



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 67.206/3
van 14 april 2020

avis 67.206/3
du 14 avril 2020

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit nr. X 'houdende
bijkomende steunmaatregelen
inzake vennootschapsbelasting,
rechtspersonenbelasting,
belasting niet-inwoners,
personenbelasting, belasting
over de toegevoegde waarde,
bedrijfsvoorheffing,
registratierechten en
retributies'

un projet d'arrêté royal n° X
'portant des mesures de soutien
supplémentaires en matière
d'impôt des sociétés, d'impôt
des personnes morales, d'impôt
des non-résidents, d'impôt des
personnes physiques, de taxe
sur la valeur ajoutée, de
précompte professionnel, de
droits d'enregistrement et
rétributions'

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 ontwerp van koninklijk besluit nr. X 'houdende bijkomende steunmaatregelen inzake vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting, belasting niet-inwoners, personenbelasting, belasting over de toegevoegde waarde, bedrijfsvoorheffing, registratierechten en retributies'.

Het ontwerp 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.

Het verslag is 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 Koen MUYLLE, staatsraad.

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 projet d'arrêté royal n° X 'portant des mesures de soutien supplémentaires en matière d'impôt des sociétés, d'impôt des personnes morales, d'impôt des non-résidents, d'impôt des personnes physiques, de taxe sur la valeur ajoutée, de précompte professionnel, de droits d'enregistrement et rétributions'.

Le 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.

Le rapport a été présenté 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 Koen MUYLLE, conseiller d'État.

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

*

1. Overeenkomstig artikel 4, eerste lid, 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 (I)’ (hierna: de wet van 27 maart 2020 (I)), waarin wordt verwezen naar artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, 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 ONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe in bijkomende steunmaatregelen te voorzien inzake de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting, de belasting niet-inwoners, de personenbelasting, de belasting over de toegevoegde waarde, de bedrijfsvoorheffing, de registratierechten en retributies, teneinde de impact van de COVID-19 pandemie veroorzaakt door het coronavirus te verzachten.

Zo worden de termijnen uitgesteld voor de indiening van aangiften inzake de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting en de belasting niet--inwoners-vennootschappen, en wordt in uitstel van betaling voorzien inzake de inkomstenbelastingen en de bedrijfsvoorheffing (artikelen 1 tot 8 van het ontwerp).

Ook wordt het tijdstip van indiening van de periodieke btw-aangifte, van de bijzondere btw-aangifte, van de jaarlijkse klantenlisting, van de opgave van de intracommunautaire handelingen, en van de betaling van de btw uitgesteld (artikelen 9 tot 13).

Voorts wordt de termijn verlengd waarbinnen de griffiers van de hoven en rechtbanken vonnissen en arresten kunnen meedelen aan de ontvanger van het bevoegde kantoor Rechtszekerheid van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie (artikel 14).

Ten slotte wordt bepaald dat de retributie verschuldigd voor de uitvoering van hypothecaire formaliteiten niet moet worden betaald ingeval in de periode van 16 maart 2020 tot 30 juni 2020 de inschrijving van een hypotheek wordt gevraagd op overlegging van een hypothecair mandaat dat dagtekent van voor 16 maart 2020 (artikel 15).

Het te nemen besluit heeft uitwerking met ingang van 1 maart 2020 (artikel 16).

RECHTSGROND

3.1. Het ontworpen besluit vindt in beginsel rechtsgrond in artikel 5, § 1, 3° en 6°, 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)’ (hierna: de wet van 27 maart 2020 (II)). In die bepaling wordt de Koning gemachtigd om maatregelen te nemen om:

“3° directe of indirecte steun te bieden aan of beschermende maatregelen te nemen voor de getroffen financiële sectoren, de economische sectoren, de profit- en

non-profitsector, de bedrijven en de huishoudens om de gevolgen van de pandemie te beperken;

(...)

6° de bij of krachtens de wet bepaalde termijnen te schorsen of te verlengen volgens de door Hem bepaalde termijnen”.

3.2. Voor artikel 15 van het ontworpen besluit zou rechtsgrond kunnen worden gevonden in artikel 146, tweede lid, van titel XVIII, van boek III, van het Burgerlijk Wetboek, waarnaar wordt verwezen in het tiende lid van de aanhef. In die bepaling wordt de Koning gemachtigd om het tarief en de nadere regels inzake de toepassing te bepalen van de retributies die verschuldigd zijn voor de uitvoering van de hypothecaire formaliteiten en voor het uitreiken van de afschriften en getuigschriften.

De gemachtigde liet evenwel weten dat voor die bepaling, naast het hiervoor vermelde artikel 5, § 1, 3°, van de wet van 27 maart 2020 (II), veeleer rechtsgrond wordt gezocht in punt 4° van hetzelfde artikel, naar luid waarvan de Koning wordt gemachtigd om maatregelen te nemen om de continuïteit van de economie, de financiële stabiliteit van het land en de marktwerking te garanderen, alsook de consument te beschermen.

Die bepaling kan inderdaad rechtsgrond bieden voor artikel 15 van het ontworpen besluit. Artikel 4 van de wet van 27 maart 2020 (II) bepaalt weliswaar dat de koninklijke besluiten genomen krachtens deze wet de bijdragen aan de sociale zekerheid, de belastingen, de taken en rechten, niet mogen aanpassen, opheffen, wijzigen of vervangen, inzonderheid de grondslag, het tarief en de belastbare verrichtingen. Artikel 15 heeft echter betrekking op een retributie, zodat de in artikel 4 van de wet van 27 maart 2020 (II) vervatte beperking er niet op van toepassing is.

Door de keuze om voor artikel 15 van het ontworpen besluit rechtsgrond te zoeken in de wet van 27 maart 2020 (II), en niet in artikel 146, tweede lid, van titel XVIII, van boek III van het Burgerlijk Wetboek, zal die bepaling, net zoals de overige bepalingen van het te nemen besluit, overeenkomstig artikel 7 van die wet binnen een termijn van een jaar vanaf de inwerkingtreding ervan moeten worden bekrachtigd, zo niet wordt ze geacht nooit uitwerking te hebben gehad.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

4.1. Gelet op wat over de rechtsgrond voor het ontworpen besluit is opgemerkt (opmerking 3.2), moet het tiende lid van de aanhef worden weggelaten.

4.2. In het vijftiende lid van de aanhef, dat het veertiende lid wordt, dient enkel te worden verwezen naar artikel 4, derde lid, van de wet van 27 maart 2020 (I), aangezien die vermelding, voor de koninklijke besluiten die binnen het toepassingsgebied van die bepaling vallen, daar dienst doet als de overname van de motivering van het spoedeisend karakter. Het is

niet nodig om bijkomend te verwijzen naar artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State.

Artikel 2

5. In artikel 2 van het ontwerp wordt bepaald dat de termijn van een maand bedoeld in artikel 310 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) niet van toepassing is op de in de ontworpen regeling vermelde gevallen.

De gemachtigde preciseerde dat de verwijzing naar “de termijn van een maand” zowel slaat op de termijn vermeld in artikel 310, eerste lid, van het WIB 92, als op die vermeld in het tweede en derde lid van die bepaling:

“De verwijzing naar het eerste lid werd opgeheven, de bepaling slaat op het volledige artikel 310 en niet enkel op het eerste lid. De in het tweede en derde lid bedoelde ontbonden vennootschappen kunnen namelijk ook onder de bepalingen vallen van hoofdstuk 2, afdeling 4 van het koninklijk besluit nr. [X] 2020 houdende diverse bepalingen inzake mede-eigendom en het vennootschaps- en verenigingsrecht in het kader van de strijd tegen de Covid-19 pandemie.”

Artikelen 9 en 13

6. In de artikelen 9, §§ 3 en 4, en 13, § 1, van het ontwerp wordt de Minister van Financiën (lees: de minister bevoegd voor financiën) gemachtigd om de dienst aan te wijzen waarbij de in die bepalingen vermelde aangiften moeten worden ingediend.

Om uitleg gevraagd over die machtigingen aan de minister verklaarde de gemachtigde:

“Les dispositions contenues dans les articles 9 et 13 du projet ont uniquement pour but, en dérogeant à l'article 18, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et aux articles 1^{er} et 9 de l'arrêté royal n° 50 du 11 décembre 2019 relatif au relevé à la T.V.A. des opérations intracommunautaires, de prolonger la date de dépôt, respectivement de la déclaration périodique à la TVA et de la déclaration spéciale à la TVA, ainsi que du relevé à la TVA des opérations intracommunautaires.

Ainsi, les déclarations en question doivent être déposées auprès du même service et selon les mêmes modalités que celles prévues à l'article 18 de l'arrêté royal n° 1 précité et aux articles 6 et 12 de l'arrêté royal n° 50 précité (en règle par voie électronique via [internet]).

Aucune nouvelle délégation au Ministre n'est en l'occurrence introduite dans les articles 9 et 13 du projet en question.

Compte tenu de ce qui précède, les mots ‘au service indiqué par le Ministre des Finances’ seront donc supprimés des articles 9, §§3 et 4, et 13, § 1^{er}, alinéa 1^{er} du projet.”

Hiermee kan worden ingestemd.

Artikel 16

7. Luidens artikel 16, eerste lid, van het ontwerp heeft het te nemen besluit uitwerking met ingang van 1 maart 2020.

Artikel 2, tweede lid, van de wet van 27 maart 2020 (II) bepaalt dat zo nodig de in artikel 5, 1, 1° tot 8°, van dezelfde wet bedoelde maatregelen zo nodig een terugwerkende kracht kunnen hebben, die echter niet verder kan teruggaan dan 1 maart 2020. Bijgevolg bestaat voor de terugwerkende kracht een wettelijke grondslag. Er lijkt ook te kunnen worden aangenomen dat ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.

Omtrent de keuze voor de datum van 1 maart 2020 verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Gelet op de hoogdringendheid, werd één enkele datum weerhouden, namelijk die van de eerste dag van de maand waarop de maatregelen in het kader van Corona werden genomen.”

8. In artikel 16, tweede lid, van het ontwerp wordt bepaald dat indien de dringende noodzaak die het te nemen besluit motiveert, niet verdwenen is op de vervaldag van de in de artikelen 4 en 5 bedoelde termijnverlengingen, de Koning deze vervaldag kan uitstellen.

Met een dergelijke bepaling in het te nemen bijzonderemachtenbesluit zou de Koning zichzelf machtigen om ook na afloop van de door de wetgever toegekende bijzondere machten in een bijkomende termijnverlenging te voorzien die afwijkt van de artikelen 413, eerste lid, en 413/1, § 2, eerste lid, van het WIB 92. Een dergelijk besluit zou rechtsgrond vinden in artikel 16, tweede lid, van het te nemen (en te bekrachtigen) besluit en niet in de wet van 27 maart 2020 (II).

De Koning kan aan zichzelf evenwel geen bijzondere machten toekennen. Die bevoegdheid komt enkel aan de wetgever zelf toe.

Bovendien is de ontworpen regeling niet nodig, aangezien de Koning binnen de looptijd van de bij de wet van 27 maart 2020 (II) toegekende bijzondere machten de in de artikelen 4 en 5 bepaalde termijnverlenging kan aanpassen op grond van die wet. Artikel 6, tweede lid, van het ontwerp moet bijgevolg worden weggelaten.

*

1. Conformément à l'article 4, alinéa 1^{er}, de la loi du 27 mars 2020 'habilitant le Roi à prendre des mesures de lutte contre la propagation du coronavirus COVID19 (I)' (ci-après: la « loi du 27 mars 2020 (I) »), qui se réfère à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, 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 DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de prévoir des mesures de soutien supplémentaires en matière d'impôt des sociétés, d'impôt des personnes morales, d'impôt des non-résidents, d'impôt des personnes physiques, de taxe sur la valeur ajoutée, de précompte professionnel, de droits d'enregistrement et de rétributions, afin d'atténuer les effets de la pandémie de COVID-19 causée par le coronavirus.

C'est ainsi que les délais d'introduction des déclarations à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents-sociétés sont reportés, et que des délais de paiement en matière d'impôts sur les revenus et de précompte professionnel sont prévus (articles 1^{er} à 8 du projet).

Les dates de dépôt de la déclaration périodique à la TVA, de la déclaration spéciale à la TVA, de la liste annuelle des clients assujettis, du relevé à la TVA des opérations intracommunautaires, et de paiement de la taxe sur la valeur ajoutée sont également reportées (articles 9 à 13).

En outre, le délai dans lequel les greffiers des cours et tribunaux peuvent communiquer des jugements et arrêts au receveur du bureau Sécurité juridique compétent de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale est prolongé (article 14).

Enfin, il est prévu que la rétribution due pour l'exécution des formalités hypothécaires ne doit pas être payée dans le cas où, pendant la période allant du 16 mars 2020 au 30 juin 2020, l'inscription d'une hypothèque est demandée sur présentation d'un mandat hypothécaire datant d'avant le 16 mars 2020 (article 15).

L'arrêté envisagé produit ses effets le 1^{er} mars 2020 (article 16).

FONDEMENT JURIDIQUE

3.1. L'arrêté en projet trouve en principe un fondement juridique dans l'article 5, § 1^{er}, 3° et 6°, de la loi du 27 mars 2020 'habilitant le Roi à prendre des mesures de lutte contre la propagation du coronavirus COVID 19 (II)' (ci après : « la loi du 27 mars 2020 (II) »). Cette disposition habilite le Roi à prendre des mesures pour :

« 3° apporter un soutien direct ou indirect, ou prendre des mesures protectrices, pour les secteurs financiers, les secteurs économiques, le secteur marchand et non

marchand, les entreprises et les ménages, qui sont touchés, en vue de limiter les conséquences de la pandémie;

(...)

6° suspendre ou prolonger les délais fixés par ou en vertu de la loi selon les délais fixés par Lui ».

3.2. Pour l'article 15 de l'arrêté en projet, un fondement juridique pourrait être trouvé dans l'article 146, alinéa 2, du titre XVIII, du livre III, du Code civil, auquel fait référence le dixième alinéa du préambule. Cette disposition habilite le Roi à fixer le tarif et les règles complémentaires relatives à l'application des rétributions qui sont dues pour l'exécution des formalités hypothécaires et pour la délivrance des certificats et des copies.

Le délégué a toutefois fait savoir que pour cette disposition, outre dans l'article 5, § 1^{er}, 3°, de la loi du 27 mars 2020 (II), mentionné ci-dessus, un fondement juridique doit plutôt être recherché dans le 4° du même article, qui habilite le Roi à prendre des mesures en vue de garantir la continuité de l'économie, la stabilité financière du pays et le fonctionnement du marché, ainsi que protéger le consommateur.

Cette disposition peut en effet procurer un fondement juridique à l'article 15 de l'arrêté en projet. Il est vrai que l'article 4 de la loi du 27 mars 2020 (II) dispose que les arrêtés royaux pris en vertu de la présente loi ne peuvent pas adapter, abroger, modifier ou remplacer les cotisations de sécurité sociale, les impôts, les taxes et les droits, notamment la base imposable, le tarif et les opérations imposables. Dès lors que l'article 15 concerne une rétribution, la limitation prévue à l'article 4 de la loi du 27 mars 2020 (II) ne s'y applique toutefois pas.

L'option consistant à rechercher le fondement juridique de l'article 15 de l'arrêté en projet dans la loi du 27 mars 2020 (II), et pas dans l'article 146, alinéa 2, du titre XVIII, du livre III du Code civil, implique que cette disposition, tout comme les autres dispositions de l'arrêté envisagé, devra, conformément à l'article 7 de cette loi, être confirmée dans un délai d'un an à partir de son entrée en vigueur, faute de quoi elle sera réputée n'avoir jamais produit ses effets.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

4.1. Vu l'observation relative au fondement juridique de l'arrêté en projet (observation 3.2), le dixième alinéa du préambule sera omis.

4.2. Dans le quinzième alinéa du préambule, qui devient le quatorzième alinéa, on se bornera à viser l'article 4, alinéa 3, de la loi du 27 mars 2020 (I), dès lors que, pour les arrêtés royaux qui tombent dans le champ d'application de cette disposition, cette mention tient lieu de reproduction de la motivation de l'urgence. Il n'est pas nécessaire de faire en outre référence à l'article 84, § 1^{er}, 3°, des lois sur le Conseil d'État.

Article 2

5. L'article 2 du projet dispose que le délai d'un mois visé à l'article 310 du Code des impôts sur les sociétés 1992 (ci-après : CIR 92) ne s'applique pas aux cas mentionnés dans le dispositif en projet.

Le délégué a précisé que la référence au « délai d'un mois » porte aussi bien sur le délai mentionné à l'article 310, alinéa 1^{er}, du CIR 92, que sur celui mentionné aux alinéas 2 et 3 de cette disposition.

« De verwijzing naar het eerste lid werd opgeheven, de bepaling slaat op het volledige artikel 310 en niet enkel op het eerste lid. De in het tweede en derde lid bedoelde ontbonden vennootschappen kunnen namelijk ook onder de bepalingen vallen van hoofdstuk 2, afdeling 4 van het koninklijk besluit nr. [X] 2020 houdende diverse bepalingen inzake mede-eigendom en het vennootschaps- en verenigingsrecht in het kader van de strijd tegen de Covid-19 pandemie ».

Articles 9 et 13

6. Les articles 9, §§ 3 et 4, et 13, § 1^{er}, du projet donnent pouvoir au Ministre des Finances (lire : le ministre qui a les Finances dans ses attributions) de désigner le service auquel il y a lieu de remettre les déclarations mentionnées dans ces dispositions.

Interrogé à propos de ces délégations au ministre, le délégué a déclaré :

« Les dispositions contenues dans les articles 9 et 13 du projet ont uniquement pour but, en dérogeant à l'article 18, § 1^{er}, de l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et aux articles 1^{er} et 9 de l'arrêté royal n° 50 du 11 décembre 2019 relatif au relevé à la T.V.A. des opérations intracommunautaires, de prolonger la date de dépôt, respectivement de la déclaration périodique à la TVA et de la déclaration spéciale à la TVA, ainsi que du relevé à la TVA des opérations intracommunautaires.

Ainsi, les déclarations en question doivent être déposées auprès du même service et selon les mêmes modalités que celles prévues à l'article 18 de l'arrêté royal n° 1 précité et aux articles 6 et 12 de l'arrêté royal n° 50 précité (en règle par voie électronique via [internet]).

Aucune nouvelle délégation au Ministre n'est en l'occurrence introduite dans les articles 9 et 13 du projet en question.

Compte tenu de ce qui précède, les mots 'au service indiqué par le Ministre des Finances' seront donc supprimés des articles 9, §§3 et 4, et 13, § 1^{er}, alinéa 1^{er} du projet ».

Cette suggestion peut être accueillie.

Article 16

7. Selon l'article 16, alinéa 1^{er}, du projet, l'arrêté envisagé produit ses effets le 1^{er} mars 2020.

L'article 2, alinéa 2, de la loi du 27 mars 2020 (II) dispose que, si nécessaire, les mesures visées à l'article 5, § 1^{er}, 1^o à 8^o, de la même loi peuvent avoir un effet rétroactif, lequel ne peut cependant être antérieur au 1^{er} mars 2020. La rétroactivité repose par conséquent sur un fondement légal. Il paraît également pouvoir être admis qu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

À propos du choix de la date du 1^{er} mars 2020, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Gelet op de hoogdringendheid, werd één enkele datum weerhouden, namelijk die van de eerste dag van de maand waarop de maatregelen in het kader van Corona werden genomen ».

8. L'article 16, alinéa 2, du projet dispose que si la nécessité urgente justifiant l'arrêté envisagé n'a pas disparu à l'échéance des prolongations de délai visées aux articles 4 et 5, le Roi peut reporter cette échéance.

Pareille disposition dans l'arrêté de pouvoirs spéciaux envisagé permettrait au Roi de s'habiliter lui-même à prévoir une prolongation supplémentaire du délai qui déroge aux articles 413, alinéa 1^{er}, et 413/1, § 2, alinéa 1^{er}, du CIR 92, et ce également à l'échéance des pouvoirs spéciaux attribués par le législateur. Un tel arrêté trouverait un fondement juridique dans l'article 16, alinéa 2, de l'arrêté envisagé (et à confirmer) et pas dans la loi du 27 mars 2020 (II).

Le Roi ne peut toutefois se doter lui-même de pouvoirs spéciaux. Ce pouvoir n'appartient qu'au législateur lui-même.

La disposition en projet est en outre superflue, dès lors que, pendant la durée des pouvoirs spéciaux attribués par la loi du 27 mars 2020 (II), le Roi peut, sur la base de cette loi, adapter la prolongation de délai fixée dans les articles 4 et 5. L'article 6, alinéa 2, du projet doit par conséquent être omis.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT