



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 67.621/3
van 22 juni 2020

avis 67.621/3
du 22 juin 2020

over

sur

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

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

Op 15 juni 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 (corona III)’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 18 juni 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.

De verslagen zijn uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE en Frédéric VANNESTE, eerste auditeurs.

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 22 juni 2020.

*

Le 15 juin 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 (corona III)’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 18 juin 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.

Les rapports ont été présentés par Dries VAN EECKHOUTTE et Frédéric VANNESTE, premiers auditeurs.

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 22 juin 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).

2. 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. Net zoals de Wet van 29 mei 2020 houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie, waarvoor de hoogdringendheid werd aanvaard, bevat deze wet verscheidene maatregelen waarvan de belastingplichtige zo snel als mogelijk van op de hoogte moet worden gebracht om hiervan gebruik te kunnen maken.

Elk van deze maatregelen verklaart de vraag naar een hoogdringende behandeling. Zo grijpt hoofdstuk 1 reeds in op de loonkost van juni, juli en augustus 2020. Daarnaast is het van belang de belastingvermindering voor giften zo snel als mogelijk te verlagen, zodat de belastingplichtige zo spoedig mogelijk wordt aangemoedigd giften te schenken en zo de vzw's weer de nodige ademruimte geven, alsook wordt een maatregel uit de voornoemde wet van 26 mei verlengd, die anders op 30 juni 2020 zou aflopen. Ook hoofdstuk 3 en de titels 3 en 4 bevatten zo een verlenging van maatregelen uit voornoemde wet die anders zou aflopen op het einde van deze maand. Daarom is het nodig om deze verlengingen zo snel als mogelijk te communiceren naar de belastingplichtige.

De overige bepalingen grijpen allemaal nog in op het huidige inkomstenjaar en moeten daardoor zo snel als mogelijk gecommuniceerd worden naar de belastingplichtige, zodat de economische stimulans die in deze maatregelen vervat zit zo snel als mogelijk diens werk kan doen. Inderdaad, hoe later deze wet gepubliceerd wordt, des te later de belastingplichtige gebruik zullen maken van deze maatregelen die er juist op gericht zijn om de economie, die snakt naar hulp, te stimuleren, waarbij dit een verschil kan maken tussen overleven en faillissement voor vele bedrijven.”

2.1. Wat titel 2 van het voorontwerp betreft, kan die motivering enkel worden aanvaard voor de maatregel opgenomen in hoofdstuk 1. Het betreft de vrijstelling van de verplichting tot het doorstorten van een deel van de bedrijfsvoorheffing voor de maanden juni, juli en augustus 2020. De overige hoofdstukken van titel 2 bevatten begunstigende fiscale regelingen voor uitgaven die betrekking hebben op het volledige lopende inkomstenjaar en waarvan een economische stimulans uitgaat, maar waarvoor niet duidelijk wordt gemaakt dat de realisatie ervan zo dringend is dat, op het ogenblik van het indienen van de aanvraag, geen beroep kon worden gedaan op een verzoek om advies binnen de dertig dagen. De bewering dat de ontworpen fiscale maatregelen voor vele bedrijven “een verschil [kunnen] maken tussen overleven en faillissement” als motivering van een spoedadviesaanvraag is zo algemeen en zo weinig onderbouwd dat ze, indien ze zou worden aanvaard, kan worden gebruikt om een spoedadviesaanvraag met betrekking tot eender welke gunstige fiscale maatregel voor bedrijven te verantwoorden. In een periode waarin de Raad van State bijzonder veel spoedadviesaanvragen ontvangt waarin de COVID-10-pandemie wordt ingeroepen als motivering van de spoedeisendheid, komt het er voor de adviesaanvragers op aan om het werkelijk voorhanden zijn van die spoedeisendheid voldoende te concretiseren. Dat is hier allerm minst het geval. Bovendien geldt inzake de inkomstenbelastingen dat het belastbaar feit slechts voltrokken is op het einde van het belastbaar tijdperk, zodat de ontworpen regeling tot het einde van het jaar kan worden aangenomen.

2.2. Voor de titels 3 en 4 is de spoedeisendheid afdoende verantwoord. Het gaat telkens om maatregelen waarvoor de juridische noodzaak voorligt dat ze spoedig in werking dienen te treden.

2.3. Voor titel 5 kan de spoedeisendheid worden aanvaard voor hoofdstuk 2, dat betrekking heeft op een maatregel die reeds op 1 september 2020 afloopt, doch niet voor hoofdstuk 1. Dat laatste hoofdstuk strekt er immers toe voor 2020 vrij te stellen van de betaling van het voorschot dat btw-belastingplichtigen in december – uiterlijk op 24 december 2020 – moeten betalen.

2.4. Voor titel 6 is de adviesaanvraag niet ontvankelijk. In de eerste plaats kan de motivering van de spoedeisendheid er niet op betrokken worden. In de tweede plaats moet worden vastgesteld dat het gaat om de bekrachtiging van een koninklijk besluit dat is genomen op grond van artikel 37, § 1, van het Btw-wetboek, zodat het krachtens de tweede paragraaf van hetzelfde artikel bij wet bekrachtigd moet worden binnen twaalf maanden na de bekendmaking ervan in het Belgisch Staatsblad. Die bekendmaking gebeurde op 12 juni 2020, zodat een adviesaanvraag op dertig dagen in elk geval volstaat.

3. Het besluit is derhalve dat de spoedeisendheid niet kan worden aanvaard voor titel 2, hoofdstukken 2 tot 7¹, titel 5, hoofdstuk 1,² en titel 6 van het voorontwerp. Die onderdelen van het voorontwerp zijn bijgevolg niet onderzocht.

*

VOORAFGAANDE OPMERKING

4. 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 rechtsgrond³, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

5. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet bevat een reeks punctuele fiscale maatregelen teneinde de maatschappelijke en economische gevolgen van de COVID-19-pandemie tegen te gaan.

¹ Wat titel 2, hoofdstuk 7, van het voorontwerp betreft, wenst de afdeling Wetgeving er de adviesaanvrager nu reeds attent op te maken dat een aanmelding bij de Europese Commissie noodzakelijk is. In advies 67.203/3 werd daaromtrent het volgende opgemerkt:

“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’^(...), 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.
(...)”

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’. 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.”

(adv.RvS 67.203/3 van 14 april 2020 over voorontwerp dat geleid heeft tot de wet van 29 mei 2020 ‘houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie’).

² Wat titel 5, hoofdstuk 1, van het voorontwerp betreft, wenst de afdeling Wetgeving er de adviesaanvrager nu reeds attent op te maken dat het aangewezen is over de ontworpen bepalingen voorafgaandelijk overleg te plegen met de Europese Commissie. Niet enkel is er de vraag naar de verenigbaarheid met richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ en verordening (EEG, Euratom) nr. 1553/89 van de Raad van 29 mei 1989 ‘betreffende de definitieve uniforme regeling voor de inning van de eigen middelen uit de belasting over de toegevoegde waarde’, maar bovendien is er de impact op de kasontvangsten (de Inspectie van Financiën raamt de minderontvangst op meer dan 3 miljard euro) en bijgevolg op de berekening van de Belgische bijdrage aan Europa.

³ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

ALGEMENE OPMERKING

6. De artikelen 14 tot 19 (titels 3 en 4) en 22 (titel 5, hoofdstuk 2) van het voorontwerp komen in feite neer op een verlenging van maatregelen vervat in de wet van 29 mei 2020 ‘houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie’ en in het “bijzondere-machtenbesluit” (lees: koninklijk besluit) nr. 7 van 19 april 2020 ‘houdende bijkomende steunmaatregelen inzake vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting, belasting niet-inwoners, personenbelasting, belasting over de toegevoegde waarde, bedrijfsvoorheffing, registratierechten en retributies’.

De artikelen 19 en 22 van het voorontwerp zijn gesteld als wijzigingsbepalingen van de wet van 29 mei 2020, terwijl de overige artikelen autonome bepalingen zijn waarbij soms wel en soms niet wordt verwezen naar de maatregel die wordt verlengd. Die werkwijze komt de rechtszekerheid niet ten goede.

De verlenging van de verschillende maatregelen wordt het best gerealiseerd door middel van bepalingen tot wijziging van de voormelde wet en van het voormelde bijzonderemachtenbesluit.

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 – Vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing

Artikel 2

8. Artikel 2 van het voorontwerp bepaalt dat de werkgevers die krachtens de artikelen 270, eerste lid, 1^o (niet: “artikel 270, 1^o”), en 273, 1^o, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) schuldenaar zijn van bedrijfsvoorheffing wegens betaling of toekenning van belastbare bezoldigingen aan hun werknemers, er voor de maanden juni, juli en augustus 2020 niet toe gehouden zijn een gedeelte van die bedrijfsvoorheffing aan de Schatkist door te storten.

9. Die vrijstelling is aan voorwaarden gebonden.

9.1. Een van die voorwaarden is dat het moet gaan om een werkgever “die gedurende een ononderbroken periode van minstens één maand tussen 12 maart 2020 en 31 mei 2020 gebruik [heeft] gemaakt van het stelsel van de tijdelijke werkloosheid”.

Op de vraag of het volstaat dat binnen de onderneming elke dag minstens één werknemer – doch niet noodzakelijk dezelfde persoon, bijvoorbeeld omdat altemerend werken is toegepast – tijdelijk werkloos is geweest, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Inderdaad. Het is de bedoeling werkgevers die werknemers vanaf 13 maart 2020 tijdelijk niet kunnen tewerkstellen door de federale regeringsmaatregelen getroffen ingevolge het coronavirus, te ondersteunen. Ondernemers die ervoor gekozen hebben de impact voor hun werknemers te verkleinen door een altemerend systeem moeten ook gebruik kunnen maken van het systeem.”

De gemachtigde bevestigde voorts dat alle tijdelijke werkloosheid (wegens overmacht, wegens economische redenen, ...) is bedoeld, voor zover de pandemie er de oorzaak van is:

“Er werd door de federale regering op 20 maart 2020 beslist (tweede luik van het Federale Plan voor Sociale en Economische bescherming) dat alle tijdelijke werkloosheid te wijten aan het coronavirus kan worden beschouwd als tijdelijke werkloosheid wegens overmacht.”

De keuze voor 31 mei 2020 als einddatum in het eerste lid van artikel 2 in vergelijking met 31 december 2020 in het zevende en achtste lid, verantwoordde de gemachtigde als volgt:

“De datum van 31 mei 2020 wordt gehanteerd om de periode van tijdelijke werkloosheid ingevolge het coronavirus te omschrijven. De periode tot en met 31 december 2020 betreffen anti-misbruikbepalingen.”

Het verdient aanbeveling om een en ander in de memorie van toelichting op te nemen.

9.2. De voorwaarde dat het om tijdelijke werkloosheid gedurende een “ononderbroken periode van minstens één maand” moet gaan, zou eveneens verduidelijkt moeten worden. De gemachtigde verklaarde daaromtrent het volgende:

“Eén maand moet worden begrepen als een periode van 30 kalenderdagen.

(...)

Dit moet worden begrepen als een periode van 30 opéénvolgende dagen, zaterdagen, zondagen en wettelijke feestdagen inbegrepen.”

In de ontworpen bepaling dient “één maand” aldus vervangen te worden door “dertig kalenderdagen” en in de memorie van toelichting dient de notie ‘ononderbroken periode’ verduidelijkt te worden.

Een tijdelijke sluiting van een bedrijf, bijvoorbeeld wegens een week verplichte vakantie en zonder dat er sprake is van tijdelijke werkloosheid, lijkt er dus niet onder te vallen alhoewel de werkgever de gevolgen van de keuze voor verplichte vakantie op dat moment niet kon inschatten. Vraag is of dat de bedoeling is van de stellers van het voorontwerp.

10. Voor het bepalen van het niet door te storten gedeelte dient uitgegaan te worden van de bedrijfsvoorheffing die verschuldigd is voor “de overeenkomstig artikel 31, tweede lid, 1° en 2°, [van het WIB 92] vastgestelde belastbare bezoldigingen van de werknemers met uitsluiting van het vakantiegeld, de eindejaarspremie en de achterstallige bezoldigingen”.

Wat het vakantiegeld betreft, slaat de uitsluiting enkel op het dubbel vakantiegeld, zo liet de gemachtigde weten:

“Enkel het dubbel vakantiegeld wordt bedoeld. Voor bedienden is het enkel vakantiegeld immers de doorbetaling van het loon tijdens vakantiedagen. Voor arbeiders betaalt hun werkgever een sociale bijdrage aan de Rijksdienst voor Jaarlijkse Vakantie (RJV). Vervolgens verdeelt de RJV deze over de verschillende vakantiekassen in België. De arbeider krijgt zijn vakantiegeld via de RJV of via het bevoegde vakantiefonds en dus niet van de werkgever.”

Desgevraagd bevestigde de gemachtigde dat ook bedrijfsvoorheffing verschuldigd wegens het toekennen van bezoldigingen door buitenlandse vennootschappen onder de regeling valt:

“Inderdaad, de verrekening mag ook gebeuren op de bedrijfsvoorheffing berekend op bezoldigingen toegekend door buitenlandse verbonden vennootschappen en waarop ingevolge de toepassing van artikel 270, tweede lid, WIB 92, bedrijfsvoorheffing wordt ingehouden.”

Er wordt voor de berekening uitgegaan van “de totaal verschuldigde bedrijfsvoorheffing [voor] de referentieperiode, [te weten] de maand mei 2020”. Voor kwartaalaangevers is er echter geen voorheffing voor de maand mei gekend. Daarnaast gevraagd, lichtte de gemachtigde toe dat

“[d]e maatregel (...) de maanden juni, juli en augustus 2020 [betreft], dit is de laatste maand van het tweede kwartaal en de twee eerste maanden van het derde kwartaal. De bedrijfsvoorheffing wordt echter steeds per maand berekend. Dit betekent dan ook dat er inzake berekening van de bedrijfsvoorheffing geen verschil is tussen maandaangevers en kwartaalaangevers. Alleen zullen deze laatsten de bedragen per kwartaal samentellen en aldus vermelden op hun kwartaalaangifte.”

Over de cumulatie met andere vrijstellingen van doorstorting, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“De vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing wordt toegepast op de massa verschuldigde bedrijfsvoorheffing die overblijft na de toepassing van alle andere maatregelen inzake niet doorstorting bedrijfsvoorheffing. De berekende vrijstelling mag dan ook worden verrekend op het totaal restsaldo van de door de werkgever ingehouden bedrijfsvoorheffing.”

11. In artikel 2, achtste lid, van het ontwerp komen ook twee uitsluitingen voor, namelijk:

– vennootschappen die in de periode van 12 maart tot 31 december 2020 een rechtstreekse deelneming aanhouden in een vennootschap die gevestigd is 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 koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/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.

Kennelijk is de doelstelling van deze uitsluitingen om 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 dergelijke belastingparadijzen – het kan zelfs om een onrechtstreekse dochtervennootschap gaan – ten minste 100.000 euro heeft betaald, in welk geval een weerlegbare uitsluiting geldt.

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,⁴ moet het gebruik van onweerlegbare wettelijke vermoedens in belastingaangelegenheden afgeraden worden, vermits de belastingplichtige dan niet de mogelijkheid wordt gelaten om enig tegenbewijs te leveren. Het automatische karakter van de uitsluiting moet daarom worden heroverwogen.

⁴ 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*, ECLI:EU:C:2000:470, punt 62, HvJ 4 maart 2004, C-334/02, *Commissie v. Frankrijk*, ECLI:EU:C:2004:129, 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*, ECLI:EU:C:2006:544, 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.”

12. Vennootschappen die tijdens de periode van 12 maart tot 31 december 2020 het eigen vermogen hebben verminderd of verdeeld, kunnen geen gebruik maken van de regeling (artikel 2, zevende lid, van het ontwerp). Voor zover daardoor 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.⁵

13. Luidens het negende lid van artikel 2 van het ontwerp bepaalt de Koning “de toepassingsmodaliteiten van [het] artikel”. De draagwijdte van deze bepaling is niet duidelijk. Ofwel wordt ermee louter herinnerd aan de algemene uitvoeringsbevoegdheid waarover de Koning beschikt op grond van artikel 108 van de Grondwet, maar in dat geval is de bepaling overbodig en dient ze te worden weggelaten. Ofwel wordt er meer mee beoogd dan hetgeen voortvloeit uit de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning, maar dan dient de toegekende delegatie te worden gespecificeerd.

Hoofdstuk 2 – Belastingvermindering voor giften

Hoofdstuk 3 – Uitgaven voor kinderoppas

Hoofdstuk 4 – Consumptiecheque

Hoofdstuk 5 – Receptiekosten

Hoofdstuk 6 – Investeringsaftrek

Hoofdstuk 7 – Belastingvermindering voor de verwerving van nieuwe aandelen van ondernemingen die hun omzet ingevolge de COVID-19-pandemie sterk hebben zien dalen

14. De adviesaanvraag is niet ontvankelijk wat deze hoofdstukken betreft.

TITEL 3 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE REGISTRATIE- EN GRIFFIERECHTEN

Artikel 15

15. Bij de voorwaarde dat “de volmacht ten laatste op 31 december 2020 [mag worden] gebruikt”, die voorkomt in artikel 15, tweede lid,⁶ van het voorontwerp, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“Compte tenu d’un possible renouvellement des dispositions concernées, il semble que depuis quelque temps, les procurations bénéficiant de la mesure de la loi précitée du 29 mai 2020 sont rédigées sans limiter strictement la période d’effet au 30 juin 2020 mais en tenant compte précisément de ce renouvellement. Ainsi ces procurations sont

⁵ Zie bijvoorbeeld GwH 19 september 2014, nr. 130/2014, B.19.2.

⁶ Dezelfde formulering wordt ook gebruikt in artikel 18, tweede lid, van het voorontwerp.

civilement valables au-delà du 30 juin 2020 et, grâce à la formulation faisant référence à leur usage après cette date, bénéficieront de la gratuité.”

Het is echter de vraag hoe de naleving hiervan zal kunnen worden verzekerd. Als de voorwaarde luidt dat de volmacht “uitsluitend effect sorteert tot 31 december 2020” (zie artikel 15, eerste lid, van het voorontwerp), kan bij de registratie ervan worden nagegaan of de volmacht een clause in die zin bevat en dus of de vrijstelling van het registratierecht erop van toepassing is. Als de voorwaarde echter zo geformuleerd is dat het vervuld zijn ervan afhangt van een vaststelling die pas later zal kunnen worden gedaan, is het onduidelijk hoe men in de praktijk tewerk zal gaan om te controleren of de vrijstelling van registratierecht gerechtvaardigd was.

Artikel 17

16. Om beter tot uiting te laten komen wat wordt bedoeld, dient in artikel 17, eerste lid, van het voorontwerp te worden geschreven “... meedelen aan de ontvanger ... tot de tiende dag volgend op ...”. In het tweede lid moet dat dan “... de ... vonnissen en arresten meedelen tot de tiende dag volgend op ...” worden.

TITEL 4 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DIVERSE RECHTEN EN TAKSEN

17. Bij deze titel zijn opmerkingen te maken.

TITEL 5 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE

Hoofdstuk 1 – Bepaling met betrekking tot de vrijstelling van het btw-voorschot dat moet worden betaald in december 2020

18. De adviesaanvraag is niet ontvankelijk wat dit hoofdstuk betreft.

Hoofdstuk 2 – Onttrekkingen van computers met het oog op een levering om niet aan bepaalde instellingen en organisaties

Artikel 22

19. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 6 – BEKRACHTIGING VAN KONINKLIJKE BESLUITEN

20. De adviesaanvraag is niet ontvankelijk wat deze titel betreft.

TITEL 7 – INWERKINGTREDING

21. Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

*

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).

2. 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. Net zoals de Wet van 29 mei 2020 houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie, waarvoor de hoogdringendheid werd aanvaard, bevat deze wet verscheidene maatregelen waarvan de belastingplichtige zo snel als mogelijk van op de hoogte moet worden gebracht om hiervan gebruik te kunnen maken.

Elk van deze maatregelen verklaart de vraag naar een hoogdringende behandeling. Zo grijpt hoofdstuk 1 reeds in op de loonkost van juni, juli en augustus 2020. Daarnaast is het van belang de belastingvermindering voor giften zo snel als mogelijk te verlagen, zodat de belastingplichtige zo spoedig mogelijk wordt aangemoedigd giften te schenken en zo de vzw's weer de nodige ademruimte geven, alsook wordt een maatregel uit de voornoemde wet van 26 mei verlengd, die anders op 30 juni 2020 zou aflopen. Ook hoofdstuk 3 en de titels 3 en 4 bevatten zo een verlenging van maatregelen uit voornoemde wet die anders zou aflopen op het einde van deze maand. Daarom is het nodig om deze verlengingen zo snel als mogelijk te communiceren naar de belastingplichtige.

De overige bepalingen grijpen allemaal nog in op het huidige inkomstenjaar en moeten daardoor zo snel als mogelijk gecommuniceerd worden naar de belastingplichtige, zodat de economische stimulans die in deze maatregelen vervat zit zo snel als mogelijk diens werk kan doen. Inderdaad, hoe later deze wet gepubliceerd wordt, des te later de belastingplichtige gebruik zullen maken van deze maatregelen die er juist op gericht zijn om de economie, die snakt naar hulp, te stimuleren, waarbij dit een verschil kan maken tussen overleven en faillissement voor vele bedrijven ».

2.1. En ce qui concerne le titre 2 de l'avant-projet, cette motivation peut uniquement être admise pour la mesure figurant au chapitre 1^{er}. Il s'agit de la dispense de l'obligation de versement d'une partie du précompte professionnel pour les mois de juin, juillet et août 2020. Les autres chapitres du titre 2 comportent des régimes fiscaux avantageux pour les dépenses relatives à l'année de revenus en cours et complète, et dont émane un incitant économique, mais pour lesquelles on n'aperçoit pas clairement que leur réalisation est à ce point urgente qu'au moment de l'introduction de la demande, on ne pouvait pas recourir à une demande d'avis dans les trente

jours. L'affirmation selon laquelle, pour de nombreuses entreprises, les mesures fiscales en projet « een verschil [kunnen] maken tussen overleven en faillissement », à titre de motivation de l'urgence d'une demande d'avis, est si générale et si peu étayée que, si elle était admise, elle pourrait être utilisée pour justifier une demande d'avis urgente concernant toute mesure fiscale favorable aux entreprises. À un moment où le Conseil d'État est tout particulièrement sollicité par de nombreuses demandes d'avis urgentes invoquant la pandémie du COVID-19 à titre de motivation du caractère urgent, il importe que les demandeurs d'avis concrétisent suffisamment l'existence effective de ladite urgence. Tel n'est nullement le cas en l'espèce. En outre, en matière d'impôts sur les revenus, la règle est que le fait générateur n'est définitif qu'à la fin de la période imposable, de sorte que le régime en projet peut être adopté jusqu'à la fin de l'année.

2.2. Pour ce qui est des titres 3 et 4, l'urgence est suffisamment justifiée. Il s'agit chaque fois de mesures pour lesquelles il est nécessaire sur le plan juridique qu'elles entrent en vigueur rapidement.

2.3. À l'égard du titre 5, l'urgence peut être admise pour son chapitre 2, qui concerne une mesure expirant déjà le 1^{er} septembre 2020, mais pas pour son chapitre 1^{er}. En effet, ce dernier chapitre vise à dispenser les assujettis à la TVA, pour l'année 2020, du paiement de l'acompte que ceux-ci doivent acquitter en décembre – au plus tard le 24 décembre 2020.

2.4. Pour le titre 6, la demande d'avis est irrecevable. En premier lieu, la motivation de l'urgence ne peut s'y appliquer. En deuxième lieu, force est de constater qu'il s'agit de la confirmation d'un arrêté royal pris sur la base de l'article 37, § 1^{er}, du Code de la TVA, de sorte qu'en vertu du deuxième paragraphe de ce même article, il doit être confirmé par la loi dans les douze mois suivant sa publication au Moniteur belge. Cette publication a eu lieu le 12 juin 2020, si bien qu'une demande d'avis à trente jours suffit en tout état de cause.

3. En conclusion, l'urgence ne peut donc pas être admise pour le titre 2, chapitres 2 à 7⁷, le titre 5, chapitre 1^{er}⁸, et le titre 6 de l'avant-projet. Partant, ces parties de l'avant-projet ne sont pas examinées.

*

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

4. 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 juridique⁹ et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

⁷ En ce qui concerne le titre 2, chapitre 7, de l'avant-projet, la section de législation souhaite d'ores et déjà attirer l'attention du demandeur d'avis sur la nécessité d'une notification à la Commission européenne. À ce sujet, l'avis 67.203/3 a observé ce qui suit :

« 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'^(...), dans lequel elle s'engage essentiellement à apprécier plus rapidement et – sur un certain nombre de points – plus soupagement 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.

(...)

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'. 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 ».

(avis C.E. 67.203/3 du 14 avril 2020 sur un avant-projet devenu la loi du 29 mai 2020 'portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19').

⁸ En ce qui concerne le titre 5, chapitre 1^{er}, de l'avant-projet, la section de législation souhaite d'ores et déjà attirer l'attention du demandeur d'avis sur le fait qu'il est indiqué de se concerter au préalable avec la Commission européenne sur les dispositions en projet. Il y a non seulement la question de la compatibilité avec la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée' et avec le règlement (CEE, Euratom) n° 1553/89 du Conseil du 29 mai 1989 'concernant le régime uniforme définitif de perception des ressources propres provenant de la taxe sur la valeur ajoutée' mais il y a en outre l'incidence sur les recettes de caisse (l'Inspection des Finances évalue la perte de recettes à plus de 3 milliards d'euros) et, partant, sur le calcul de la contribution belge à l'Europe.

⁹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

5. L'avant-projet de loi soumis pour avis comporte une série de mesures fiscales ponctuelles afin de lutter contre les conséquences sociales et économiques de la pandémie de COVID-19.

OBSERVATION GÉNÉRALE

6. Les articles 14 à 19 (titres 3 et 4) et 22 (titre 5, chapitre 2) de l'avant-projet reviennent en fait à prolonger les mesures inscrites dans la loi du 29 mai 2020 'portant diverses mesures fiscales urgentes en raison de la pandémie du COVID-19' ainsi que dans « l'arrêté de pouvoirs spéciaux » (lire : arrêté royal) n° 7 du 19 avril 2020 '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 de rétributions'.

Les articles 19 et 22 de l'avant-projet sont rédigés comme des dispositions modificatives de la loi du 29 mai 2020, tandis que les autres articles sont des dispositions autonomes qui font parfois référence à la mesure prolongée, et parfois non. Ce procédé ne favorise pas la sécurité juridique.

Mieux vaudrait concrétiser la prolongation des différentes mesures par des dispositions modifiant la loi et l'arrêté de pouvoirs spéciaux précités.

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} – Dispense de versement du précompte professionnel

Article 2

8. L'article 2 de l'avant-projet dispose que les employeurs qui sont redevables du précompte professionnel en vertu des articles 270, alinéa 1^{er}, 1° (et non « article 270, 1° »), et 273, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) en raison du paiement ou de l'attribution des rémunérations imposables de leurs travailleurs, ne sont pas tenus de verser au Trésor une partie de ce précompte professionnel pour les mois de juin, juillet et août 2020.

9. Cette dispense est assortie de conditions.

9.1. Une de ces conditions est qu'il doit s'agir d'un employeur « qui [a] bénéficié du

système de chômage temporaire pour une période ininterrompue d'au moins un mois entre le 12 mars 2020 et le 31 mai 2020 ».

À la question de savoir s'il suffit que, dans l'entreprise, chaque jour, au moins un travailleur – sans qu'il s'agisse nécessairement de la même personne, parce que le travail en alternance a par exemple été appliqué – ait été mis en chômage temporaire, le délégué a répondu ce qui suit :

« Inderdaad. Het is de bedoeling werkgevers die werknemers vanaf 13 maart 2020 tijdelijk niet kunnen tewerkstellen door de federale regeringsmaatregelen getroffen ingevolge het coronavirus, te ondersteunen. Ondernemers die ervoor gekozen hebben de impact voor hun werknemers te verkleinen door een altemnerend systeem moeten ook gebruik kunnen maken van het systeem ».

Le délégué a ensuite confirmé que sont visés tous les types de chômage temporaire (pour cause de force majeure, pour raisons économiques, ...), pour autant que la pandémie en soit la cause :

« Er werd door de federale regering op 20 maart 2020 beslist (tweede luik van het Federale Plan voor Sociale en Economische bescherming) dat alle tijdelijke werkloosheid te wijten aan het coronavirus kan worden beschouwd als tijdelijke werkloosheid wegens overmacht ».

Le choix de la date du 31 mai 2020 comme date de fin à l'alinéa 1^{er} de l'article 2 par rapport au 31 décembre 2020 aux alinéas 7 et 8 a été justifié par le délégué comme suit :

« De datum van 31 mei 2020 wordt gehanteerd om de periode van tijdelijke werkloosheid ingevolge het coronavirus te omschrijven. De periode tot en met 31 december 2020 betreffen anti-misbruikbepalingen ».

Il est recommandé de reproduire ces précisions dans l'exposé des motifs.

9.2. La condition qu'il doit s'agir d'un chômage temporaire pendant une « période ininterrompue d'au moins un mois » devrait également être précisée. À ce propos, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Eén maand moet worden begrepen als een periode van 30 kalenderdagen.

(...)

Dit moet worden begrepen als een periode van 30 opéénvolgende dagen, zaterdag, zondag en wettelijke feestdagen inbegrepen ».

Aussi convient-il de remplacer, dans la disposition en projet, « un mois » par « trente jours calendrier » et d'expliciter, dans l'exposé des motifs, la notion de 'période ininterrompue'.

Une fermeture temporaire d'une entreprise, par exemple, en raison d'une semaine de congé obligatoire et sans qu'il soit question de chômage temporaire, ne semble donc pas relever de la mesure, même si l'employeur n'a pu à ce moment-là évaluer les conséquences du choix du congé obligatoire. La question est de savoir si telle est l'intention des auteurs de l'avant-projet.

10. Pour la fixation de la partie à ne pas verser, il faut se baser sur le précompte professionnel dû pour « les rémunérations imposables des travailleurs déterminées conformément à l'article 31, alinéa 2, 1° et 2°, [du CIR 92] à l'exclusion du pécule de vacances, de la prime de fin d'année et des arriérés de rémunérations ».

En ce qui concerne le pécule de vacances, l'exclusion porte uniquement sur le double pécule de vacances, a fait savoir le délégué :

« Enkel het dubbel vakantiegeld wordt bedoeld. Voor bedienden is het enkel vakantiegeld immers de doorbetaling van het loon tijdens vakantiedagen. Voor arbeiders betaalt hun werkgever een sociale bijdrage aan de Rijksdienst voor Jaarlijkse Vakantie (RJV). Vervolgens verdeelt de RJV deze over de verschillende vakantiekassen in België. De arbeider krijgt zijn vakantiegeld via de RJV of via het bevoegde vakantiefonds en dus niet van de werkgever ».

Interrogé sur ce point, le délégué a confirmé que le précompte professionnel dû en raison de l'octroi de rémunérations par des sociétés étrangères relève également du régime :

« Inderdaad, de verrekening mag ook gebeuren op de bedrijfsvoorheffing berekend op bezoldigingen toegekend door buitenlandse verbonden vennootschappen en waarop ingevolge de toepassing van artikel 270, tweede lid, WIB 92, bedrijfsvoorheffing wordt ingehouden ».

Le calcul se base sur « le coût total du précompte professionnel dû pour la période de référence, à savoir le mois de mai 2020 ». Pour les déclarants trimestriels, on ne connaît toutefois pas de précompte pour le mois de mai. Interrogé à ce sujet, le délégué a précisé que

« [d]e maatregel (...) de maanden juni, juli en augustus 2020 [betreft], dit is de laatste maand van het tweede kwartaal en de twee eerste maanden van het derde kwartaal. De bedrijfsvoorheffing wordt echter steeds per maand berekend. Dit betekent dan ook dat er inzake berekening van de bedrijfsvoorheffing geen verschil is tussen maandaangevers en kwartaalaangevers. Alleen zullen deze laatsten de bedragen per kwartaal samentellen en aldus vermelden op hun kwartaalaangifte ».

Au sujet du cumul avec d'autres dispenses de versement, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing wordt toegepast op de massa verschuldigde bedrijfsvoorheffing die overblijft na de toepassing van alle andere maatregelen inzake niet doorstorting bedrijfsvoorheffing. De berekende vrijstelling mag dan ook worden verrekend op het totaal restsaldo van de door de werkgever ingehouden bedrijfsvoorheffing ».

11. L'article 2, alinéa 8, du projet prévoit également deux exclusions, à savoir :

– les sociétés qui, au cours de la période du 12 mars au 31 décembre 2020, détiennent une participation directe dans une société établie dans un État qui est repris dans une des listes visées à l'article 307, § 1^{er}/2, du 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) ;

– 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, du CIR 92, ou à l'article 179, de l'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.

Ces exclusions visent manifestement à 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.

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 contraire¹⁰, il y a lieu de déconseiller 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.

12. Les sociétés qui ont procédé à une diminution ou une distribution de leurs capitaux propres durant la période du 12 mars au 31 décembre 2020 ne peuvent pas avoir recours à ce régime (article 2, alinéa 7, du projet). Dans la mesure où il en résulte 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 contribuables¹¹.

13. Aux termes de l'article 2, alinéa 9, du projet, le Roi détermine « les modalités d'application de [l'] article ». On n'aperçoit pas clairement la portée de cette disposition. Soit elle

¹⁰ À cet égard, on se reportera à titre purement exemplatif 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*, ECLI:EU:C:2000:470, point 62 ; CJUE, 4 mars 2004, C-334/02, *Commission c. France*, ECLI:EU:C:2004:129, points 27 et 28 et CJUE, 12 septembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes plc et Cadbury Schweppes Overseas Ltd. c. Commissioners of Inland Revenue*, ECLI:EU:C:2006:544, 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 ».

¹¹ Voir par exemple C.C., 19 septembre 2014, n° 130/2014, B.19.2.

ne fait que rappeler le pouvoir général d'exécution dont dispose le Roi en vertu de l'article 108 de la Constitution, mais dans ce cas la disposition est superflue et doit être omise. Soit la délégation octroyée vise davantage que ce qui découle du pouvoir général d'exécution du Roi, mais elle doit alors être spécifiée.

Chapitre 2 – Réduction d'impôt pour libéralités

Chapitre 3 – Dépenses pour garde d'enfant

Chapitre 4 – Chèque Consommation

Chapitre 5 – Frais de réception

Chapitre 6 – Déduction pour investissement

Chapitre 7 – Réduction d'impôt pour l'acquisition de nouvelles actions ou parts d'entreprises accusant une forte baisse de leur chiffre d'affaire suite à la pandémie du COVID-19

14. La demande d'avis est irrecevable en ce qui concerne ces chapitres.

TITRE 3 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE GREFFE

Article 15

15. À propos de la condition énonçant qu'« en cas d'usage de la procuration au plus tard le 31 décembre 2020 », inscrite à l'article 15, alinéa 2¹², de l'avant-projet, le délégué a fourni les précisions suivantes :

« Compte tenu d'un possible renouvellement des dispositions concernées, il semble que depuis quelque temps, les procurations bénéficiant de la mesure de la loi précitée du 29 mai 2020 sont rédigées sans limiter strictement la période d'effet au 30 juin 2020 mais en tenant compte précisément de ce renouvellement. Ainsi ces procurations sont civilement valables au-delà du 30 juin 2020 et, grâce à la formulation faisant référence à leur usage après cette date, bénéficieront de la gratuité ».

La question se pose cependant de savoir de quelle manière le respect de cette mesure pourra être assuré. Si la condition énonce que la procuration « n'[a] d'effet que jusqu'au 31 décembre 2020 » (voir l'article 15, alinéa 1^{er}, de l'avant-projet), il sera possible lors de son enregistrement de vérifier si elle comporte une clause en ce sens et donc si l'exemption du droit d'enregistrement s'y applique. Toutefois si la condition a été formulée de façon telle que son accomplissement dépend d'une constatation qui ne pourra être faite qu'ultérieurement, on aperçoit mal comment on procédera en pratique pour contrôler si l'exemption du droit d'enregistrement était justifiée.

¹² Cette même formulation est également employée à l'article 18, alinéa 2, de l'avant-projet.

Article 17

16. Afin de mieux exprimer l'intention poursuivie, il y a lieu d'écrire à l'article 17, alinéa 1^{er}, de l'avant-projet, « ... communiquer ... au receveur ... jusqu'au dixième jour qui suit l'... ». Le deuxième alinéa devient alors « ... communiquer les jugements et arrêts ... jusqu'au dixième jour qui suit l'... ».

TITRE 4 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX DROITS ET TAXES DIVERS

17. Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 5 – MODIFICATIONS RELATIVES À LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

Chapitre 1^{er} – Mesure relative à la dispense de paiement de l'acompte TVA à verser en décembre 2020

18. La demande d'avis est irrecevable en ce qui concerne ce chapitre.

Chapitre 2 – Prélèvements d'ordinateurs en vue de leur livraison à titre gratuit à certains établissements et organisations

Article 22

19. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

TITRE 6 – CONFIRMATION D'ARRÊTÉS ROYAUX

20. La demande d'avis est irrecevable en ce qui concerne ce titre.

TITRE 7 – ENTRÉE EN VIGUEUR

21. Ce titre n'appelle aucune observation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT