet geraakt aan de bepaling dat die termijn uiterlijk eindigt “1 maand na de Première van het podiumwerk”. In de memorie van toelichting wordt daarover verklaard dat “[d]eze problematiek (...) verder verduidelijkt [zal] worden in een circulaire, gelet op het feit dat dit een meer casuïstische aanpak vereist”.

Aan de gemachtigde werd gevraagd hoe dit te verzoenen valt met het legaliteitsbeginsel inzake belastingen. Zij antwoordde:

“Dans la présente disposition, la problématique du délai de ‘un mois après la Première de l’œuvre scénique’, visé à l’article 194ter/1, § 2, 1°, deuxième tiret, CIR 92 n’est pas envisagée et ne fait donc pas partie de la présente demande d’avis. Il nous est apparu difficile de déterminer une solution légale exhaustive pour l’ensemble des cas particuliers qui vont se présenter dans le délai de rédaction de la loi. Nous pensons que, pour ne pas perdre du temps, cette problématique pourra déjà être clarifiée dans une circulaire, étant donné que cela exige une approche au cas par cas. Mais peut-être aussi qu’à l’examen des solutions à apporter, cela nécessitera une adaptation légale.

Nous allons adapter l’exposé des motifs en supprimant les mots ‘dans une circulaire’. Cela laisse ainsi la porte ouverte à différents canaux de clarification que nous prendrons dans le respect du principe de légalité.”

Hoofdstuk 5 – Andere vrijstellingen van inkomstenbelastingen

17. In artikel 4, laatste lid, van het voorontwerp wordt bepaald dat de van inkomstenbelastingen vrijgestelde vergoedingen worden vermeld op de berekeningsnota die bij het aanslagbiljet inzake personenbelasting van de genietter gevoegd is. Het is niet duidelijk waarom in artikel 8 van het voorontwerp niet in een vergelijkbare regeling wordt voorzien voor de van inkomstenbelastingen vrijgestelde bezoldigingen.

Hoofdstuk 6 – Inwerkingtreding

18. Anders dan het opschrift van het hoofdstuk doet uitschijnen, regelt artikel 9 van het voorontwerp niet de inwerkingtreding van bepaalde onderdelen van de aan te nemen wet, maar de toepasselijkheid van die onderdelen.

Het verdient aanbeveling om de toepassingsregels niet onder te brengen in een apart hoofdstuk, maar ze op te nemen in de betrokken bepalingen (zie reeds opmerking 14).

19. Wat het eerste lid van artikel 9 van het voorontwerp betreft, waarin wordt bepaald dat de afwijkende regeling van artikel 5 van toepassing is op de voorafbetalingen die zijn gedaan in 2020, moet daarenboven worden opgemerkt dat die regel allicht niet zal kunnen worden gehandhaafd. Uit de reactie van de gemachtigde die is weergegeven in opmerking 13 blijkt immers dat er aan gedacht wordt om als oplossing voor het probleem van ondernemingen met gebroken boekjaren eventueel ook rekening te houden met voorafbetalingen die gedaan zullen worden in het eerste kwartaal van 2021.

TITEL 3 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE WAT BETREFT DE ONTTREKKING VAN MEDISCHE HULPMIDDELEN OM ZE OM NIET TE VERSTREKKEN AAN BEPAALDE ZORGINSTELLINGEN

Artikel 10

20. Naast wat reeds is opgemerkt bij de algemene bespreking over de verschillende verwoording van artikel 2 en artikel 10 van het voorontwerp (opmerking 8.2), dient er nog op gewezen te worden dat hier de omschrijving “de zorginstellingen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 betreffende [lees: op] de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen” wordt gebruikt. Wat in de Nederlandse tekst onder de term ‘zorginstellingen’ en in de Franse tekst van titel 3 en paragraaf 1, tweede lid, van artikel 10 onder de term “établissement de soins” dient begrepen te worden is onduidelijk: die term wordt niet nader omschreven in de ontworpen bepaling, en komt als dusdanig evenmin voor in de gecoördineerde wet van 10 juli 2008.

21. Artikel 1, § 2, 1°, van het koninklijk besluit van 18 maart 1999 ‘betreffende de medische hulpmiddelen’ definieert medische hulpmiddel als

“elk instrument, toestel of apparaat, elke software of stof of elk ander artikel dat of die alleen of in combinatie wordt gebruikt, met inbegrip van de software die door de fabrikant speciaal is bestemd om te worden gebruikt voor diagnostische en/of therapeutische doeleinden en voor de goede werking ervan benodigd is, door de fabrikant bestemd om bij de mens te worden aangewend voor :

- diagnose, preventie, bewaking, behandeling of verlichting van ziekten,
- diagnose, bewaking, behandeling, verlichting of compensatie van verwondingen of een handicap,
- onderzoek naar of vervanging of wijziging van de anatomie of van een fysiologisch proces,
- beheersing van de bevruchting,

en waarbij de belangrijkste beoogde werking in of aan het menselijk lichaam niet met farmacologische of immunologische middelen of door metabolisme wordt bereikt, maar wel door dergelijke middelen kan worden ondersteund”.

Uit de memorie van toelichting blijkt dat de stellers van het voorontwerp vooral oog hebben voor de situatie van belastingplichtigen die “bereid zijn beschikbare voorraden van die goederen te schenken” aan zorginstellingen. Normaal is de schenker hierop btw verschuldigd omdat deze onttrekking krachtens artikel 12, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-wetboek wordt gelijkgesteld met een levering onder bezwarende titel.

In de memorie van toelichting wordt hierover het volgende gezegd:

“De btw-heffing op deze onttrekking kan evenwel een belemmering vormen voor dergelijke schenkingen terwijl vastgesteld wordt dat er potentiële en reële behoeften zijn”.

Artikel 10 van het voorontwerp wil hieraan verhelpen. Luidens deze bepaling wordt voormelde onttrekking niet gelijkgesteld met een levering verricht onder bezwarende titel. Het door de schenker eerder uitgeoefende recht op aftrek wordt daarbij ongemoeid gelaten.¹³

De vraag rijst wat de gevolgen zijn voor de schenker op het gebied van de herziening van de btw wanneer het te schenken medisch hulpmiddel bij hem niet te beschouwen is als voorraad maar als een bedrijfsmiddel in de zin van artikel 48, § 2, van het Btw-wetboek en van artikel 6 van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 ‘met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde’. Op zijn minst in de memorie van toelichting dient te worden verduidelijkt wat het gevolg is van de onttrekking bedoeld in artikel 10 van het voorontwerp voor het recht op aftrek indien het onttrokken goed bij de schenker te beschouwen is als een bedrijfsmiddel. Voor bedrijfsmiddelen geldt immers de herziening als uitgewerkt in artikel 48, § 2, van het Btw-wetboek en in de artikelen 6 tot 11 van het koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969.

¹³ Zie ook de circulaire 2020/C/46 van 24 maart 2020 ‘over het schenken van goederen aan bepaalde instellingen en giften in natura’, randnummer 13, te raadplegen via www.fisconetplus.be.

TITEL 4 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE REGISTRATIE-, HYPOTHEEK- EN GRIFFIERECHTENArtikel 12

22. Artikel 12 van het voorontwerp verleent de griffiers van de hoven en rechtbanken, in afwijking van artikel 172 van het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, de mogelijkheid om van de akten die zij ter registratie moeten aanbieden, reeds uitgiften of afschriften uit te reiken zonder dat het vonnis of arrest vooraf is geregistreerd.

Op de vraag waarom die afwijking enkel aan de griffiers wordt verleend, terwijl in het voormelde artikel 172 ook nog andere beroepsgroepen of instanties worden vermeld, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Artikel 172 W. Reg. is een ‘verzamelartikel’ dat een verplichting tot voorafgaande aanbieding ter registratie (voorafgaand aan de aflevering van een uitgifte ...) oplegt aan onderscheiden openbare ambtenaren (en overheidsdiensten – uitzonderlijk van toepassing) die elk op hun manier ingeschakeld zijn bij de heffing van registratierechten. Voor de notarissen en voor de gerechtsdeurwaarders zijn er geen problemen in de huidige omstandigheden om de bij artikel 172 W. Reg. opgelegde verplichting na te leven. Voor de griffiers zijn er moeilijkheden gemeld op het vlak van de triage van de ter registratie aan te bieden vonnissen en arresten en dit te wijten aan de onderbezetting van de griffies ingevolge de isoleringsmaatregelen. Vandaar dat zich enkel een maatregel opdringt ten aanzien van de griffiers.”

Artikelen 14 en 15

23. Terwijl de periode waarvoor de afwijkende regeling van toepassing is wat de artikelen 12, 13 en 16, eerste streepje, van het voorontwerp betreft ingaat op 13 maart 2020, gaat de periode wat de artikelen 14, 15 en 16, tweede streepje, betreft pas in op 16 maart 2020.

Voor dat verschil gaf de gemachtigde de volgende verklaring:

“Les premières mesures de confinement datent de l’A.M. du vendredi 13 mars 2020, d’où la date retenue en ce qui concerne les procurations notariées.

C’est dans les jours suivants immédiatement qu’a été signalé le risque de conversion massive de mandats hypothécaires en inscriptions effectives. Ce qui menaçait d’accentuer les difficultés des entreprises concernées (et le cas échéant des ménages). D’où la date retenue du 16 mars, aussi pour l’article 14 et l’exemption de rétribution hypothécaire par le projet d’A.R. précité.

Bovendien houdt de ene maatregel geen enkele verband met de andere, waardoor het gerechtvaardigd is om, gelet op die specifieke omstandigheden van die bepalingen, andere startdata te voorzien.”

TITEL 5 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE HET WETBOEK DIVERSE RECHTEN EN TAKSEN

24. Bij deze titel zijn geen specifieke opmerkingen te maken.

TITEL 6 – INWERKINGTREDING EN TEMPORELE TOEPASSINGArtikel 17

25. Luidens artikel 17 van het voorontwerp zal de te nemen wet onmiddellijke uitwerking krijgen. De meeste bepalingen van het voorontwerp zijn echter zo gesteld dat de betrokken maatregel uitwerking moet krijgen vanaf een datum in het verleden. Het is daarom noodzakelijk om terugwerkende kracht te verlenen aan sommige bepalingen van het voorontwerp. Dat is inzonderheid het geval voor de artikelen 10 en 11 (terugwerkende kracht tot 1 maart 2020), 12, 13 en 16, eerste streepje (terugwerkende kracht tot 13 maart 2020), en 14, 15 en 16, tweede streepje (terugwerkende kracht tot 16 maart 2020).

*

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

En l'occurrence, l'urgence est motivée par :

« de COVID-19 crisis en de nood om snel te handelen en de belastingplichtige rechtszekerheid te geven in deze uiterst onzekere economische tijden. Het is bijgevolg dan ook van het grootste belang dat dit dossier urgent behandeld wordt en zo snel als mogelijk door het parlement kan worden gestemd ».

*

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

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

3. L'avant-projet de loi soumis pour avis regroupe une série de mesures fiscales urgentes pour faire face à la situation de crise engendrée par la pandémie du COVID-19.

FORMALITÉS

4. Un certain nombre de mesures mentionnées dans le projet peuvent être qualifiées de mesures d'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE).

Dans le cadre de la crise actuelle, la Commission européenne applique un 'Encadrement temporaire des mesures d'aide d'État visant à soutenir l'économie dans le contexte actuel de la flambée de COVID-19'¹, dans lequel elle s'engage essentiellement à apprécier plus rapidement et – sur un certain nombre de points – plus souplement la compatibilité des mesures d'aide d'État avec le marché intérieur. Cette communication de la Commission n'empêche toutefois pas que les régimes d'aide d'État doivent en principe encore être notifiés en vertu de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, sauf si un régime d'exemption peut être invoqué. La communication n'apporte aucune modification à cet égard.

¹ Communication de la Commission – Encadrement temporaire des mesures d'aide d'État visant à soutenir l'économie dans le contexte actuel de la flambée de COVID-19 (2020/C 91 I/01), telle qu'elle a été modifiée ([https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52020XC0320\(03\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52020XC0320(03))[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52020XC0320\(03\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/?uri=CELEX:52020XC0320(03)) ; ci-après : communication).

Interpellé à ce propos, le délégué a envisagé une notification :

« De aanmelding van bepaalde maatregelen, voor zover zij staatssteun uitmaken (wat niet voor alle maatregelen het geval is), binnen dit Framework wordt momenteel onderzocht en uitgewerkt ».

En vertu de l'article 108, paragraphe 3, troisième phrase, du TFUE, un État membre ne peut mettre à exécution les mesures projetées avant que la Commission ait pris une décision finale.

Dans sa communication, la Commission déclare « veille[r] à l'adoption rapide des décisions dès la notification claire et complète des mesures visées dans la présente communication. Les États membres doivent informer la Commission de leurs intentions et notifier leurs projets tendant à instituer de telles mesures dès que possible et aussi complètement que possible »². On peut dès lors s'attendre à une appréciation rapide de la part de la Commission concernant la compatibilité des mesures d'aide avec le marché intérieur.

En conséquence et eu égard à la sanction draconienne qui peut être encourue en cas de défaut de notification injustifié, il est recommandé de notifier dès que possible les mesures d'aide d'État inscrites dans l'avant-projet, en application de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

5.1. Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle.

Toutefois, les dispositions constitutionnelles précitées ne vont pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur³.

5.2. Le législateur doit donc déterminer les éléments essentiels de l'impôt et il doit le faire d'une manière suffisamment claire. Toutes les dispositions de l'avant-projet ne remplissent pas cette condition.

Quelques exemples de notions imprécises utilisées dans l'avant-projet sont donnés ci-après.

² Communication, point 52.

³ C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6 ; C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, B.11.

5.2.1. *La notion de 'frais' à l'article 2 de l'avant-projet*

L'article 2 de l'avant-projet dispose que « les frais liés aux libéralités faites en nature », entre le 1^{er} mars 2020 et le 30 juin 2020, aux établissements de soins de santé par des contribuables obtenant des bénéfices ou des profits, peuvent être considérés comme des frais professionnels déductibles, par dérogation à l'article 49, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

La notion de frais dans cette disposition peut s'entendre aussi bien dans un sens large que dans un sens restrictif. S'agit-il uniquement des frais directs de production ou d'achat des biens donnés ou également de frais indirects, tels que les frais d'administration, de transport, etc.?

Il convient de préciser ce point.

5.2.2. *La notion de 'secteurs critiques' à l'article 8 de l'avant-projet*

L'article 8 de l'avant-projet a pour objet d'accorder une exonération d'impôts sur les revenus pour les rémunérations concernant certaines heures supplémentaires volontaires prestées chez les employeurs appartenant aux « secteurs critiques ». Cette disposition mentionne un arrêté de pouvoirs spéciaux « visant à garantir la bonne organisation du travail dans les secteurs critiques »⁴, qui doit encore être pris en exécution de l'article 5, § 1^{er}, 5°, de la loi du 27 mars 2020 'habilitant le Roi à prendre des mesures de lutte contre la propagation du coronavirus COVID-19 (II)'.

L'article 5, § 1^{er}, 5°, de cette loi habilite le Roi à « prendre des mesures pour apporter des adaptations au droit du travail et au droit de la sécurité sociale en vue de la protection des travailleurs et de la population, de la bonne organisation des entreprises et des administrations, tout en garantissant les intérêts économiques du pays et la continuité des secteurs critiques »⁵. Dans l'avis donné sur l'avant-projet devenu cette loi, la section de législation a observé que le législateur doit donner des indications concernant l'interprétation qui doit être faite de cette notion, mais qu'il peut pour le surplus confier au Roi le soin de préciser de quels secteurs il s'agit⁶. Cette précision n'a pas été apportée au cours des travaux préparatoires, mais il est néanmoins apparu que le gouvernement fédéral a dressé une liste de ces secteurs en concertation avec les partenaires sociaux⁷.

⁴ Un tel projet d'arrêté royal n'a pas encore été soumis pour avis à la section de législation, si bien qu'elle n'a pas encore pu prendre connaissance de la portée de celui-ci.

⁵ Ces mesures ne peuvent toutefois pas concerner les impôts (article 4 de la loi du 27 mars 2020).

⁶ Avis C.E. 67.142/AG du 25 mars 2020, *Doc. parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-1104/002, observation 17.

⁷ *Ann.*, Chambre, 2019-20, 26 mars 2020 (après-midi), CRIV 55 PLEN 033 (version provisoire), pp.7-8 (déclaration du Premier Ministre). Voir également la liste des « Commerces, entreprises et services privés et publics qui sont nécessaires à la protection des besoins vitaux de la Nation et des besoins de la population », qui est annexée à l'arrêté ministériel du 23 mars 2020 'portant des mesures d'urgence pour limiter la propagation du coronavirus COVID-19'.

Eu égard au principe de légalité en matière fiscale, il appartient toutefois au législateur de déterminer qui bénéficie de l'exonération d'impôts. Cet élément essentiel du régime d'imposition ne peut être laissé aux soins du Roi, à moins que le législateur ne fixe clairement les critères permettant de déterminer les secteurs critiques.

En conclusion, l'article 8 de l'avant-projet devra préciser de quels secteurs il s'agit soit en insérant une liste de ces secteurs dans la loi, soit en définissant les critères d'appréciation sur le fondement desquels le Roi devra établir la liste ⁸.

6. Le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique également en matière fiscale ⁹. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ¹⁰.

Les dispositions de l'avant-projet impliquent parfois une différence de traitement, dont voici quelques exemples :

- les articles 2 et 10 donnent une définition différente du champ d'application, et le régime est en outre chaque fois limité aux hôpitaux, à l'exclusion, notamment, des établissements de soins (voir également les observations 8.1 et 8.2) ;

- l'article 3 dispose que seules les libéralités en nature faites aux hôpitaux universitaires agréés et leurs fondations et aux hôpitaux gérés par les centres publics d'action sociale donnent lieu à une réduction d'impôt (voir également l'observation 8.3) ;

- la dérogation visée à l'article 12 est uniquement accordée aux greffiers des cours et tribunaux et pas aux autres groupes professionnels ou instances mentionnés à l'article 172 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe (voir également l'observation 22).

À moins d'y renoncer, il faudra pouvoir justifier adéquatement, pour chacune des dispositions, pourquoi ces situations comparables doivent, au besoin, être néanmoins traitées différemment.

⁸ Une autre possibilité consiste à dresser la liste des secteurs critiques dans l'arrêté de pouvoirs spéciaux qui doit encore être pris et que cet arrêté soit confirmé à temps par le législateur.

⁹ L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. L'alinéa 1^{er} de cette disposition est en effet une précision ou une application particulière du principe d'égalité formulé d'une manière générale à l'article 10 de la Constitution (voir notamment C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.4.3).

¹⁰ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

EXAMEN DU TEXTE

TITRE 1^{ER} – DISPOSITION GÉNÉRALE

7. Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 2 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX IMPÔTS SUR LES REVENUS

Chapitre 1^{er} – Libéralités faites en nature

Articles 2 et 3

8. Selon l'article 2 de l'avant-projet, les frais liés aux libéralités faites en nature, entre le 1^{er} mars 2020 et le 30 juin 2020, aux établissements de soins de santé visés par la loi coordonnée du 10 juillet 2008 'sur les hôpitaux et autres établissements de soins' peuvent être considérés comme des frais professionnels déductibles. Il s'agit de dispositifs médicaux et d'accessoires, ainsi que de dispositifs de protection pour les prestataires de soins et les patients.

8.1. À l'article 2 de l'avant-projet, la définition tant des établissements donataires que des biens pouvant être donnés diffère de la définition inscrite à l'article 10 de l'avant-projet concernant le régime de la TVA. Pour ce régime, le champ d'application est défini autrement et, d'une manière générale, plus largement¹¹. On n'aperçoit pas pourquoi les deux dispositifs ne sont pas formulés de la même manière.

8.2. Les « établissements de soins de santé » (à l'article 10 : « établissements de soins ») visés dans la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sont essentiellement des hôpitaux. Or, les problèmes de pénurie d'accessoires et de dispositifs de protection ne se posent pas uniquement dans ces établissements, mais, par exemple, également dans des établissements de soins, tels que les maisons de repos pour personnes âgées, les maisons de repos et de soins et les services de soins infirmiers à domicile. On n'aperçoit dès lors pas clairement pourquoi le dispositif est essentiellement limité aux hôpitaux. Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Les maisons de repos et les services de soins infirmiers à domicile ne sont pas visés comme 'établissements de soins de santé' au sens de loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins.

¹¹ Le texte néerlandais de l'article 2 mentionne « de instellingen voor gezondheidszorg bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen » (dans le texte français : « établissements de soins de santé visés par la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins »), alors que l'article 10 mentionne « de zorginstellingen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 betreffende [lees: op] de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen » (dans le texte français : « établissements de soins de santé visés par la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins » mais « établissements de soins » dans le titre 3 et au paragraphe 1^{er}, alinéa 2, de cet article) et prévoit également un certain nombre d'assimilations (voir l'article 10, § 1^{er}, alinéa 2). Outre les dispositifs médicaux, l'article 2 mentionne également « leurs accessoires », alors que l'article 10 n'en fait pas mention.

Gezien de grote problemen in de Belgische woonzorgcentra is het echter wel de bedoeling dat ook zij gevat zullen worden door de regeling. Het belangrijkste is op dit moment ervoor zorgen dat alle zorgbehoevenden en zorgverstrekkers de beste verzorging en bescherming krijgen die we binnen de limieten van ons kunnen garanderen ».

Si cette différence de traitement est maintenue, une justification adéquate devra pouvoir en être donnée. Le délégué a toutefois fait savoir qu'« [u]ne extension du groupe-cible est déjà préparé[e] ».

8.3. L'article 3 de l'avant-projet vise à octroyer une réduction d'impôt pour les dons en nature de « matériels médicaux ou de produits utiles dans le cadre de la lutte contre la pandémie du COVID-19 et reconnus comme tels par le donataire » faits entre le 1^{er} mars 2020 et le 30 juin 2020.

À cet effet, il est fait application en grande partie du régime existant pour les libéralités faites en argent (article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92), qui est temporairement étendu aux libéralités faites en nature, mais moyennant le respect de conditions spécifiques.

Une des conditions dont sont assorties les libéralités faites en nature est que les donataires doivent être soit des hôpitaux universitaires agréés et leurs fondations, soit des hôpitaux gérés par les centres publics d'action sociale. Il s'agit d'hôpitaux qui entrent dans le champ d'application de l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, a) ou c), du CIR 92. Ils sont agréés de plein droit pour recevoir de telles libéralités et pour délivrer les attestations fiscales y afférentes.

D'autres hôpitaux sont exclus, alors qu'ils entrent en ligne de compte pour les libéralités visées à l'article 2 de l'avant-projet. L'exposé des motifs explique cette différence de traitement en ces termes :

« La mesure se limite à ces deux seuls cas, car il s'agit de deux seuls donataires hospitaliers déjà visés dans le CIR 92. La mesure vise à permettre le don de biens en nature, pas à l'ajout de nouveaux donataires dans la loi ».

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

« L'objectif visé – à savoir permettre une fourniture plus aisée de certains biens aux hôpitaux – peut être atteint par la présente mesure via l'octroi d'un avantage fiscal. Le système actuel de la réduction d'impôt pour libéralités, qui semble avoir fait ses preuves, requière du donataire l'établissement et l'envoi de fiches fiscales spécifiques : une à destination du donateur, une autre à destination de l'administration fiscale. Les établissements visés à l'article 145/33, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, a et c, CIR 92, connaissent déjà ce système et l'appliquent depuis plusieurs années.

Il serait au contraire disproportionné de laisser croire que d'autres établissements pourraient, dans l'état actuel de la situation, assumer une telle charge administrative supplémentaire, devant couvrir une période aussi limitée que celle prévue par la présente disposition (4 mois) ».

Il faudra pouvoir démontrer que d'autres établissements ne peuvent effectivement pas assumer cette charge administrative supplémentaire et qu'il n'est pas non plus possible pour ce dispositif très temporaire, qui est élaboré dans des circonstances très particulières et concerne un type spécifique de matériels et de produits, de faire usage d'autres attestations (par exemple, des déclarations sur l'honneur) et de techniques de contrôle alternatives.

Qui plus est, certaines autres institutions sont également exclues qui, si elles sont agréées par le ministre des Finances ou son délégué « pour l'application de la loi fiscale », peuvent recevoir des libéralités faites en argent pour lesquelles une réduction d'impôt est accordée. Font par exemple partie de cette dernière catégorie les institutions agréées qui assistent les personnes âgées (voir l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, e), du CIR 92), donc entre autres, les établissements de soins. La section de législation n'aperçoit pas de prime abord une justification possible pour cette exclusion.

8.4. Il ressort de l'exposé des motifs que l'objectif poursuivi est le même dans tous ces cas, à savoir « faciliter fiscalement les dons en nature de différents matériels médicaux ou produits utiles dans la lutte contre cette pandémie ». Les différences exposées dans les observations 8.1, 8.2 et 8.3 ne sont pas pertinentes au regard de l'objectif que le législateur veut atteindre par le biais des dispositions.

À moins de formuler plus précisément l'objectif poursuivi par le dispositif et, au regard de l'objectif ainsi reformulé, de donner encore une justification adéquate pour les différences précitées, celles-ci doivent être éliminées.

9. L'article 3, alinéa 1^{er}, 3^o, de l'avant-projet dispose que le contribuable qui fait un don, doit être assujéti à l'impôt des personnes physiques ou « à l'impôt des non-résidents en tant que personne physique ».

L'exposé des motifs précise à cet égard ce qui suit :

« La présente disposition ne s'applique qu'aux personnes physiques, qu'elles soient assujetties à l'impôt des personnes physiques, ou qu'elles soient assujetties à l'impôt des non-résidents (cas du non-résident recueillant au moins 75 p.c. de ses revenus professionnels en Belgique, cf. art. 243/1 et 244, CIR 92) ».

Afin d'exprimer cette intention dans le texte même de la loi, il convient d'écrire à l'article 3, alinéa 1^{er}, 3^o, « le contribuable est assujéti à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des non-résidents en tant que personne physique visée à l'article 227, 1^o, combiné avec les articles 243/1 et 244 du présent Code ».

10. L'article 3, alinéa 1^{er}, 4^o, de l'avant-projet, insère la condition suivante pour les dons en nature :

« le cas échéant, le bien donné n'a pas été acquis ou produit par le contribuable dans le cadre de son activité professionnelle générant des bénéfices ou profits ».

Le délégué a donné les explications suivantes concernant l'insertion de cette condition :

« Le contribuable personne physique qui a acquis ou produit un bien dans le cadre de son activité professionnelle générant des bénéfices ou profits et qui souhaite faire don de ce bien aux hôpitaux, doit faire usage de la possibilité accordée par l'article 2, à savoir la déduction en tant que frais professionnels.

Cela s'explique par la volonté de traiter les entreprises (donc, personnes physiques et sociétés) sur un même pied d'égalité au niveau fiscal. Il ne serait pas justifié de permettre aux sociétés de déduire de tels dons, tandis que les entreprises personnes physiques devraient faire usage d'une réduction d'impôt. Pour parvenir à ce traitement égal entre entreprises, indépendamment de leur forme juridique (personne physique ou société), il est donc nécessaire d'exclure de l'application de la réduction d'impôt le cas des dons de biens acquis ou produits dans le cadre de l'activité professionnelle générant des bénéfices ou des profits ».

Chapitre 2 – Exonération des indemnités dans le cadre des mesures d'aide prises par les Régions ou les Communautés

Article 4

11. L'article 4 de l'avant-projet a pour objet d'exonérer de l'impôt sur les revenus les indemnités attribuées par les régions ou les communautés en faveur des contribuables victimes des conséquences économiques de la pandémie du COVID-19. Aux termes de l'alinéa 2 de cet article, le Roi doit établir une liste de toutes les mesures d'aide des régions ou des communautés qui s'inscrivent dans le dispositif légal.

Le délégué a précisé l'objectif comme suit :

« Het doel van de wet is van geen federale belasting te heffen op de steun die Gewesten en Gemeenschappen geven aan burgers en bedrijven.

Tot op heden is er al veel communicatie gebeurd vanwege de Gewesten en Gemeenschappen, maar is de politieke besluitvorming, meer bepaald de nodige ordonnances en decretale bepalingen, nog niet volledig. Bovendien kunnen in de toekomst door de Gewesten en Gemeenschappen nog nieuwe steunmaatregelen worden genomen die onder die wet zullen worden vrijgesteld van federale belasting, maar waarvan het niet mogelijk is nu al een nominatim verwijzing op te nemen in de wet.

Om toch aan burgers en bedrijven enige rechtszekerheid te geven of de Gewestelijke of Gemeenschapssteunmaatregel nu onder die wettelijke bepaling valt, zal de Koning na overleg met de Gewesten en Gemeenschappen een lijst opstellen met alle bepalingen die onder deze vrijstelling vallen. De communicatie vanuit de Gewesten en Gemeenschappen heeft als primair doel dat de lijst volledig is. Maar het is dus ook niet ondenkbaar dat meerdere koninklijke besluiten zullen moeten genomen worden om alle steunmaatregelen te vatten.

Het doel van deze bepaling is dus om te vermijden dat elke burger of bedrijf zich individueel de vraag zou moeten stellen of een Gewestelijke of Gemeenschapssteunmaatregel genomen is om de economische gevolgen van de COVID-19 pandemie te bestrijden, en dus is het beter dat de Koning een lijst opstelt die duidelijkheid schept ».

Eu égard au principe de légalité en matière fiscale, on ne peut pas laisser au Roi le soin de prévoir purement et simplement les cas qui bénéficieraient d'une exonération fiscale. Il en va autrement dans la mesure où il s'agit d'une compétence liée du Roi, à savoir l'inventaire de toutes les mesures d'aide qui relèvent de l'exonération légale, afin de renforcer la sécurité juridique à l'égard du citoyen. Pour se concilier avec le principe de légalité précité, il convient d'interpréter en ce sens les dispositions en projet.

12. L'exonération fiscale conçue à l'article 4 de l'avant-projet est illimitée dans le temps.

Vu que les conséquences économiques de la pandémie peuvent être ressenties pendant longtemps encore, il n'est pas exclu que les effets de cette exonération fiscale ne se limiteront pas à l'exercice d'imposition lié à la période imposable en cours mais qu'ils se prolongeront bien au-delà.

Il appartient au législateur d'examiner s'il estime nécessaire ou non de limiter l'exonération fiscale dans le temps.

Chapitre 3 – Adaptation temporaire du calcul de la majoration pour absence ou insuffisance de versement anticipé de l'impôt sur les revenus

Article 5

13. L'article 5 fait une distinction entre, d'une part, les versements anticipés effectués avant le 10 octobre 2020 (et pour lesquels les montants sont multipliés par 2,25 fois le taux de référence) et, d'autre part, ceux réalisés avant le 20 décembre 2020 (pour lesquels les montants sont multipliés par 1,75 fois le taux de référence)¹². L'article 9 de l'avant-projet dispose que l'article 5 « est applicable aux versements anticipés effectués en 2020 ».

Pris à la lettre, il en résulterait que pour tous les versements anticipés réalisés du 1^{er} janvier 2020 au 9 octobre 2020 – ces paiements ont en effet été effectués en 2020 et avant le 10 octobre 2020 – les montants des versements anticipés sont multipliés par 2,25 fois le taux de référence au lieu de normalement 3 fois pour le premier trimestre, 2,5 fois pour le deuxième trimestre et 2 fois pour le troisième trimestre. Pour ce qui est des versements anticipés effectués après le 9 octobre 2020, les montants des versements anticipés sont multipliés par 1,75 fois le taux de référence au lieu de normalement 1,5 fois.

¹² La règle normale inscrite à l'article 159, 2°, du CIR 92 est formulée différemment : il y est question des versements anticipés effectués au plus tard « le » 10 avril, le 10 juillet, le 10 octobre et le 20 décembre de l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition. Afin d'éviter toute confusion, il serait préférable que l'avant-projet emploie la même formulation.

La question se pose de savoir si telle est l'intention des auteurs de l'avant-projet. Invité à fournir des explications à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« Bij nader inzien, en zoals u het hier formuleert, kan een strikt letterlijke interpretatie inderdaad tot uw conclusie leiden. Uiteraard was dit niet de bedoeling. De bedoeling is wel degelijk dat enkel:

- Voor kwartaal 3 de wegingsfactor wordt opgetrokken naar 2,25%
- Voor kwartaal 4 de wegingsfactor wordt opgetrokken naar 1,75%

Voor kwartalen 1 en 2 verandert er niets en dus inderdaad enkel de voorafbetalingen na 10/07/2020 moeten worden opgetrokken. Daarnaast wil ik u nog meegeven dat het artikel momenteel nog onder revisie staat om een oplossing te bieden voor de gebroken boekjaren ».

La question se pose en effet de savoir comment ce problème peut être résolu pour les exercices comptables ne correspondant pas à une année calendrier. À cet égard, le délégué a encore déclaré ce qui suit :

« De bedoeling is om ondernemingen in liquiditeitsproblemen te ondersteunen. Daartoe wil de regering ondernemingen in de huidige periode van 'lockdown' liquiditeitsmatig ondersteunen. (kwartalen 1 en 2)

Er worden daarom momenteel een aantal pistes onderzocht om de voordelen toch toe te kennen aan ondernemingen met gebroken boekjaren, voor zover hun derde en vierde voorafbetaling zich nog in het laatste kwartaal van 2020 of eventueel nog het eerste kwartaal van 2021 ».

L'article doit être adapté afin d'indiquer que la dérogation prévue à l'article 159, 2°, du CIR 92 vaut uniquement pour les troisième et quatrième trimestres de 2020. Afin d'éviter que des entreprises dont les exercices comptables ne correspondent pas à l'année calendrier soient traitées différemment alors qu'elles peuvent tout aussi bien rencontrer des problèmes de liquidité, il y aura également lieu de tenir compte de l'hypothèse d'un exercice comptable décalé par rapport à l'année calendrier.

14. À l'instar de l'article 11 de l'avant-projet, mieux vaudrait ajouter les dispositions d'application à celles auxquelles elles se rapportent ou, mieux encore, les intégrer dans le régime lui-même (à l'instar de l'article 2 de l'avant-projet : « libéralités faites en nature, entre le 1^{er} mars 2020 et le 30 juin 2020 »).

Chapitre 4 – Tax Shelter

Article 6

15. L'article 6, 5°, de l'avant-projet dispose qu'en cas de prolongation du délai, le délai de maximum 18 mois visé à l'article 194^{ter}, § 8, alinéa 1^{er}, deuxième tiret, du CIR 92 est « adapté pour tenir compte du délai prolongé visé au 1° ci-dessus ». Il n'est pas précisé en quoi le délai maximum est adapté. Sans doute s'agit-il d'une prolongation de six mois de ce délai, auquel cas mieux vaudrait, comme au point 1° de cet article, le prévoir explicitement.

Article 7

16. Par dérogation à l'article 194ter/1^{er}, § 2, 1^o, deuxième tiret, du CIR 92, l'article 7 de l'avant-projet instaure la possibilité d'étendre le délai pour effectuer en Belgique les dépenses de production et d'exploitation relatives aux œuvres scéniques lorsque la société de production peut démontrer que l'œuvre éligible a subi des dommages directs à la suite des mesures édictées par le gouvernement fédéral.

La disposition selon laquelle ce délai se termine au plus tard « un mois après la Première de l'œuvre scénique » est toutefois laissée intacte. À ce sujet, l'exposé des motifs précise que « [c]ette problématique sera clarifiée plus tard dans une circulaire, étant donné que cela exige une approche au cas par cas ».

Il a été demandé à la déléguée comment la clarification envisagée se concilie avec le principe de légalité en matière fiscale. Elle a répondu ce qui suit :

« Dans la présente disposition, la problématique du délai de 'un mois après la Première de l'œuvre scénique', visé à l'article 194ter/1, § 2, 1^o, deuxième tiret, CIR 92 n'est pas envisagée et ne fait donc pas partie de la présente demande d'avis. Il nous est apparu difficile de déterminer une solution légale exhaustive pour l'ensemble des cas particuliers qui vont se présenter dans le délai de rédaction de la loi. Nous pensons que, pour ne pas perdre du temps, cette problématique pourra déjà être clarifiée dans une circulaire, étant donné que cela exige une approche au cas par cas. Mais peut-être aussi qu'à l'examen des solutions à apporter, cela nécessitera une adaptation légale.

Nous allons adapter l'exposé des motifs en supprimant les mots 'dans une circulaire'. Cela laisse ainsi la porte ouverte à différents canaux de clarification que nous prendrons dans le respect du principe de légalité ».

Chapitre 5 – Autres exonérations d'impôts sur les revenus

17. L'article 4, dernier alinéa, de l'avant-projet prévoit que les indemnités exonérées de l'impôt sur les revenus, sont mentionnées sur la note de calcul qui est jointe à l'avertissement-extrait de rôle en matière d'impôt des personnes physiques du bénéficiaire. On n'aperçoit pas clairement pourquoi l'article 8 de l'avant-projet ne prévoit pas un dispositif comparable pour les rémunérations exonérées de l'impôt sur les revenus.

Chapitre 6 – Entrée en vigueur

18. Contrairement à ce que laisse entendre l'intitulé du chapitre, l'article 9 de l'avant-projet ne règle pas l'entrée en vigueur de certains éléments de la loi à adopter, mais l'applicabilité de ceux-ci.

Il est recommandé de ne pas faire figurer les règles d'application dans un chapitre distinct mais de les intégrer dans les dispositions concernées (voir déjà l'observation 14).

19. En ce qui concerne l'alinéa 1^{er} de l'article 9 de l'avant-projet, qui prévoit que le dispositif dérogatoire de l'article 5 s'applique aux versements anticipés effectués en 2020, il convient en outre d'observer que cette règle ne pourra probablement pas être maintenue. En effet, il ressort de la déclaration du délégué, reproduite dans l'observation 13, que l'on songe éventuellement à tenir compte également des versements anticipés qui seront effectués durant le premier trimestre de 2021 pour résoudre le problème des entreprises dont les exercices comptables sont décalés par rapport à l'année calendrier.

TITRE 3 – MODIFICATIONS RELATIVES À LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE EN CE QUI CONCERNE LE PRÉLÈVEMENT DE DISPOSITIFS MÉDICAUX EN VUE DE LEUR FOURNITURE À TITRE GRATUIT À CERTAINS ÉTABLISSEMENTS DE SOINS

Article 10

20. Outre les observations déjà formulées, lors de la discussion générale, à propos de la rédaction différente des articles 2 et 10 de l'avant-projet (observation 8.2), il convient de relever encore qu'en l'occurrence, la définition d'« établissements de soins de santé [en néerlandais : zorginstellingen] visés par la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins » est utilisée. On n'aperçoit pas clairement ce qu'il y a lieu d'entendre, dans le texte néerlandais, par le terme 'zorginstellingen' et, dans le texte français du titre 3 et du paragraphe 1^{er}, alinéa 2, de l'article 10 par le terme « établissements de soins » : ce dernier terme n'est pas précisé dans la disposition en projet et n'apparaît pas non plus en tant que tel dans la loi coordonnée du 10 juillet 2008.

21. L'article 1^{er}, § 2, 1^o, de l'arrêté royal du 18 mars 1999 'relatif aux dispositifs médicaux' définit le dispositif médical comme

« tout instrument, appareil, équipement, logiciel, matière ou autre article, utilisé seul ou en association, y compris le logiciel destiné par le fabricant à être utilisé spécifiquement à des fins diagnostiques et/ou thérapeutiques, et nécessaire au bon fonctionnement de celui-ci, destiné par le fabricant à être utilisé à des fins :

- de diagnostic, de prévention, de contrôle, de traitement ou d'atténuation d'une maladie,

- de diagnostic, de contrôle, de traitement, d'atténuation ou de compensation d'une blessure ou d'un handicap,

- d'étude ou de remplacement ou modification de l'anatomie ou d'un processus physiologique,

- de maîtrise de la conception,

et dont l'action principale voulue dans ou sur le corps humain n'est pas obtenue par des moyens pharmacologiques ou immunologiques ni par métabolisme, mais dont la fonction peut être assistée par de tels moyens ».

Il ressort de l'exposé des motifs que les auteurs de l'avant-projet sont surtout attentifs à la situation des assujettis qui « sont prêts à faire don des stocks disponibles de ces biens » aux établissements de soins. Normalement, le donateur est redevable de la TVA sur ce don, ce prélèvement étant assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux en vertu de l'article 12, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code de la TVA.

À cet égard, l'exposé des motifs indique ce qui suit :

« Toutefois, l'application de la TVA sur ce prélèvement de biens peut constituer un obstacle à de tels dons, alors qu'il est établi qu'il existe des besoins potentiels et réels ».

L'article 10 de l'avant-projet entend remédier à cette situation. Aux termes de cette disposition, le prélèvement précité n'est pas assimilé à une livraison effectuée à titre onéreux. À cet égard, il n'est pas revenu sur le droit de déduction précédemment exercé par le donateur¹³.

La question se pose de savoir quelles sont les conséquences pour le donateur en matière de révision de la TVA lorsque le dispositif médical, objet du don, ne doit pas être considéré en ce qui le concerne comme du stock mais comme un bien d'investissement au sens de l'article 48, § 2, du Code de la TVA et de l'article 6 de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 'relatif aux déductions pour l'application de la taxe sur la valeur ajoutée'. À tout le moins, l'exposé des motifs devra préciser quelle est la conséquence du prélèvement visé à l'article 10 de l'avant-projet à l'égard du droit de déduction si le bien prélevé doit être considéré, dans le chef du donateur, comme un bien d'investissement. En effet, en ce qui concerne les biens d'investissement, c'est la révision réglée à l'article 48, § 2, du Code de la TVA ainsi que dans les articles 6 à 11 de l'arrêté royal n° 3 du 10 décembre 1969 qui s'applique.

TITRE 4 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT, D'HYPOTHÈQUE ET DE GREFFE

Article 12

22. L'article 12 de l'avant-projet donne aux greffiers des cours et tribunaux, par dérogation à l'article 172 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, la possibilité de déjà délivrer des expéditions ou copies des actes qu'ils sont tenus de présenter à l'enregistrement, sans que le jugement ou arrêt ait été préalablement enregistré.

¹³ Voir également la circulaire 2020/C/46 du 24 mars 2020 'concernant les dons de biens à certains établissements et les dons en nature', point 13, à consulter sur www.fisconetplus.be.

À la question de savoir pourquoi cette dérogation est uniquement accordée aux greffiers alors que l'article 172 précité fait également mention d'autres groupes professionnels ou d'autres instances, le délégué a répondu ce qui suit :

« Artikel 172 W. Reg. is een 'verzamelartikel' dat een verplichting tot voorafgaande aanbieding ter registratie (voorafgaand aan de aflevering van een uitgifte ...) oplegt aan onderscheiden openbare ambtenaren (en overheidsdiensten – uitzonderlijk van toepassing) die elk op hun manier ingeschakeld zijn bij de heffing van registratierechten. Voor de notarissen en voor de gerechtsdeurwaarders zijn er geen problemen in de huidige omstandigheden om de bij artikel 172 W. Reg. opgelegde verplichting na te leven. Voor de griffiers zijn er moeilijkheden gemeld op het vlak van de triage van de ter registratie aan te bieden vonnissen en arresten en dit te wijten aan de onderbezetting van de griffies ingevolge de isoleringsmaatregelen. Vandaar dat zich enkel een maatregel opdringt ten aanzien van de griffiers ».

Articles 14 et 15

23. Alors que la période à laquelle s'applique le régime dérogatoire en ce qui concerne les articles 12, 13 et 16, premier tiret, de l'avant-projet, commence le 13 mars 2020, la période pour les articles 14, 15 et 16, deuxième tiret, ne prend cours que le 16 mars 2020.

Pour justifier cette différence, le délégué a fourni les explications suivantes :

« Les premières mesures de confinement datent de l'A.M. du vendredi 13 mars 2020, d'où la date retenue en ce qui concerne les procurations notariées.

C'est dans les jours suivants immédiatement qu'a été signalé le risque de conversion massive de mandats hypothécaires en inscriptions effectives. Ce qui menaçait d'accentuer les difficultés des entreprises concernées (et le cas échéant des ménages). D'où la date retenue du 16 mars, aussi pour l'article 14 et l'exemption de rétribution hypothécaire par le projet d'A.R. précité.

Bovendien houdt de ene maatregel geen enkele verband met de andere, waardoor het gerechtvaardigd is om, gelet op die specifieke omstandigheden van die bepalingen, andere startdata te voorzien ».

TITRE 5 – MODIFICATIONS RELATIVES AU CODE DES DROITS ET TAXES DIVERS

24. Ce titre n'appelle aucune observation spécifique.

TITRE 6 – ENTRÉE EN VIGUEUR ET APPLICATION TEMPORELLEArticle 17

25. Aux termes de l'article 17 de l'avant-projet, la loi à adopter produira immédiatement ses effets. La plupart des dispositions de l'avant-projet sont toutefois formulées de manière telle que la mesure concernée doit rétroagir à une date située dans le passé. Il est dès lors nécessaire de conférer un effet rétroactif à certaines dispositions de l'avant-projet. Tel est en particulier le cas des articles 10 et 11 (effet rétroactif au 1^{er} mars 2020), 12, 13 et 16, premier tiret (effet rétroactif au 13 mars 2020), et 14, 15 et 16, deuxième tiret (effet rétroactif au 16 mars 2020).

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT