



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 67.433/3
van 27 mei 2020

avis 67.433/3
du 27 mai 2020

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende fiscale bepalingen
ter bestrijding van de
economische gevolgen van de
COVID-19-pandemie'

un avant-projet de loi 'portant
de dispositions fiscales pour
lutter contre les conséquences
économiques de la pandémie
de COVID-19'

Op 18 mei 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 fiscale bepalingen ter bestrijding van de economische gevolgen van de COVID-19-pandemie’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 25 mei 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, 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 27 mei 2020.

*

Le 18 mai 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 de dispositions fiscales pour lutter contre les conséquences économiques de la pandémie de COVID-19’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 25 mai 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 Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, 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 27 mai 2020.

*

ONTVANKELIJKHEID VAN DE ADVIESAANVRAAG

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.

Door te eisen dat de adviesaanvragen met een termijn van vijf werkdagen van een “bijzondere” motivering worden voorzien, heeft de wetgever tot uiting gebracht dat hij wil dat alleen in uitzonderlijke gevallen verzocht wordt om mededeling van het advies binnen die uitzonderlijk korte termijn. De aanvrager moet derhalve pertinente en voldoende concrete gegevens aanbrengen die het aannemelijk maken dat de ontworpen regeling dermate spoedeisend is dat noodzakelijkerwijze een beroep moet worden gedaan op de procedure bedoeld in artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State (advies mede te delen binnen een termijn van vijf werkdagen) en waarom, op het ogenblik van de adviesaanvraag, geen beroep kon worden gedaan op de procedure bedoeld in artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van die wetten (advies mede te delen binnen een termijn van dertig dagen).

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd als volgt:

“Wij motiveren de hoogdringendheid gelet op de COVID-19 crisis en de nood om snel te handelen en de belastingplichtige rechtszekerheid te geven in deze uiterst onzekere economische tijden. Daarnaast grijpt een van de maatregelen in op de belastbare winst van het boekjaar 2019, waarvan de aangiften binnenkort massaal zullen ingediend worden, waardoor het van groot belang is dit systeem reeds in deze aangifte in te passen. Gelet op het feit dat wordt ingegrepen op het boekjaar 2019, is het nodig om zo snel als mogelijk deze maatregel wetgevend te verankeren.”

Die motivering kan worden aanvaard voor de maatregelen ondergebracht in titel 2, hoofdstuk 1, van het voorontwerp, vermits het de bedoeling is in te grijpen op de winst en baten van het belastbare tijdperk dat verbonden is met het aanslagjaar 2020 waarvoor de aangiften binnenkort ingediend zullen worden. In dezelfde zin kan die motivering worden aanvaard voor titel 2, hoofdstuk 2, dat maatregelen bevat om de solvabiliteit en het eigen vermogen van de vennootschappen te versterken door te voorzien in een vrijstelling van vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2019 of 2020 dat verband houdt met het boekjaar dat afgesloten werd tussen 13 maart 2019 en 12 maart 2020 van het geheel of een deel van het tijdens dat belastbare tijdperk behaalde resultaat.

Wat de in titel 2, hoofdstuk 3, opgenomen maatregelen betreft, die betrekking hebben op de mogelijkheid voor vennootschappen om een wederopbouwreserve aan te leggen tijdens de belastbare tijdperken die verbonden zijn met het aanslagjaar 2022, 2023 en 2024, moet worden vastgesteld dat geen verantwoording wordt gegeven. Het is dus niet duidelijk waarom voor die bepalingen noodzakelijk een beroep zou moeten worden gedaan op de spoedeisendheid en niet kan worden volstaan met een advies mede te delen binnen een termijn van dertig dagen.

De spoedeisendheid kan derhalve niet worden aanvaard voor titel 2, hoofdstuk 3, van het voorontwerp. Dat onderdeel van het voorontwerp is bijgevolg niet onderzocht.

*

VOORAFGAANDE OPMERKING

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

3. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet bevat fiscale maatregelen inzake de inkomstenbelastingen om de sociaal-economische gevolgen van de COVID-19-crisis te beperken.

3.1. De eerste maatregel bestaat erin de mogelijkheid te bieden om de winst en baten van het belastbare tijdperk dat verbonden is met het aanslagjaar 2020, geheel of gedeeltelijk vrij te stellen door het reeds in rekening brengen van eventuele verliezen die worden geleden in het belastbare tijdperk dat verbonden is met het aanslagjaar 2021. Maakt de belastingplichtige gebruik van die mogelijkheid, dan wordt het vrijgestelde bedrag toegevoegd aan de belastbare grondslag voor het aanslagjaar 2021 en wordt er in voorkomend geval ook een belastingvermeerdering toegepast indien het bedrag van de winst of baten na aftrek van de beroepskosten positief is (titel 2, hoofdstuk 1, van het voorontwerp).

3.2. De tweede maatregel biedt vennootschappen de mogelijkheid om voor het aanslagjaar dat verband houdt met het boekjaar dat werd afgesloten tussen 13 maart 2019 en 12 maart 2020 (aanslagjaar 2019 of 2020), onder bepaalde voorwaarden een tijdelijke vrijstelling te genieten voor het geheel of een deel van het resultaat van het belastbare tijdperk wegens verliezen die ten gevolge van de COVID-19-pandemie worden geleden in de loop van het volgende belastbare tijdperk (aanslagjaar 2020 of 2021) (titel 2, hoofdstuk 2, van het voorontwerp).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Hoofdstuk 1 – Vrijstelling voor toekomstige beroepsverliezen geleden door belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de personenbelasting of de belasting niet-inwoners/natuurlijke personen

Artikelen 3 en 5

4. Indien de belastingplichtige gebruik maakt van de vrijstelling voor toekomstige beroepsverliezen, wordt voor het aanslagjaar 2021 in voorkomend geval ook toepassing gemaakt

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

van een belastingvermeerdering². Wanneer de verwachte verliezen die voor het aanslagjaar 2020 in rekening zijn gebracht te hoog werden ingeschat, wordt een vermeerdering toegepast gaande van 0,2% tot 40%. De ontworpen artikelen 25/1, tweede en derde lid, en 27/1, tweede en derde lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) bevatten voor de berekening een aantal elementen die niet nader worden verklaard in de memorie van toelichting. Dat is het geval voor het hanteren van een tolerantiedrempel van 10 % (ontworpen artikelen 25/1, tweede lid, en 27/1, tweede lid), alsook voor de wijze van berekening van de vermeerdering aan de hand van een tarief van 9%, een basispercentage van 0,2% en een maximale breuk van 2 (ontworpen artikelen 25/1, derde lid, en 27/1, derde lid).

Daarover is aan de gemachtigde om toelichting gevraagd. Hij antwoordde het volgende:

“- Berekeningsgrondslag van de vermeerdering:

De 10 pct. betreft inderdaad een tolerantie, zoals in de vennootschapsbelasting.

vrijstelling	resultaat IJ 2020 zonder terugname van de vrijstelling	resultaat inkomstenjaar 2020	tolerantie	grondslag
2.000,00	-2.100,00	-100,00	0,00	0,00
2.000,00	-2.000,00	0,00	0,00	0,00
2.000,00	-1.900,00	100,00	190,00	0,00
2.000,00	-1.800,00	200,00	180,00	20,00
2.000,00	-1.700,00	300,00	170,00	130,00
2.000,00	-1.600,00	400,00	160,00	240,00
2.000,00	-1.500,00	500,00	150,00	350,00
2.000,00	-1.400,00	600,00	140,00	460,00
2.000,00	-1.300,00	700,00	130,00	570,00
2.000,00	-1.200,00	800,00	120,00	680,00
2.000,00	-1.100,00	900,00	110,00	790,00
2.000,00	-1.000,00	1.000,00	100,00	900,00
2.000,00	-900,00	1.100,00	90,00	1.010,00
2.000,00	-800,00	1.200,00	80,00	1.120,00
2.000,00	-700,00	1.300,00	70,00	1.230,00
2.000,00	-600,00	1.400,00	60,00	1.340,00
2.000,00	-500,00	1.500,00	50,00	1.450,00

² De gemachtigde heeft bevestigd dat het gaat om een niet-aftekbare beroepskost in de zin van artikel 53, 2°, van het WIB 92.

2.000,00	-400,00	1.600,00	40,00	1.560,00
2.000,00	-300,00	1.700,00	30,00	1.670,00
2.000,00	-200,00	1.800,00	20,00	1.780,00
2.000,00	-100,00	1.900,00	10,00	1.890,00
2.000,00	0,00	2.000,00	0,00	2.000,00
2.000,00	100,00	2.100,00	0,00	2.000,00
2.000,00	200,00	2.200,00	0,00	2.000,00

- Tarief van de vermeerdering

0,2 pct. : de 0,2 pct. is een basispercentage (basis 'strafrente') zoals in de venn.B. dat zou worden toegepast bij een minieme afwijking tussen het verwachte verlies voor 2020 (= de vrijstelling aangevraagd voor inkomstenjaar 2019) en het verlies dat in 2020 zou geleden zijn zonder een terugname van de vrijstelling. Naarmate die afwijking groter wordt, wordt ook dat percentage verhoogd.

Wanneer het resultaat voor inkomsten 2020 met de terugname van de vrijstelling even groot is als het verlies dat zou zijn geleden zonder terugname van de vrijstelling (bv. vrijstelling van 2000, resultaat van 1.000 voor inkomstenjaar 2020 met terugname, resultaat van -1.000 voor inkomstenjaar zonder terugname) is er een afwijking van 100 pct. en wordt het percentage van 0,2 pct. in beginsel vermenigvuldigd met 100 (0,2 pct. x 100 = 20 pct.). Bij een afwijking van 50 pct. (bv. vrijstelling van 3.000, resultaat van 1.000 voor inkomstenjaar 2020 met terugname, resultaat van -2.000 voor inkomstenjaar zonder terugname) wordt het percentage van 0,2 pct. vermenigvuldigd met 50 (0,2 pct. x 50 = 10 pct.), bij een afwijking van 200 pct. (bv. vrijstelling van 3.000, resultaat van 2.000 voor inkomstenjaar 2020 met terugname, resultaat van -1.000 voor inkomstenjaar zonder terugname) met 200 (0,2 pct. x 200 = 40 pct.). Wanneer de afwijking meer dan 200 pct. bedraagt, wordt die afgetopt op 200 pct. en wordt het basispercentage dus vermenigvuldigd met 200 (max. 40 pct.).

Het in rekening brengen van afwijkingen boven de 100 pct. in de personenbelasting, moet ervoor zorgen dat de regeling niet wordt 'misbruikt' om inkomsten van 2019 over te hevelen naar 2020 en ze tegen een lager tarief te laten belasten. Het is immers niet de bedoeling dat de regeling wordt gebruikt om de progressiviteit van de tarieven in de personenbelasting voor het inkomstenjaar 2019 te omzeilen in situaties waarin er eigenlijk geen verlies is voor het inkomstenjaar 2020. Er werd geopteerd voor deze benadering omdat een correctie op basis van het werkelijke tariefverschil een zeer omslachtige administratieve procedure zou vergen.

Voor het tarief van de vermeerdering wordt bovendien rekening gehouden met een tarief van de personenbelasting van 45 pct., om tot een tarief van de vermeerdering te komen van bv. 9 pct. bij een afwijking van 100 pct. en van 18 pct. bij een afwijking van 200 pct.

De basisformule is dus 0,2 pct. x afwijking (0,01 tot 200 pct.) x 100 x 45 pct.

Vereenvoudigd tot $\frac{0,2}{100} \times \frac{45}{100} \times \frac{\text{afwijking (0,01 tot 200)}}{100}$

$\frac{9}{100} \times \frac{\text{afwijking (0,01 tot 2)}}{100}$

9 pct. x afwijking (0,01 tot 2)."

Het tarief van 9% (marginaal tarief van 45%) verantwoordde de gemachtigde als volgt:

“Vermits de personenbelasting een progressief tarief kent, werd beslist om het marginaal tarief te hanteren dat geldt bij een inkomen dat door de regering als een normaal netto belastbaar inkomen wordt beschouwd voor belastingplichtigen met een inkomen uit een beroepsactiviteit, i.c. een inkomen tussen 23.390 euro en 40.480 euro (geïndexeerde bedragen voor het aanslagjaar 2020).”³

5. De belastingvermeerdering wordt berekend door op de grondslag vastgesteld in de ontworpen artikelen 25/1, tweede lid, en 27/1, tweede lid, van het WIB 92, het tarief toe te passen dat wordt bepaald in de ontworpen artikelen 25/1, derde lid, en 27/1, derde lid, van het WIB 92.

De ontworpen artikelen zijn echter niet zeer duidelijk gesteld: zo wordt in het eerste lid melding gemaakt van “het overeenkomstig het derde lid bepaalde *gedeelte*” (van de grondslag), terwijl in het derde lid wordt bepaald hoe “[h]et in het eerste lid bedoelde *gedeelte*” moet worden berekend.

Ter wille van de rechtszekerheid zal duidelijker moeten worden bepaald dat wanneer voldaan is aan de voorwaarden voor de belastingvermeerdering (eerste lid), de totale belasting voor het belastbare tijdperk wordt vermeerderd met het bedrag dat wordt bekomen door op de grondslag van de vermeerdering (tweede lid) het tarief ervoor (derde lid) toe te passen.⁴

Hoofdstuk 2 – Vrijstelling ter versterking van de solvabiliteit en het eigen vermogen van de vennootschappen ten gevolge van de COVID-19 pandemie

Artikel 20

6. Het ontworpen artikel 194septies/1, § 1, eerste lid, van het WIB 92 bepaalt dat om de tijdelijke vrijstelling te genieten het moet gaan om verliezen die worden geleden “ten gevolge van de COVID-19 pandemie”.

Op de vraag of het gaat om een inhoudelijke voorwaarde om de vrijstelling te genieten, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“We stellen voor om de woorden ‘ten gevolge van de COVID-19 pandemie’ te schrappen, zodat er geen twijfel over kan bestaan dat er geen bijkomende inhoudelijke voorwaarde van toepassing is.”

Daarmee kan worden ingestemd.

7. In het ontworpen artikel 194septies/1, § 2, eerste streepje, van het WIB 92 wordt bepaald dat het bedrag van de vrijstelling niet groter mag zijn dan “het bedrag van het resultaat van het belastbare tijdperk, vastgesteld alsof de in dit artikel bedoelde vrijstelling niet werd gevraagd, en verminderd met de overeenkomstig de artikelen 202 tot 205/1 [van het WIB 92]

³ Zie verder ook opmerking 9.

⁴ Vergelijk met het ontworpen artikel 219ter, §§ 2 en 3, van het WIB 92.

bedoelde aftrekbare inkomsten die in de loop van het belastbare tijdperk werden verkregen”. Het is met andere woorden de bedoeling om het resultaat te verminderen met de overeenkomstig in de loop van het belastbare tijdperk verkregen inkomsten die aan de DBI-voorwaarden voldoen (vierde bewerking) en de overeenkomstig artikel 205/1 van het WIB 92 bedoelde aftrekbare innovatie-inkomsten (zesde bewerking).

Op de vraag waarom niet wordt voorzien in een vermindering met de aftrek van octrooi-inkomsten zoals die nog steeds geldt in de overgangsregeling van artikel 543 van het WIB 92 (vijfde bewerking), antwoordde de gemachtigde:

“Het is inderdaad coherent om het maximale bedrag van de reserve, niet enkel te verminderen met de innovatie-inkomsten, maar eveneens te verminderen met de octrooi-inkomsten die in toepassing van artikel 543 WIB 92 van de winst van het belastbare tijdperk kunnen worden afgetrokken. Het ontwerp zal in die zin aangepast worden.”

Daarmee kan worden ingestemd.

8. In het ontworpen artikel 194septies/1 komen ook twee uitsluitingen voor, namelijk:

- - vennootschappen die in de periode van 12 maart 2020 tot en met de dag van het indienen van de aangifte verbonden met het aanslagjaar 2021 een rechtstreekse deelneming aanhouden in een vennootschap die gevestigd is in een staat die is opgenomen op een van de lijsten⁵ waarnaar wordt verwezen in artikel 307, § 1/2, van het WIB 92 of artikel 179 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) (ontworpen artikel 194septies/1, § 3, derde lid, eerste streepje, van het WIB 92);
- - vennootschappen die in voormelde periode betalingen hebben gedaan aan vennootschappen die gevestigd zijn in een staat die is opgenomen op een van de lijsten waarnaar wordt verwezen in artikel 307, § 1/2, van het WIB 92 of artikel 179 van het KB/WIB 92, voor zover deze betalingen in de loop van het belastbare tijdperk in totaal ten minste 100.000 euro bedragen en niet wordt aangetoond dat deze betalingen werden verricht in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen die het gevolg zijn van rechtmatige financiële of economische behoeften (ontworpen artikel 194septies/1, § 3, derde lid, tweede streepje, van het WIB 92).

De doelstelling van deze uitsluitingen wordt niet verduidelijkt in de memorie van toelichting. Allicht is het de bedoeling te vermijden dat het voordeel van de nieuwe regeling kan worden ingeroepen door vennootschappen waarvan wordt vermoed dat zij fiscaal optimaliseren via een belastingparadijs.

Er wordt een onderscheid gemaakt tussen enerzijds een vennootschap met een rechtstreekse participatie in een vennootschap gevestigd in een belastingparadijs, in welk geval een automatische uitsluiting geldt, en anderzijds een vennootschap die aan vennootschappen in

⁵ De gemachtigde verklaarde dat het gaat om de thans van kracht zijnde lijsten en dat er, “[o]m dit te verduidelijken (...) best verwezen [kan] worden naar de samenstelling ervan zoals die bestond op 12 maart 2020”.

dergelijke belastingparadijzen – het kan zelfs om een onrechtstreekse dochtervennootschap gaan – ten minste 100.000 euro heeft betaald, in welk geval een weerlegbare uitsluiting geldt.

Op de vraag waarom in het eerste geval niet in de mogelijkheid van tegenbewijs wordt voorzien, bijvoorbeeld voor vennootschappen die in een belastingparadijs een niet-DBI-gerechtigde rechtstreekse deelneming aanhouden, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Vooreerst heeft deze bepaling tot doel om soortgelijke voorwaarden te voorzien als de voorwaarden die door het parlement werden toegevoegd aan de ‘tijdelijke aanpassing van de berekening van de vermeerdering wegens geen of ontoereikende voorafbetalingen van de inkomstenbelasting’ die is opgenomen in het voormelde wetsontwerp houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie (zie ook: <https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/1174/55K1174006.pdf>, p.9) Zie ook amendement nr. 172: <https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/1174/55K1174004.pdf>.

Vervolgens wordt er op gewezen dat een belastingplichtige die betalingen doet aan een inwoner die gevestigd is in een belastingparadijs niet zo maar te vergelijken valt met een vennootschap die een deelneming aanhoudt in een dochter die gevestigd is in een belastingparadijs.

In dat laatste geval wordt de belastingplichtige immers geacht een impact te kunnen hebben op de vestigingsplaats van deze belastingplichtige. Dat is natuurlijk niet het geval. Hierdoor kan het worden verantwoord dat in het ene geval wel mogelijk is om een tegenbewijs te leveren en in het andere geval niet. Anderzijds kan er wel geargumenteerd worden dat de keuze voor de oprichting van een dochtervennootschap, hetzij het aanhouden van participaties wel degelijk een actieve keuze inhoudt.”

Mede gelet op de rechtspraak van het Hof van Justitie dat bij belastingmaatregelen ter voorkoming en bestrijding van fraude het evenredigheidsbeginsel vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld tegenbewijs te leveren,⁶ moet bij het gebruik van onweerlegbare wettelijke vermoedens in belastingaangelegenheden een voorbehoud worden gemaakt, vermits de belastingplichtige dan niet de mogelijkheid wordt gelaten om enig tegenbewijs te leveren. Het automatische karakter van de uitsluiting moet daarom worden heroverwogen.

⁶ In dit verband kan, louter bij wijze van voorbeeld, worden gewezen op de rechtspraak van het Hof van Justitie dat bij belastingmaatregelen ter voorkoming en bestrijding van fraude het evenredigheidsbeginsel vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld tegenbewijs te leveren (zie bv. HvJ 19 september 2000, C-177/99 en C-181/99, *Ampafrance SA v. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire en Sanofi Synthelabo v. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, punt 62, HvJ 4 maart 2004, C-334/02, *Commissie v. Frankrijk*, punten 27 en 28 en HvJ 12 september 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc en Cadbury Schweppes Overseas Ltd. v. Commissioners of Inland Revenue*, punt 70). C. SANÓ schrijft daarover het volgende in haar doctoraatsproefschrift: “The tax payer must be given the possibility of rebutting the legal presumption, thereby escaping the application of the anti-abuse rule. Any limitation to the content of means of (counter)proof available is looked at with disfavour, to the extent to which it renders excessively difficult or even impossible the production of such proof.” (C. SANÓ, *National Legal Presumptions and European Tax Law*, Wolter Kluwers, 2018, 215). Zie ook: C. SANÓ, “National Tax Law Presumptions and EU Law”, *EC Tax Review* 2014, (194), 202-206 en K. LENAERTS, “The concept of ‘abuse of law’ in the case of the European Court of Justice on Direct Taxation”, *MJ*, 2015/3, 351. LENAERTS schrijft: “Last but not least, regarding the principle of proportionality, the national measure at issue must be sufficiently finely calibrated so that it aims only at prohibiting abusive practices. This means that general and irrefutable presumptions establishing that certain transactions constitute abusive practices fail to comply with the principle of proportionality.”

Artikel 22

9. Gevraagd om toe te lichten waarom luidens het ontworpen artikel 219ter, § 3, van het WIB 92 de afzonderlijke aanslag⁷ minimum 2% en maximum 40% bedraagt, terwijl voor de vermeerdering bedoeld in het ontworpen artikel 25/1 (artikel 3 van het wetsvoorstel) geen minimum geldt en het maximum 45% bedraagt, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Voor het antwoord op deze vraag wordt verwezen naar het antwoord dat op de eerste vraag wordt gegeven [*zie het antwoord weergegeven onder randnummer 4 van dit advies*]. Hieruit volgt dat er in de ontworpen artikelen 25/1 en 27/1 WIB 92 de facto ook een minimum van 2 pct. en een maximum van 40 pct. wordt gehanteerd.

Het maximumpercentage na toepassing van de 45 pct. bedraagt 9 pct. x 2 of 18 pct., zijnde 45 pct. van 40.

Het minimumpercentage na toepassing van de 45 pct. is 0,9 pct. (zie tabel hieronder), zijnde 45 pct. van 2. (impact van de tolerantie van 10 pct.)

vrijstelling	verlies	resultaat	grondslag	beperkt vrijstelling	tot	verhouding	max 2 pct.	1x vrijstelling
	zonder terugname							
4.000,00	-3.636,00	364,00	0,40	0,40		0,1001	0,10	0,90%
10.000,00	-9.090,00	910,00	1,00	1,00		0,1001	0,10	0,90%
6.000,00	-5.454,00	546,00	0,60	0,60		0,1001	0,10	0,90%

”

Artikel 27

10. Op de vraag waarom gekozen is voor 15 mei 2020 als uitgangspunt voor de anti-misbruikbepaling in artikel 27 van het voorontwerp, gaf de gemachtigde het volgende antwoord:

“15 mei 2020 is de richtdatum waarop de maatregel aan de buitenwereld werd bekendgemaakt, namelijk de datum van agendering op de Ministerraad.”

11. Teneinde duidelijker tot uiting te laten komen wat de bedoeling is van de bepaling, kan aan het einde van het artikel beter worden geschreven “(...) voor de toepassing van de bepalingen die bij dit hoofdstuk worden ingevoegd in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en van artikel 26 van deze wet”.

⁷ De gemachtigde heeft bevestigd dat het gaat om een verworpen uitgave in de zin van artikel 198, § 1, 1°, van het WIB 92.

Hoofdstuk 3 – Wederopbouwreserve voor vennootschappen

12. Dit hoofdstuk is niet onderzocht (zie opmerking 1).

Hoofdstuk 4 – Inwerkingtreding

Artikel 30

13. In artikel 30 wordt de temporele werking van de verschillende bepalingen van de aan te nemen wet geregeld.

13.1. In het eerste lid van het artikel wordt bepaald dat de artikelen 8 en 9 “uitwerking hebben voor het aanslagjaar 2020”. Dat hoeft echter niet meer te worden bepaald aangezien uit het ontworpen artikel 67*sexies* van het WIB 92 zelf reeds blijkt dat de regeling slechts van toepassing is voor het aanslagjaar 2020. Het eerste lid dient dus te worden geschrapt.

Wat voor het eerste lid is opgemerkt, geldt ook voor het tweede lid. Uit de ontworpen bepalingen die het voorwerp zijn van de artikelen 2 tot 7, 10 en 12 tot 16 van het voorontwerp of door hun onderlinge verbondenheid blijkt immers dat ze slechts van toepassing zijn voor het aanslagjaar 2021.

13.2. Uit het derde lid blijkt dat de overige bepalingen van de aan te nemen wet onmiddellijk in werking treden. Tenzij er een specifieke reden bestaat om af te wijken van de gangbare termijn van inwerkingtreding van wetten (tien dagen na de bekendmaking), bepaald bij artikel 4, tweede lid, van de wet van 31 mei 1961 ‘betreffende het gebruik der talen in wetgevingszaken, het opmaken, bekendmaken en inwerkingtreden van wetten en verordeningen’, dient te worden afgezien van de onmiddellijke inwerkingtreding, teneinde eenieder een redelijke termijn te geven om kennis te nemen van de nieuwe bepalingen.

14. Voor zover met de nieuwe regels ook gevolgen worden verleend aan in het verleden gestelde handelingen (dat zou bijvoorbeeld het geval zijn voor een reeds lang voordien geplande en voorbereide inkoop van eigen aandelen die op 12 maart 2020 effectief is gerealiseerd), zou afbreuk kunnen worden gedaan aan bij de belastingplichtigen gewekte verwachtingen.⁸ Gelet op de korte termijn die haar voor het geven van dit advies is gelaten, heeft de afdeling Wetgeving dit aspect niet nader kunnen bekijken.

⁸ Zie bijvoorbeeld GwH 19 september 2014, nr. 130/2014, B.19.2.

Slotopmerking

15. Het voorontwerp verdient nog een grondig redactioneel en legistiek nazicht.⁹

*

⁹ Louter bij wijze van voorbeeld kan op het volgende worden gewezen:

- het opschrift is te algemeen en dient beter de inhoud van het voorontwerp weer te geven;
- de indeling in titels heeft geen zin;

- in artikel 194septies/1, § 3, eerste lid, van het WIB 92 (artikel 20 van het voorontwerp) dient “is niet van toepassing” te worden geschreven in plaats van “is evenmin van toepassing”, omdat er geen geval voorafgaat waarvoor de vrijstelling niet geldt;

- in de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 194septies/1, § 5, van het WIB 92 (artikel 20 van het voorontwerp) moet “een overzicht” vervangen worden door “een opgave”, om in overeenstemming te zijn met de Franse tekst.

Ook de memorie van toelichting verdient een nazicht. Bij de bespreking van artikel 20 in de memorie wordt verwezen naar “het antwoord van de Commissie voor Boekhoudkundige normen van 13 mei 2020”. Duidelijkheidshalve zal die brief, die trouwens van 14 mei 2020 dateert, bij de memorie moeten worden gevoegd.

RECEVABILITÉ DE LA DEMANDE D'AVIS

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 exigeant que les demandes d'avis dans les cinq jours ouvrables soient « spécialement » motivées, le législateur a voulu que ce délai, extrêmement bref, ne soit sollicité qu'exceptionnellement. En conséquence, le demandeur doit invoquer des éléments pertinents et suffisamment concrets susceptibles de faire admettre que les dispositions en projet sont à ce point urgentes qu'il faille nécessairement recourir à la procédure visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois sur le Conseil d'État (avis à communiquer dans un délai de cinq jours ouvrables) et pourquoi, au moment de la demande d'avis, il ne pouvait pas être recouru à la procédure visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, de ces lois (avis à communiquer dans un délai de trente jours).

En l'occurrence, l'urgence est motivée comme suit :

« Wij motiveren de hoogdringendheid gelet op de COVID-19 crisis en de nood om snel te handelen en de belastingplichtige rechtszekerheid te geven in deze uiterst onzekere economische tijden. Daarnaast grijpt een van de maatregelen in op de belastbare winst van het boekjaar 2019, waarvan de aangiften binnenkort massaal zullen ingediend worden, waardoor het van groot belang is dit systeem reeds in deze aangifte in te passen. Gelet op het feit dat wordt ingegrepen op het boekjaar 2019, is het nodig om zo snel als mogelijk deze maatregel wetgevend te verankeren ».

Cette motivation peut être admise pour les mesures inscrites au titre 2, chapitre 1^{er}, de l'avant-projet, dès lors que l'intention est d'agir sur les bénéfices et profits de la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2020 pour laquelle les déclarations devront bientôt être introduites. Dans le même sens, cette motivation peut être admise pour le titre 2, chapitre 2, qui contient des mesures visant à renforcer la solvabilité et les fonds propres des sociétés en prévoyant une exonération de l'impôt des sociétés, pour l'exercice d'imposition 2019 ou 2020 lié à l'exercice comptable clôturé au cours de la période allant du 13 mars 2019 au 12 mars 2020, de tout ou partie du résultat enregistré pendant cette période imposable.

En ce qui concerne les mesures inscrites au titre 2, chapitre 3, qui concernent la possibilité pour les sociétés de constituer une réserve de reconstitution au cours des périodes imposables liées à l'exercice d'imposition 2022, 2023 et 2024, force est de constater qu'aucune justification n'est fournie. On n'aperçoit donc pas clairement pourquoi il serait nécessaire d'invoquer l'urgence pour ces mesures ni pourquoi un avis à communiquer dans un délai de trente jours ne pourrait pas suffire.

L'urgence ne peut par conséquent être admise pour le titre 2, chapitre 3, de l'avant-projet. Cette partie de l'avant-projet n'a dès lors pas été examinée.

*

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

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 ¹ et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

3. L'avant-projet de loi soumis pour avis contient des mesures fiscales en matière d'impôt des personnes physiques visant à limiter les conséquences socio-économiques de la crise du COVID-19.

3.1. La première mesure consiste à offrir la possibilité d'exonérer en tout ou en partie les bénéfices et profits de la période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2020 en imputant déjà les éventuelles pertes subies pendant la période imposable liée à l'exercice d'imposition 2021. Si le contribuable fait usage de cette possibilité, le montant exonéré est ajouté à la base imposable pour l'exercice d'imposition 2021 et une augmentation d'impôt peut également être appliquée, le cas échéant, si le montant des bénéfices ou profits est positif après déduction des frais professionnels (titre 2, chapitre 1^{er}, de l'avant-projet).

3.2. La deuxième mesure permet aux sociétés de bénéficier, pour l'exercice d'imposition correspondant à l'exercice comptable clôturé au cours de la période allant du 13 mars 2019 au 12 mars 2020, sous certaines conditions, de l'exonération temporaire de tout ou partie du résultat de la période imposable en raison de pertes subies à la suite de la pandémie de COVID-19 au cours de la période imposable suivante (exercice d'imposition 2020 ou 2021) (titre 2, chapitre 2, de l'avant-projet).

EXAMEN DU TEXTE

Chapitre 1^{er} - Exonération pour pertes professionnelles futures encourues par des contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des non-résidents/personnes physiques

Articles 3 et 5

4. Si le contribuable fait usage de l'exonération pour pertes professionnelles futures, il sera aussi fait application, le cas échéant, pour l'exercice d'imposition 2021, d'une augmentation d'impôt ². Lorsque les pertes attendues qui ont été imputées pour l'exercice d'imposition 2020 ont été surestimées, une augmentation de 0,2 à 40% est appliquée. Les articles 25/1, alinéas 2 et 3, et 27/1, alinéas 2 et 3, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) contiennent, pour le calcul, un certain nombre d'éléments que

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

² Le délégué a confirmé qu'il s'agit de frais professionnels non déductibles au sens de l'article 53, 2°, du CIR 92.

l'exposé des motifs ne précise pas. Tel est le cas pour l'application d'un seuil de tolérance de 10% (articles 25/1, alinéa 2, et 27/1, alinéa 2, en projet), ainsi que pour le mode de calcul de l'augmentation à l'aide d'un taux de 9%, d'un pourcentage de base de 0,2% et d'une fraction maximale de 2 (articles 25/1, alinéa 3, et 27/1, alinéa 3, en projet).

Il a été demandé au délégué de fournir des explications à ce sujet. Il a répondu en ces termes :

« Berekeningsgrondslag van de vermeerdering:

De 10 pct. betreft inderdaad een tolerantie, zoals in de vennootschapsbelasting.

vrijstelling	resultaat IJ 2020 zonder terugname van de vrijstelling	resultaat inkomstenjaar 2020	tolerantie	grondslag
2.000,00	-2.100,00	-100,00	0,00	0,00
2.000,00	-2.000,00	0,00	0,00	0,00
2.000,00	-1.900,00	100,00	190,00	0,00
2.000,00	-1.800,00	200,00	180,00	20,00
2.000,00	-1.700,00	300,00	170,00	130,00
2.000,00	-1.600,00	400,00	160,00	240,00
2.000,00	-1.500,00	500,00	150,00	350,00
2.000,00	-1.400,00	600,00	140,00	460,00
2.000,00	-1.300,00	700,00	130,00	570,00
2.000,00	-1.200,00	800,00	120,00	680,00
2.000,00	-1.100,00	900,00	110,00	790,00
2.000,00	-1.000,00	1.000,00	100,00	900,00
2.000,00	-900,00	1.100,00	90,00	1.010,00
2.000,00	-800,00	1.200,00	80,00	1.120,00
2.000,00	-700,00	1.300,00	70,00	1.230,00
2.000,00	-600,00	1.400,00	60,00	1.340,00
2.000,00	-500,00	1.500,00	50,00	1.450,00
2.000,00	-400,00	1.600,00	40,00	1.560,00
2.000,00	-300,00	1.700,00	30,00	1.670,00
2.000,00	-200,00	1.800,00	20,00	1.780,00
2.000,00	-100,00	1.900,00	10,00	1.890,00
2.000,00	0,00	2.000,00	0,00	2.000,00
2.000,00	100,00	2.100,00	0,00	2.000,00
2.000,00	200,00	2.200,00	0,00	2.000,00

Tarief van de vermeerdering

0,2 pct. : de 0,2 pct. is een basispercentage (basis 'strafrente') zoals in de venn.B. dat zou worden toegepast bij een minieme afwijking tussen het verwachte verlies voor 2020 (= de vrijstelling aangevraagd voor inkomstenjaar 2019) en het verlies dat in 2020 zou geleden zijn zonder een terugname van de vrijstelling. Naarmate die afwijking groter wordt, wordt ook dat percentage verhoogd.

Wanneer het resultaat voor inkomsten 2020 met de terugname van de vrijstelling

even groot is als het verlies dat zou zijn geleden zonder terugname van de vrijstelling (bv. vrijstelling van 2000, resultaat van 1.000 voor inkomstenjaar 2020 met terugname, resultaat van -1.000 voor inkomstenjaar zonder terugname) is er een afwijking van 100 pct. en wordt het percentage van 0,2 pct. in beginsel vermenigvuldigd met 100 (0,2 pct. x 100 = 20 pct.). Bij een afwijking van 50 pct. (bv. vrijstelling van 3.000, resultaat van 1.000 voor inkomstenjaar 2020 met terugname, resultaat van -2.000 voor inkomstenjaar zonder terugname) wordt het percentage van 0,2 pct. vermenigvuldigd met 50 (0,2 pct. x 50 = 10 pct.), bij een afwijking van 200 pct. (bv. vrijstelling van 3.000, resultaat van 2.000 voor inkomstenjaar 2020 met terugname, resultaat van -1.000 voor inkomstenjaar zonder terugname) met 200 (0,2 pct. x 200 = 40 pct.). Wanneer de afwijking meer dan 200 pct. bedraagt, wordt die afgetopt op 200 pct. en wordt het basispercentage dus vermenigvuldigd met 200 (max. 40 pct.).

Het in rekening brengen van afwijkingen boven de 100 pct. in de personenbelasting, moet ervoor zorgen dat de regeling niet wordt 'misbruikt' om inkomsten van 2019 over te hevelen naar 2020 en ze tegen een lager tarief te laten belasten. Het is immers niet de bedoeling dat de regeling wordt gebruikt om de progressiviteit van de tarieven in de personenbelasting voor het inkomstenjaar 2019 te omzeilen in situaties waarin er eigenlijk geen verlies is voor het inkomstenjaar 2020. Er werd geopteerd voor deze benadering omdat een correctie op basis van het werkelijke tariefverschil een zeer omslachtige administratieve procedure zou vergen.

Voor het tarief van de vermeerdering wordt bovendien rekening gehouden met een tarief van de personenbelasting van 45 pct., om tot een tarief van de vermeerdering te komen van bv. 9 pct. bij een afwijking van 100 pct. en van 18 pct. bij een afwijking van 200 pct.

De basisformule is dus 0,2 pct. x afwijking (0,01 tot 200 pct.) x 100 x 45 pct.

Vereenvoudigd tot $\frac{0,2}{100} \times \frac{45}{100} \times \frac{\text{afwijking (0,01 tot 200)}}{100} \times 100$
 9 pct. x afwijking (0,01 tot 2) ».

Le délégué a justifié le taux de 9% (taux marginal de 45%) comme suit :

« Vermits de personenbelasting een progressief tarief kent, werd beslist om het marginaal tarief te hanteren dat geldt bij een inkomen dat door de regering als een normaal netto belastbaar inkomen wordt beschouwd voor belastingplichtigen met een inkomen uit een beroepsactiviteit, i.c. een inkomen tussen 23.390 euro en 40.480 euro (geïndexeerde bedragen voor het aanslagjaar 2020) »³.

5. L'augmentation d'impôt est calculée en appliquant à la base déterminée aux articles 25/1, alinéa 2, et 27/1, alinéa 2, en projet, du CIR 92, le taux fixé aux articles 25/1, alinéa 3, et 27/1, alinéa 3, en projet, du CIR 92.

Les articles en projet ne sont cependant pas rédigés très clairement : ainsi, l'alinéa 1^{er} fait mention de « la part visée à l'alinéa 3 » (de la base), tandis que l'alinéa 3 détermine comment il y a lieu de calculer « [l]a part visée à l'alinéa 1^{er} ».

³ Voir aussi l'observation 9 dans la suite du texte.

Dans un souci de sécurité juridique, il conviendra d'indiquer plus clairement que lorsque les conditions de l'augmentation d'impôt sont remplies (alinéa 1^{er}), l'impôt total pour la période imposable est augmenté du montant obtenu en appliquant à la base de l'augmentation (alinéa 2) le taux prévu à cet effet (alinéa 3) ⁴.

Chapitre 2 - Exonération en vue de renforcer la solvabilité et les fonds propres des sociétés suite à la pandémie du COVID-19

Article 20

6. L'article 194septies/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92 dispose que pour pouvoir bénéficier de l'exonération temporaire, il doit s'agir de pertes subies « dans le cadre de la pandémie du COVID-19 ».

À la question de savoir s'il s'agit d'une condition de fond pour bénéficier de l'exonération, le délégué a répondu ce qui suit :

« We stellen voor om de woorden 'ten gevolge van de COVID-19 pandemie' te schrappen, zodat er geen twijfel over kan bestaan dat er geen bijkomende inhoudelijke voorwaarde van toepassing is ».

On peut se rallier à cette proposition.

7. L'article 194septies/1, § 2, premier tiret, en projet, du CIR 92 dispose que le montant de l'exonération ne peut pas être plus élevé que « le montant du résultat de la période imposable, déterminé comme si l'exonération visée par le présent article n'était pas revendiquée, et diminué des revenus déductibles visés aux articles 202 à 205/1 [du CIR 92] qui ont été perçus au cours de la période imposable ». En d'autres termes, l'intention est de diminuer le résultat des revenus perçus au cours de la période imposable correspondante qui satisfont aux conditions RDT (quatrième opération) et des revenus d'innovation déductibles conformément à l'article 205/1 du CIR 92 (sixième opération).

À la question de savoir pourquoi il n'est pas prévu de diminuer le résultat de la déduction pour revenus de brevets, comme c'est encore le cas dans le cadre du régime transitoire de l'article 543 du CIR 92 (cinquième opération), le délégué a répondu :

« Het is inderdaad coherent om het maximale bedrag van de reserve, niet enkel te verminderen met de innovatie-inkomsten, maar eveneens te verminderen met de octrooi-inkomsten die in toepassing van artikel 543 WIB 92 van de winst van het belastbare tijdperk kunnen worden afgetrokken. Het ontwerp zal in die zin aangepast worden ».

On peut se rallier à cette proposition.

⁴ Comparer avec l'article 219ter, §§ 2 et 3, en projet, du CIR 92.

8. L'article 194septies/1, en projet, prévoit également deux exclusions, à savoir :

– les sociétés qui, au cours de la période du 12 mars 2020 jusqu'au jour de l'introduction de la déclaration se rattachant à l'exercice d'imposition 2021, détiennent une participation directe dans une société établie dans un État qui est repris dans une des listes⁵ visées à l'article 307, § 1^{er}/2, CIR 92, ou à l'article 179 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) (article 194septies/1, § 3, alinéa 3, premier tiret, en projet, du CIR 92) ;

– les sociétés qui, au cours de la période précitée, ont fait des paiements à des sociétés qui sont établies dans un des États qui est repris dans une des listes visées à l'article 307, § 1^{er}/2, CIR 92, ou à l'article 179, AR/CIR 92, pour autant que ces paiements totalisent au cours de la période imposable un montant d'au moins 100.000 euros, et qu'il n'ait pas été démontré que ces paiements ont été effectués dans le cadre d'opérations réelles et sincères résultant de besoins légitimes de caractère financier ou économique (article 194septies/1, § 3, alinéa 3, deuxième tiret, en projet, du CIR 92).

L'objectif poursuivi par ces exclusions n'est pas précisé dans l'exposé des motifs. Il s'agit sans doute d'éviter que le bénéfice du nouveau régime puisse être invoqué par des sociétés dont il est présumé qu'elles font de l'optimisation fiscale dans un paradis fiscal.

Une distinction est opérée entre, d'une part, une société qui détient une participation directe dans une société établie dans un paradis fiscal, auquel cas une exclusion automatique est applicable, et, d'autre part, une société qui a payé au moins 100.000 euros à des sociétés établies dans de tels paradis fiscaux – il peut même s'agir d'une filiale indirecte –, auquel cas s'applique une exclusion réfragable.

À la question de savoir pourquoi la possibilité d'apporter la preuve contraire n'est pas prévue dans le premier cas, par exemple pour des sociétés qui détiennent dans un paradis fiscal une participation directe ne pouvant bénéficier du régime RDT, le délégué a répondu comme suit :

« Vooreerst heeft deze bepaling tot doel om soortgelijke voorwaarden te voorzien als de voorwaarden die door het parlement werden toegevoegd aan de 'tijdelijke aanpassing van de berekening van de vermeerdering wegens geen of ontoereikende voorafbetalingen van de inkomstenbelasting' die is opgenomen in het voormelde wetsontwerp houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie (zie ook: <https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/1174/55K1174006.pdf>, p.9) Zie ook amendement nr. 172: <https://www.dekamer.be/FLWB/PDF/55/1174/55K1174004.pdf>..

Vervolgens wordt er op gewezen dat een belastingplichtige die betalingen doet aan een inwoner die gevestigd is in een belastingparadijs niet zo maar te vergelijken valt met een vennootschap die een deelneming aanhoudt in een dochter die gevestigd is in een belastingparadijs.

⁵ Le délégué a déclaré qu'il s'agit des listes actuellement en vigueur et que « [o]m dit te verduidelijken (...) best verwezen [kan] worden naar de samenstelling ervan zoals die bestond op 12 maart 2020 ».

In dat laatste geval wordt de belastingplichtige immers geacht een impact te kunnen hebben op de vestigingsplaats van deze belastingplichtige. Dat is natuurlijk niet het geval. Hierdoor kan het worden verantwoord dat in het ene geval wel mogelijk is om een tegenbewijs te leveren en in het andere geval niet. Anderzijds kan er wel geargumenteed worden dat de keuze voor de oprichting van een dochtervennootschap, hetzij het aanhouden van participaties wel degelijk een actieve keuze inhoudt ».

Compte tenu notamment de la jurisprudence de la Cour de justice selon laquelle, en cas de mesures fiscales de prévention et de lutte contre la fraude, le principe de proportionnalité requiert que le contribuable soit mis en mesure de produire une preuve contraire⁶, il y a lieu d'émettre une réserve en ce qui concerne le recours aux présomptions légales irréfragables en matière fiscale, dès lors que le contribuable n'a alors pas la possibilité de fournir une quelconque preuve contraire. Le caractère automatique de l'exclusion doit dès lors être réexaminé.

Article 22

9. Invité à préciser pourquoi, selon l'article 219ter, § 3, en projet du CIR 92, la cotisation distincte⁷ est de minimum 2% et de maximum 40%, alors que pour l'augmentation visée à l'article 25/1, en projet (article 3 du projet de loi), il n'y a aucun minimum applicable et que le maximum s'élève à 45%, le délégué a répondu comme suit :

« Voor het antwoord op deze vraag wordt verwezen naar het antwoord dat op de eerste vraag wordt gegeven [*zie het antwoord weergegeven onder randnummer 4 van dit advies*]. Hieruit volgt dat er in de ontworpen artikelen 25/1 en 27/1 WIB 92 de facto ook een minimum van 2 pct. en een maximum van 40 pct. wordt gehanteerd.

Het maximumpercentage na toepassing van de 45 pct. bedraagt 9 pct. x 2 of 18 pct., zijnde 45 pct. van 40.

Het minimumpercentage na toepassing van de 45 pct. is 0,9 pct. (zie tabel hieronder), zijnde 45 pct. van 2. (impact van de tolerantie van 10 pct.)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

⁶ À cet égard, on se reportera à titre d'exemple à la jurisprudence de la Cour de Justice selon laquelle, en cas de mesures fiscales de prévention et de lutte contre la fraude, le principe de proportionnalité requiert que le contribuable soit mis en mesure de produire une preuve contraire (voir par ex. : CJUE, 19 septembre 2000, C177/99 et C-181/99, *Ampafrance SA c. Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire et Sanofi Synthelabo c. Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne*, point 62 ; CJUE, 4 mars 2004, C-334/02, *Commission c. France*, points 27 et 28 et CJUE, 12 septembre 2006, C196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd. c. Commissioners of Inland Revenue*, point 70). À ce propos, C. SANÓ écrit ce qui suit dans sa thèse de doctorat : « The tax payer must be given the possibility of rebutting the legal presumption, thereby escaping the application of the anti-abuse rule. Any limitation to the content of means of (counter)proof available is looked at with disfavour, to the extent to which it renders excessively difficult or even impossible the production of such proof » (C. SANÓ, *National Legal Presumptions and European Tax Law*, Wolter Kluwers, 2018, p. 215). Voir également : C. SANÓ, « National Tax Law Presumptions and EU Law », *EC Tax Review* 2014, (194), pp. 202-206 et K. LENAERTS, « The concept of 'abuse of law' in the case of the European Court of Justice on Direct Taxation », *MJ*, 2015/3, p. 351. K. LENAERTS écrit : « Last but not least, regarding the principle of proportionality, the national measure at issue must be sufficiently finely calibrated so that it aims only at prohibiting abusive practices. This means that general and irrefutable presumptions establishing that certain transactions constitute abusive practices fail to comply with the principle of proportionality ».

⁷ Le délégué a confirmé qu'il s'agit d'une dépense non admise au sens de l'article 198, § 1^{er}, 1^o, du CIR 92.

vrijstelling	verlies	resultaat	grondslag	beperkt vrijstelling	tot	verhouding	max 2	pct.	1x vrijstelling
	zonder terugname								
4.000,00	-3.636,00	364,00	0,40	0,40		0,1001	0,10	0,90%	0,00
10.000,00	-9.090,00	910,00	1,00	1,00		0,1001	0,10	0,90%	0,01
6.000,00	-5.454,00	546,00	0,60	0,60		0,1001	0,10	0,90%	0,01

»

Article 27

10. À la question de savoir pourquoi la date du 15 mai 2020 a été choisie comme point de départ pour la disposition anti-abus inscrite à l'article 27 de l'avant-projet, le délégué a donné la réponse suivante :

« 15 mei 2020 is de richtdatum waarop de maatregel aan de buitenwereld werd bekendgemaakt, namelijk de datum van agendering op de Ministerraad ».

11. Afin d'exprimer plus clairement la portée de cette disposition, mieux vaut écrire à la fin de l'article « (...) pour l'application des dispositions introduites par le présent chapitre dans le Code des impôts sur les revenus 1992 et de l'article 26 de la présente loi ».

Chapitre 3 – Réserve de reconstitution pour les sociétés

12. Ce chapitre n'a pas été examiné (voir observation 1).

Chapitre 4 – Entrée en vigueur

Article 30

13. L'article 30 règle les effets temporels des différentes dispositions de la loi à adopter.

13.1. L'alinéa 1^{er} de l'article dispose que les articles 8 et 9 « produisent leurs effets pour l'exercice d'imposition 2020 ». Il n'y a toutefois plus lieu de le préciser, puisque l'article 67sexies, en projet, du CIR 92 indique déjà que le régime n'est applicable que pour l'exercice d'imposition 2020. L'alinéa 1^{er} sera donc supprimé.

L'observation formulée pour l'alinéa 1^{er} vaut également pour l'alinéa 2. Il ressort en effet des dispositions en projet qui font l'objet des articles 2 à 7, 10 et 12 à 16 de l'avant-projet ou de leur interdépendance qu'ils ne sont d'application que pour l'exercice d'imposition 2021.

13.2. Il ressort de l'alinéa 3 que les autres dispositions de la loi à adopter entrent en vigueur immédiatement. À moins d'une raison spécifique justifiant une dérogation au délai usuel d'entrée en vigueur des lois (dix jours après la publication), fixé par l'article 4, alinéa 2, de la loi du 31 mai 1961 'relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires', il faut renoncer à l'entrée en vigueur immédiate, et ce afin d'accorder à chacun un délai raisonnable pour prendre connaissance des nouvelles dispositions.

14. Dans la mesure où les nouvelles règles entraînent aussi des effets pour des actes accomplis dans le passé (tel serait par exemple le cas pour un rachat d'actions propres planifié et préparé depuis longtemps et qui aurait effectivement été réalisé le 12 mars 2020), il pourrait être porté atteinte aux attentes suscitées chez les contribuables⁸. Compte tenu du bref délai qui lui a été accordé pour rendre le présent avis, la section de législation n'a pas été en mesure d'examiner plus avant cet aspect.

Observation finale

15. L'avant-projet doit être réexaminé en profondeur sur le plan rédactionnel et sur celui de la légistique⁹.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT

⁸ Voir par exemple C.C., 19 septembre 2014, n° 130/2014, B.19.2.

⁹ À titre purement indicatif, on peut relever les exemples suivants :

- l'intitulé est trop général et doit mieux traduire le contenu de l'avant-projet;

- la division en titres est dénuée de sens;

- à l'article 194septies/1, § 3, alinéa 1^{er}, du CIR 92 (article 20 de l'avant-projet), il y a lieu d'écrire « ne s'applique pas » au lieu de « ne s'applique pas non plus », étant donné qu'aucun cas pour lequel la dispense s'applique ne précède;

- dans le texte néerlandais de l'article 194septies/1, § 5, en projet, du CIR 92 (article 20 de l'avant-projet), il y a lieu de remplacer « een overzicht » par « een opgave », afin de s'aligner sur le texte français.

L'exposé des motifs gagnerait également à être réexaminé. Dans le commentaire de l'article 20 figurant dans l'exposé des motifs, il est fait référence à « la réponse de la Commission des normes comptables du 13 mai 2020 ». Dans un souci de clarté, cette lettre, qui est d'ailleurs datée du 14 mai 2020, sera jointe à l'exposé des motifs.