



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 68.342/3
van 27 november 2020

avis 68.342/3
du 27 november 2020

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende dringende diverse
fiscale en fraudebestrijding
bepalingen’

un avant-projet de loi ‘portant
des dispositions fiscales
diverses et de lutte contre la
fraude urgentes’

Op 20 november 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 dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 26 november 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Pierre BARRA en Koen MUYLLE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, eerste auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 27 november 2020.

*

Le 20 novembre 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 des dispositions fiscales diverses et de lutte contre la fraude urgentes’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 26 novembre 2020. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Pierre BARRA et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, premier auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 27 novembre 2020.

*

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

Door te eisen dat de adviesaanvragen die worden gebonden aan 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). De deugdelijke motivering van de adviesaanvraag is een voorwaarde voor de ontvankelijkheid ervan.

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

“a) voor regeling tot herstel van de oude bepalingen van de deeleconomie: het arrest van 23 april 2020 van Grondwettelijk Hof vernietigde de regeling van het bijklussen, zoals die werd vastgelegd in de wet van 18 juli 2018 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie en de wet van 30 oktober 2018 tot wijziging van de wet van 18 juli 2018 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie en van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Om met ingang van 1 januari 2021 een werkbare wetgeving te hebben, dient de omschrijving van de inkomsten uit de deeleconomie (artikel 90, eerste lid, 1^{obis}, WIB 92) zoals die bestond voor de wet van 18 juli 2018 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, op een aantal punten te worden hersteld.

b) voor de maatregel inzake bedrijfsvoorheffing voor bachelors: ingevolge de opheffing van artikel 275³, § 1, zesde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bij de wet van 25 december 2017, bestaat er geen wettelijke basis meer om voor onderzoekers met bachelorsdiploma's bedoeld in artikel 275³, § 2, 3° en 4°, WIB 92 nog een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing toe te kennen. Dit wetsontwerp zet dit recht. De maatregel is van toepassing op de bezoldigingen betaald of toegekend vanaf 1 januari 2020.

c) voor de bepalingen inzake intrestaftrek: op 2 juli 2020 heeft de Europese Commissie een ingebrekestelling verzonden op grond van een mogelijke onverenigbaarheid van de omzetting in Belgisch recht van Richtlijn (EU) 2016/1164 van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt met een eindtermijn van 3 december 2020. Deze bepalingen ter remediëring van de ingebrekestelling treedt in werking op 31 december 2020.

d) voor de maatregelen te nemen inzake defensieve maatregelen tegen de rechtsgebieden die door de Raad op de Europese lijst van ‘non-cooperative jurisdictions for tax purposes’ werden geplaatst is dit het gevolg van de beslissingen binnen de Europese Raad om die defensieve maatregelen in werking te hebben op 31 december 2020 (of 1 januari 2021 voor DBI-aftrek).

e) voor het aanbrengen van bepaalde wijzigingen in de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten: het arrest van het Grondwettelijk Hof vernietigde de wet wat betreft de schending van het beroepsgeheim van de advocaat wat betreft de verplichting tot melding van vermoedens wanneer de cliënt, ingevolge het advies van zijn advocaat, van een verdachte verrichting afziet. De bepaling remedieert op dringende wijze de wet aan het vermeld arrest met ingang van de tiende dag na publicatie in het Belgisch Staatsblad.”

3. De spoedeisendheid kan niet worden aanvaard voor beide hoofdstukken van titel 2 en voor hoofdstuk 3 van titel 3 van het voorontwerp en dit om de volgende redenen.

3.1. Ingevolge de vernietiging van onderdelen van artikel 90 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) door het Grondwettelijk Hof, bevat titel 2, hoofdstuk 1, nieuwe regels met betrekking tot de belastbaarheid van diverse inkomsten, die van toepassing zullen zijn “op de inkomsten die worden betaald of toegekend vanaf 1 januari 2021”¹ (artikel 5 van het voorontwerp).² Die inkomsten hebben in beginsel betrekking op het aanslagjaar 2022 waarvoor de regels desnoods nog tot eind 2021 kunnen worden bepaald. Voor die bepalingen is de spoedeisendheid dus niet aangetoond.

3.2. Titel 2, hoofdstuk 2, voert een vrijstelling van doorstorting van een gedeelte van de bedrijfsvoorheffing in voor bezoldigingen uitbetaald of toegekend aan bepaalde onderzoekers. De bepalingen ervan hebben met terugwerkende kracht uitwerking vanaf 1 januari 2020. In de aangevoerde verantwoording wordt de draagwijdte ervan uiteengezet, maar wordt niet uitgelegd waarom die regeling spoedeisend zou zijn.

3.3. Titel 3, hoofdstuk 3, bevat wijzigingen aan de wet van 18 september 2017 ‘tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten’. Volgens de verantwoording “remedieert [de bepaling] op dringende wijze de wet aan het [vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof]”. Bij arrest nr. 114/2020 van 24 september 2020 heeft het Grondwettelijk Hof de bepalingen van die wet vernietigd die hij strijdig bevond met hogere rechtsnormen. Het vernietigingsarrest verhindert de wetgever niet om nieuwe bepalingen aan te nemen, maar het houdt voor de wetgever ook geen *verplichting* tot

¹ Het Grondwettelijk Hof heeft de gevolgen van de vernietigde bepalingen gehandhaafd tot 31 december 2020 (GwH 23 april 2020, nr. 53/2020).

² Over deze bepalingen is reeds advies gegeven, zie adv.RvS 67.850/1-67.851/1 van 2 oktober 2020 over een wetsvoorstel ‘betreffende het verenigingswerk’ en amendementen bij dat wetsvoorstel (*Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-1433/004).

ingrijpen in,³ laat staan dat dat met spoed zou moeten gebeuren. Ook voor dat onderdeel van het voorontwerp kan de spoedeisendheid derhalve niet worden aanvaard.

*

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 handling, van de rechtsgrond⁴, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL 1 – ALGEMENE BEPALING

5. Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 2 – FISCALE BEPALINGEN

Hoofdstuk 1 – Netto bedrag van de inkomsten uit activiteiten in het kader van de deeleconomie

6. De adviesaanvraag is wat dit hoofdstuk betreft, niet ontvankelijk.

Hoofdstuk 2 – Wijziging van artikel 275³ van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

7. De adviesaanvraag is wat dit hoofdstuk betreft, niet ontvankelijk.

TITEL 3 – FRAUDEBESTRIJDING

Hoofdstuk 1 – Interestaftrekbepanking

8. Bij brief van 2 juli 2020 heeft de Europese Commissie te kennen gegeven dat België volgens haar niet aan zijn verplichtingen krachtens artikel 4, lid 4, b), en lid 7, en artikel 8, lid 7, van richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 ‘tot vaststelling van regels ter

³ Het Grondwettelijk Hof heeft vastgesteld dat de vernietiging geen afbreuk doet aan de volledige omzetting van artikel 33, lid 2, van de richtlijn (EU) nr. 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 ‘inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie’ (GwH 24 september 2020, nr. 114/2020, B.24).

⁴ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt' (hierna: ATAD 1) heeft voldaan.⁵

Met de ontworpen bepalingen wil de regering onder meer tegemoetkomen aan de in de ingebrekestelling geschetste problemen inzake de omzetting van ATAD 1.⁶

9. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 2 – Defensieve maatregelen ten aanzien van rechtsgebieden die zijn opgenomen op de EU-lijst van niet coöperatieve rechtsgebieden

Artikel 11

10. Artikel 11 van het voorontwerp bevat een aanvulling van artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 92 zodat de in het eerste lid van dat onderdeel bedoelde vennootschap, vereniging, inrichting, instelling of entiteit, die rechtspersoonlijkheid bezit en “die gevestigd is in een rechtsgebied dat op het einde van het belastbare tijdperk werd opgenomen op de EU-lijst van niet coöperatieve rechtsgebieden”, eveneens wordt vermoed te voldoen aan alle criteria van dat lid en dus te beschouwen is als een “juridische constructie” in de zin van het WIB 92.

Daarmee wordt ingegaan op een uitnodiging van de Raad van de Europese Unie om maatregelen te nemen tegen de rechtsgebieden die door de Raad op de EU-lijst van niet coöperatieve rechtsgebieden (hierna: EU-lijst) worden geplaatst:

“Ces orientations invitent tous les États membres à prendre, à partir du 1^{er} janvier 2021, une mesure législative défensive dans le domaine fiscal à l’égard des pays et territoires figurant sur la liste, afin d’encourager ces pays et territoires à se conformer aux critères d’examen du code de conduite en matière de fiscalité équitable et de transparence.”⁷

11. De aanvulling van de betrokken bepaling van het WIB 92 zal onder meer tot gevolg hebben dat in beginsel geen aftrek van definitief belaste inkomsten (DBI) kan worden toegepast voor inkomsten verbonden met rechtsgebieden die zijn opgenomen op de EU-lijst (zie artikel 13 van het voorontwerp – wijziging van artikel 203, § 1, eerste lid, van het WIB 92).

⁵ Ingebrekestelling “2020/2215 C(2020) 3839 final” van 2 juli 2020 (https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/NL/INF_20_1212, nr. 11).

⁶ De afdeling Wetgeving had de twee onverenigbaarheden die de Commissie met betrekking tot de in artikel 198/1 van het WIB 92 opgenomen interestaftrekbeperkingen heeft vastgesteld, gesignaleerd in zijn advies 62.368/1/2/3/4 van 1 december 2017 over het voorontwerp dat heeft geleid tot de vernietigde wet van 18 juli 2018 ‘betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie’ (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2839/001, 485).

⁷ Zie: <https://www.consilium.europa.eu/media/41667/st14851-fr19.pdf>.

Uit de artikelen 198, § 1, 10°, en 307, § 1/2, van het WIB 92 – zoals die laatste bepaling wordt aangevuld bij artikel 14, c), van het voorontwerp – blijkt dat de belastingplichtige echter het tegenbewijs kan leveren dat het gaat om inkomsten gerealiseerd in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen met personen andere dan artificiële constructies.⁸

In de memorie van toelichting bij het voorontwerp wordt evenwel gesteld dat “de opname op de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België, een vermoeden uitdrukt, dat kan worden weerlegd middels het leveren van een tegenbewijs. *Een soortgelijk tegenbewijs kan niet worden geleverd tegen de opname van een rechtsgebied op de EU-lijst van de niet coöperatieve rechtsgebieden.*” (cursivering toegevoegd). Dat laatste blijkt echter geenszins uit de bepalingen van het WIB 92, zoals ze zullen worden gewijzigd bij de aan te nemen wet.

Het uitsluiten van het tegenbewijs wordt niet door enige bepaling van het recht van de Europese Unie opgelegd en zou trouwens op gespannen voet staan met onder andere het evenredigheidsbeginsel, dat vereist dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld tegenbewijs te leveren.⁹

Hoofdstuk 3 – Wijzigingen van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten

12. De adviesaanvraag is wat dit hoofdstuk betreft, niet ontvankelijk.

*

⁸ De mogelijkheid het tegenbewijs te leveren is ook uitdrukkelijk erkend in het verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 1 maart 2016 ‘tot wijziging van artikel 734^{quater} van het KB/WIB 92 betreffende de lijst van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België’ (BS 10 maart 2016, p. 16.544).

⁹ 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. K. 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.”

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, 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 assorties d'un délai de cinq jours ouvrables soient « spécialement » motivées, le législateur a voulu que ce délai, extrêmement bref, de communication de l'avis ne soit sollicité que dans des cas exceptionnels. 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°, 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°, de ces lois (avis à communiquer dans un délai de trente jours). La motivation adéquate de la demande d'avis constitue une condition de recevabilité de celle-ci.

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

« a) voor regeling tot herstel van de oude bepalingen van de deeleeconomie: het arrest van 23 april 2020 van Grondwettelijk Hof vernietigde de regeling van het bijklussen, zoals die werd vastgelegd in de wet van 18 juli 2018 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie en de wet van 30 oktober 2018 tot wijziging van de wet van 18 juli 2018 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie en van het Wetboek van de inkomstenbelastingen. Om met ingang van 1 januari 2021 een werkbare wetgeving te hebben, dient de omschrijving van de inkomsten uit de deeleeconomie (artikel 90, eerste lid, 1^{obis}, WIB 92) zoals die bestond voor de wet van 18 juli 2018 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, op een aantal punten te worden hersteld.

b) voor de maatregel inzake bedrijfsvoorheffing voor bachelors: ingevolge de opheffing van artikel 275³, § 1, zesde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bij de wet van 25 december 2017, bestaat er geen wettelijke basis meer om voor onderzoekers met bachelorsdiploma's bedoeld in artikel 275³, § 2, 3° en 4°, WIB 92 nog een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing toe te kennen. Dit wetsontwerp zet dit recht. De maatregel is van toepassing op de bezoldigingen betaald of toegekend vanaf 1 januari 2020.

c) voor de bepalingen inzake intrestaftrek: op 2 juli 2020 heeft de Europese Commissie een ingebrekestelling verzonden op grond van een mogelijke onverenigbaarheid van de omzetting in Belgisch recht van Richtlijn (EU) 2016/1164 van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt met een eindtermijn van 3 december 2020. Deze bepalingen ter remediëring van de ingebrekestelling treedt in werking op 31 december 2020.

d) voor de maatregelen te nemen inzake defensieve maatregelen tegen de rechtsgebieden die door de Raad op de Europese lijst van 'non-cooperative jurisdictions for tax purposes' werden geplaatst is dit het gevolg van de beslissingen binnen de Europese Raad om die defensieve maatregelen in werking te hebben op 31 december 2020 (of 1 januari 2021 voor DBI-aftrek).

e) voor het aanbrengen van bepaalde wijzigingen in de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten: het arrest van het Grondwettelijk Hof vernietigde de wet wat betreft de schending van het beroepsgeheim van de advocaat wat betreft de verplichting tot melding van vermoedens wanneer de cliënt, ingevolge het advies van zijn advocaat, van een verdachte verrichting afziet. De bepaling remedieert op dringende wijze de wet aan het vermeld arrest met ingang van de tiende dag na publicatie in het Belgisch Staatsblad ».

3. L'urgence ne peut pas être admise pour les deux chapitres du titre 2, ni pour le chapitre 3 du titre 3 de l'avant-projet, et ce pour les motifs suivants.

3.1. Consécutivement à l'annulation d'éléments de l'article 90 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) par la Cour constitutionnelle, le titre 2, chapitre 1^{er}, contient de nouvelles règles relatives au caractère imposable de différents revenus, qui seront applicables « aux revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2021 » ¹ (article 5 de l'avant-projet) ². Ces revenus portent en principe sur l'exercice 2022, pour lequel les règles peuvent, si nécessaire, être déterminées jusque fin 2021. L'urgence n'est dès lors pas démontrée pour ces dispositions.

3.2. Le titre 2, chapitre 2, instaure une dispense de versement d'une partie du précompte professionnel pour des rémunérations payées ou attribuées à certains chercheurs. Ses dispositions produisent leurs effets rétroactivement à partir du 1^{er} janvier 2020. La justification invoquée en précise la portée, mais n'explique pas pourquoi ce régime serait urgent.

3.3. Le titre 3, chapitre 3, apporte des modifications à la loi du 18 septembre 2017 'relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces'. Selon la justification, la disposition « remedieert op dringende wijze de wet » au regard de l'arrêt d'annulation de la Cour constitutionnelle. Dans son arrêt n° 114/2020 du 24 septembre 2020, la Cour constitutionnelle a annulé les dispositions de cette loi qu'elle jugeait contraires aux normes supérieures. L'arrêt d'annulation n'empêche pas le législateur d'adopter de nouvelles dispositions, mais ne lui *impose* pas non plus d'intervenir ³, encore moins de manière urgente. Par conséquent, l'urgence ne peut davantage être admise pour cette partie de l'avant-projet.

*

¹ La Cour constitutionnelle a maintenu les effets des dispositions annulées jusqu'au 31 décembre 2020 (C.C., 23 avril 2020, n° 53/2020).

² Ces dispositions ont déjà fait l'objet d'un avis, voir avis C.E. 67.850/1-67.851/1 du 2 octobre 2020 sur une proposition de loi 'relative au travail associatif' et d'amendements à celle-ci (*Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-1433/004).

³ La Cour constitutionnelle a constaté que l'annulation ne porte pas préjudice à la transposition complète en droit interne de l'article 33, paragraphe 2, de la directive (UE) n° 2015/849 du Parlement européen et du Conseil du 20 mai 2015 'relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, modifiant le règlement (UE) n° 648/2012 du Parlement européen et du Conseil et abrogeant la directive 2005/60/CE du Parlement européen et du Conseil et la directive 2006/70/CE de la Commission' (C.C., 24 septembre 2020, n° 114/2020, B.24).

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 juridique ⁴ et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

EXAMEN DU TEXTE

TITRE 1^{ER} – DISPOSITION GÉNÉRALE

5. Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 2 – DISPOSITIONS FISCALES

Chapitre 1^{er} – Montant net des revenus issus de l'économie collaborative

6. La demande d'avis n'est pas recevable en ce qui concerne ce chapitre.

Chapitre 2 – Modification de l'article 275³ du Code des impôts sur les revenus 1992

7. La demande d'avis n'est pas recevable en ce qui concerne ce chapitre.

TITRE 3 – LUTTE CONTRE LA FRAUDE

Chapitre 1^{er} – Limitation de la déduction des intérêts

8. Dans une lettre du 2 juillet 2020, la Commission européenne a fait savoir que, selon elle, la Belgique n'a pas rempli ses obligations imposées en vertu de l'article 4, paragraphe 4, b), et paragraphe 7, et de l'article 8, paragraphe 7, de la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 'établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le fonctionnement du marché intérieur' (ci-après : ATAD 1) ⁵.

⁴ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par fondement juridique la conformité avec les normes supérieures.

⁵ Mise en demeure « 2020/2215 C(2020) 3839 final » du 2 juillet 2020 (https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/INF_20_1212, n° 11).

En prenant les dispositions en projet, le gouvernement veut notamment répondre aux problèmes évoqués dans la mise en demeure en ce qui concerne la transposition de l'ATAD 1⁶.

9. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 2 – Mesures défensives à l'égard des juridictions qui sont reprises sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives

Article 11

10. L'article 11 de l'avant-projet complète l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), du CIR 92 afin que la société, l'association, l'établissement, l'organisme ou l'entité quelconque, visé à l'alinéa 1^{er} de cette subdivision, qui possède la personnalité juridique et « qui est établi dans une juridiction qui, à la fin de la période imposable, est reprise sur la liste de l'UE des juridictions coopératives », soit également présumé répondre à tous les critères de cet alinéa et doive par conséquent être considéré comme une « construction juridique » au sens du CIR 92.

Il est ainsi répondu à une invitation du Conseil de l'Union européenne visant à ce que soient adoptées des mesures contre les juridictions placées par le Conseil sur la liste de l'UE des juridictions non coopératives (ci-après : liste de l'UE) :

« Ces orientations invitent tous les États membres à prendre, à partir du 1^{er} janvier 2021, une mesure législative défensive dans le domaine fiscal à l'égard des pays et territoires figurant sur la liste, afin d'encourager ces pays et territoires à se conformer aux critères d'examen du code de conduite en matière de fiscalité équitable et de transparence »⁷.

11. Le complément apporté à la disposition concernée du CIR 92 aura notamment pour effet qu'en principe, aucune déduction pour revenus définitivement taxés (RDT) ne pourra être appliquée pour des revenus liés à des juridictions figurant sur la liste de l'UE (voir l'article 13 de l'avant-projet – modification de l'article 203, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR 92).

Il ressort des articles 198, § 1^{er}, 10^o, et 307, § 1/2, du CIR 92 – telle que cette dernière disposition est complétée par l'article 14, c), de l'avant-projet – que le contribuable peut cependant apporter la preuve contraire qu'il s'agit de revenus réalisés dans le cadre d'opérations réelles et sincères avec des personnes autres que des constructions artificielles⁸.

⁶ La section de législation avait signalé les deux incompatibilités constatées par la Commission concernant les limitations de la déduction d'intérêts inscrites dans l'article 198/1 du CIR 92 dans son avis 62.368/1/2/3/4 du 1^{er} décembre 2017 sur un avant-projet devenu la loi annulée du 18 juillet 2018 'relative à la relance économique et au renforcement de la cohésion sociale' (*Doc. Parl.*, Chambre, 2017-18, n° 54-2839/001, p. 485).

⁷ Voir : <https://www.consilium.europa.eu/media/41667/st14851-fr19.pdf>.

⁸ La possibilité d'apporter la preuve contraire a également été reconnue expressément dans le rapport au Roi relatif à l'arrêté royal du 1^{er} mars 2016 'modifiant l'article 73^{4quater} de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des pays dont les

L'exposé des motifs de l'avant-projet relève toutefois que « l'incorporation sur la liste de pays dans lesquels les dispositions de droit commun en matière d'impôt sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique génère une présomption qui peut être renversée au moyen de la fourniture de la preuve contraire. *Une preuve contraire de cet ordre ne peut être fournie contre l'incorporation d'une juridiction sur la liste européenne des juridictions non coopératives* » (italiques ajoutées). Or, ce dernier ne ressort nullement des dispositions du CIR 92, telles qu'elles seront modifiées par la loi à adopter.

L'exclusion de la preuve contraire n'est imposée par aucune disposition du droit de l'Union européenne et se heurterait d'ailleurs au principe de proportionnalité, entre autres, qui exige que le contribuable soit mis en mesure de produire une preuve contraire⁹.

Chapitre 3 – Modifications de la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces

12. La demande d'avis n'est pas recevable en ce qui concerne ce chapitre.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique' (MB, 10 mars 2016, p. 16.544).

⁹ 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, C-177/99 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 ».