



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 68.974/3
van 16 april 2021

avis 68.974/3
du 16 avril 2021

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende diverse fiscale
bepalingen en tot wijziging 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’

un avant-projet de loi ‘portant
des dispositions fiscales
diverses et modifiant 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’

Op 5 maart 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen en tot wijziging 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’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 30 maart 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

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

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 16 april 2021.

*

Le 5 mars 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘portant des dispositions fiscales diverses et modifiant 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’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 30 mars 2021. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, 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 Kristine BAMS, premier auditeur chef de section, Frédéric VANNESTE, premier auditeur et Cedric JENART, auditeur adjoint.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 16 avril 2021.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond,¹ alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe diverse wijzigingen aan te brengen in fiscale wetten (titels 2, 3 en 5). Daarnaast worden wijzigingen aangebracht in de wet van 22 mei 2003 ‘houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat’ (titel 4) en 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’ (titel 6).

VORMVEREISTEN

3.1. Sommige bepalingen van het voorontwerp hebben betrekking op de verwerking van persoonsgegevens.

Artikel 36, lid 4, van verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)’, gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening, voorziet in een verplichting om de toezichthoudende autoriteit, in dit geval de Gegevensbeschermingsautoriteit bedoeld in de wet van 3 december 2017 ‘tot oprichting van de Gegevensbeschermingsautoriteit’, te raadplegen bij het opstellen van een voorstel voor een door een nationaal parlement vast te stellen wetgevingsmaatregel, of een daarop gebaseerde regelgevingsmaatregel in verband met verwerking.

De gemachtigde heeft verklaard dat het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit is gevraagd.

3.2. Voor sommige bepalingen van het voorontwerp rijst de vraag of zij niet moeten worden beschouwd als staatssteun, zodat zij in principe moeten worden aangemeld bij de Europese Commissie. Zo hebben de artikelen 21 en 22 van het voorontwerp betrekking op de vrijstelling van bepaalde juridische constructies van belasting in België, hebben de artikelen 44, 48 en 49 betrekking op de regeling inzake innovatie-inkomsten, heeft artikel 68 betrekking op de regeling van belastingvermindering voor de verwerving van nieuwe aandelen van groei-bedrijven en heeft artikel 76 betrekking op de uitbreiding van het fiscaal voordeel voor bedrijven die hun

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

werknemers meer opleidingsuren toekennen. Krachtens artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, dient de Europese Commissie van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen tijdig op de hoogte te worden gebracht, tenzij een beroep kan worden gedaan op een vrijstellingsregeling. Het staat aan de stellers van het voorontwerp om het voorontwerp vanuit dit oogpunt nog aan een bijkomend onderzoek te onderwerpen. In voorkomend geval zal aan dat vormvereiste alsnog dienen te worden voldaan en kunnen die bepalingen geen doorgang vinden voordat die procedure tot een eindbeslissing heeft geleid.

3.3. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het vervullen van de voornoemde vormvereisten nog wijzigingen zou ondergaan,² moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

ALGEMENE OPMERKING

4. Het voorontwerp behoeft nog een bijkomend wetgevingstechnisch en redactioneel nazicht. Bij wijze van voorbeeld kan erop worden gewezen dat in artikel 63 de wetshistoriek niet correct wordt weergegeven, dat in artikel 65 in de Nederlandse tekst niet naar de juiste datum van de wijzigende wet wordt verwezen en dat de nummering van de artikelen niet doorloopt (artikel 86 ontbreekt).

Artikelen 21 en 22

5.1. De artikelen 21 en 22 van het voorontwerp beogen tegemoet te komen aan arrest nr. 12/2021 van 28 januari 2021 van het Grondwettelijk Hof. Bij dit arrest vernietigde het Hof artikel 89, 1°, van de programmawet van 25 december 2017³, “in zoverre het niet erin voorziet dat de belasting bij uitkeringen niet van toepassing is op de begunstigden van inkomsten die zijn uitgekeerd door een in artikel 2, § 1, 13°, a), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bedoelde juridische constructie die, krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd is, is onderworpen aan een inkomstenbelasting die gelijk is aan of hoger is dan 15% van het belastbaar inkomen van die juridische constructie dat wordt vastgesteld overeenkomstig

² Namelijk andere wijzigingen dan diegene waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of wijzigingen die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

³ Het vernietigde artikel 89 van de programmawet van 25 december 2017 luidt:

“In artikel 18, eerste lid, 3° van het [WIB 1992], hersteld bij de wet van 26 december 2015, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1° de woorden ‘in artikel 2, § 1, 13° b) bedoelde’ worden opgeheven;

2° de woorden ‘ten gevolge van haar ontbinding of van de totale of gedeeltelijke overdracht van haar activa, die niet op vergeldende wijze is tot stand gekomen’ worden vervangen door de woorden ‘met inbegrip van de inkomsten die worden geacht te zijn toegekend of betaalbaar gesteld overeenkomstig artikel 5/1, § 2’;

3° de woorden ‘voor het gedeelte dat de door de oprichter ingebrachte activa overschrijdt worden vervangen door de woorden ‘in de mate dat de belastingplichtige niet heeft aangetoond dat deze toekenning of betaalbaarstelling, het vermogen van de juridische constructie doet dalen beneden het door de oprichter ingebrachte vermogen’”.

de regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting op daarmee overeenstemmende inkomsten”. Volgens het Hof is artikel 89, 1°, van de programmawet van 25 december 2017 niet bestaansbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, aangezien het verschil in behandeling dat het invoert berust op een criterium (het al dan niet beschikken over rechtspersoonlijkheid) dat zonder verantwoording is (B.22).

5.2. Het staat volgens het Hof aan de wetgever om, met inachtneming van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, een regelgeving aan te nemen die ertoe strekt de vastgestelde ongrondwettigheid te verhelpen. Daartoe zijn er volgens het Hof “verschillende mogelijkheden, waaronder een aanwijzing van de aan de belasting bij uitkeringen onderworpen belastingplichtigen in identieke bewoordingen voor de juridische constructies van categorie a) en voor de juridische constructies van categorie b), maar ook het behoud van het in B.17 beschreven verschil in behandeling door middel van een in de parlementaire voorbereiding geëxpliciteerde redelijke verantwoording” (B.24.2).

5.3. Zoals blijkt uit de memorie van toelichting, opteren de stellers van het voorontwerp voor de tweede door het Grondwettelijk Hof gesuggereerde oplossing en wordt voor het gemaakte onderscheid alsnog een verantwoording gegeven op grond van de volgende elementen: in het Belgisch fiscaal recht is de aan- of afwezigheid van rechtspersoonlijkheid het doorslaggevende criterium om een entiteit als transparant dan wel als een afzonderlijk belastbaar subject te behandelen; enkel entiteiten met rechtspersoonlijkheid kunnen zich ‘vestigen’ in de zin van artikel 2, § 1, 5^oter WIB 92; een kwalificatie als een binnenlandse vennootschap is niet mogelijk ten aanzien van entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid die steeds transparant worden belast; de toepassing van CFC-regels is slechts mogelijk nadat de Belgische classificatieregels (het samenspel van fiscale, vennootschapsrechtelijke en internationaalprivaatrechtelijke regels) de entiteit als een afzonderlijke belastingplichtige hebben aangemerkt en de plaats van vestiging van deze entiteit erkennen; de uitwerking van het aanslagstelsel dat van toepassing is op juridische constructies is verschillend ten aanzien van entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid en entiteiten met rechtspersoonlijkheid, en het is in dat opzicht onmogelijk om de 15%-toets toe te passen ten aanzien van een entiteit zonder rechtspersoonlijkheid.

Het komt de Raad van State, afdeling Wetgeving, voor dat de voornoemde elementen het verschil in behandeling tussen juridische constructies zonder rechtspersoonlijkheid en juridische constructies met rechtspersoonlijkheid redelijkerwijze kunnen verantwoorden. In geval van betwisting over de grondwettigheid van het verschil in behandeling zal het evenwel in laatste instantie aan het Grondwettelijk Hof toekomen om te oordelen of in het licht van deze geëxpliciteerde verantwoording de betrokken regeling al of niet in overeenstemming met de Grondwet is.

5.4.1. Het voorontwerp beperkt zich niet tot het expliciteren van de verantwoording van voormeld onderscheid, maar wijzigt ook artikel 2, § 1, 13°, b) WIB 92 (artikel 20, b), van het voorontwerp), artikel 5/1, § 3, a) WIB 92 (artikel 21) en artikel 18, eerste lid, 3°, WIB 92 (artikel 22), zodat ook voor entiteiten “met een rechtsvorm die vergelijkbaar is met die van een vennootschap of vereniging met rechtspersoonlijkheid naar Belgisch recht”, de mogelijkheid wordt geboden aan te tonen dat aan één van de in artikel 5/1, § 3, WIB 92 opgenomen uitsluitingsgronden is voldaan.

5.4.2. Naar luid van artikel 87 van het voorontwerp “[hebben] de artikelen 21 en 22 (...) uitwerking vanaf 17 september 2017 en [zijn] zij van toepassing op de inkomsten die werden toegekend of betaalbaar gesteld vanaf die datum door een juridische constructie en wat de roerende voorheffing betreft, op de inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2018”.

In de memorie van toelichting wordt deze inwerkingtreding als volgt verantwoord:

“Aangezien de in dit ontwerp opgenomen bepalingen tot doel hebben om de *continuïteit* te bestendigen en niet tot gevolg hebben dat nieuwe groepen belastingplichtigen onder het toepassingsgebied worden gebracht of dat de reeds geviseerde belastingplichtigen restrictiever worden behandeld is de in dit ontwerp opgenomen retroactieve inwerkingtreding verantwoordbaar.”

Uit arrest nr. 12/2021 van het Grondwettelijk Hof kan afgeleid worden dat het Hof “het *behoud* van het in B.17 beschreven verschil in behandeling door middel van een in de parlementaire voorbereiding geëxpliciteerde redelijke verantwoording” voorstelt als een oplossing om de ongrondwettigheid te verhelpen. Met artikel 87 beogen de stellers van het voorontwerp deze continuïteit te realiseren. De vraag rijst evenwel of de met deze bepaling beoogde uitwerking met terugwerkende kracht volkomen geoorloofd is, nu de stellers van het voorontwerp zich niet hebben beperkt tot het expliciteren van een redelijke verantwoording, maar ook bij de artikelen 21 en 22 wijzigingen hebben aangebracht in respectievelijk artikel 5/1, § 3, a) WIB 92 en artikel 18, eerste lid, 3° WIB 92.

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.⁴ Indien bovendien blijkt dat de terugwerkende kracht tot doel heeft de afloop van een gerechtelijke procedure in een welbepaalde zin te beïnvloeden of de rechtscollages te verhinderen zich uit te spreken over een welbepaalde rechtsvraag, vergt de aard van het in het geding zijnde beginsel dat uitzonderlijke omstandigheden of dwingende motieven van algemeen belang een verantwoording bieden voor het optreden van de wetgever, dat ten nadele van een categorie van burgers afbreuk doet aan de jurisdictionele waarborgen die aan allen worden geboden.⁵

In het licht van het voorgaande doen de stellers van het voorontwerp er goed aan om de terugwerkende kracht van de bij de artikelen 21 en 22 aangebrachte wijzigingen specifiek te verantwoorden in de memorie van toelichting.

⁴ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, B.22; GwH 29 januari 2014, nr. 18/2014, B.10; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 22 januari 2015, nr. 1/2015, B.4; GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.12; GwH 14 januari 2016, nr. 3/2016, B.22; GwH 3 februari 2016, nr. 16/2016, B.12.1; GwH 28 april 2016, nr. 58/2016, B.9.2; GwH 9 februari 2017, nr. 15/2017, B.9.2.

⁵ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 28 mei 2015, nr. 77/2015, B.4.1; GwH 24 maart 2016, nr. 48/2016, B.6; GwH 6 oktober 2016, nr. 126/2016, B.7.3.

Artikel 56

6. Artikel 56 van het voorontwerp beoogt in het WIB 92 een nieuw artikel 214^{ter} in te voegen, dat luidt:

“Art. 214^{ter}. Onverminderd de bepalingen van artikel 207, bepaalt de Koning de volgorde waarin de bepalingen van dit hoofdstuk en bijzondere wetsbepalingen op het stuk van inkomstenbelastingen en van de tot uitvoering ervan genomen besluiten van toepassing zijn, teneinde het belastbare inkomen inzake vennootschapsbelasting vast te stellen.”

6.1. In de memorie van toelichting wordt verduidelijkt dat met die bepaling wordt tegemoetgekomen aan een opmerking van de Raad van State in advies 66.599/3 van 23 oktober 2019⁶, inzake het inroepen van de algemene uitvoeringsbevoegdheid die de Koning ontleent aan artikel 108 van de Grondwet om te bepalen in welke volgorde bepaalde bewerkingen moeten worden toegepast om het belastbare inkomen in de vennootschapsbelasting vast te stellen. Die opmerking luidt:

“6. De stelling van de gemachtigde ‘dat dit KB niet tot doel heeft enige nieuwe maatregel in te voeren’ kan niet worden bijgetreden. Zo voorzien de ontworpen bepalingen in een volgorde waarin de erin vermelde aftrekken worden toegepast. Die volgorde wordt weliswaar al geregeld in artikel 207 van het WIB 92, maar enkel voor de aftrekken die daarin worden vermeld en niet voor andere aftrekken die in de ontworpen bepalingen aan bod komen.

De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

‘De huidige tekst van het KB/WIB 92 voorziet in de artikelen 75 tot en met 79 een volgorde van bewerkingen en een volgorde van aftrekken. De volgorde is niet gebaseerd op een wet, doch is autonoom door de Koning bepaald in toepassing van artikel 108 van de grondwet.

Bij de Wet van 25 december 2017 houdende hervorming van de vennootschapsbelasting heeft de wetgever het nuttig geacht de volgorde van de aftrekbewerkingen op te nemen in artikel 207 van het WIB 92.

In dit ontwerp van KB wordt de tekst van het KB/WIB 92 gewijzigd in die zin dat er voor de aftrekbewerkingen verwezen wordt naar de volgorde bepaald in de wet, met de nuance dat een belastbare basis nooit negatief kan worden. De aftrek wordt dan beperkt tot men nihil heeft en naargelang het geval wordt de aftrek overgedragen (bv. verliezen, DBI) of is het restant van de aftrek definitief verloren (bv. aftrek risicokapitaal). De al dan niet overdraagbaarheid van een aftrek wordt door de wet geregeld.

De bedragen bedoeld [in] artikel 207, tweede lid, derde streepje, tot derde lid, laatste streepje, van hetzelfde Wetboek, worden achtereenvolgens, in overeenstemming met de in deze bepalingen vastgestelde volgorde, in mindering gebracht op de na de toepassing van het eerste lid resterende winst. Elk van deze aftrekkingen worden alleen gedaan van de winst die overblijft na de aftrek die eraan voorafgaat, waarbij het saldo in voorkomend geval wordt beperkt door toepassing van de beperking bedoeld in artikel 207, vijfde lid, van hetzelfde Wetboek.

⁶ Over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 9 december 2019 ‘tot aanpassing van de bepalingen van het KB/WIB 92 betreffende de vaststelling van het belastbare inkomen inzake vennootschapsbelasting’.

De principes die de Koning bij de aangifte en de vaststelling van de belastbare basis toepast zijn de volgende:

De winst wordt vooreerst bepaald door de som van de gereserveerde winst, de verworpen uitgaven en de uitgekeerde dividenden. Vervolgens worden uit deze winst gehaald:

1) De werkelijke winst uit zeescheepvaart indien de toepassing wordt gevraagd van de forfaitaire belastingheffing van de programmawet van 2 augustus 2002.

2) Vervolgens worden uit de winst de bestanddelen gehaald waarop geen aftrek mag worden toegepast (artikel 207, vierde lid, artikel 207, zevende en achtste lid, WIB 92, artikel 217, derde lid, WIB 92 en artikel 519^{ter}, WIB 92). Deze worden na de aftrekbewerkingen terug bij de belastbare basis gevoegd.

3) Vervolgens wordt de winst verdeeld naar herkomst: vrijgesteld bij verdrag, buitenlandse winst niet bij verdrag vrijgesteld en winst van Belgisch oorsprong. Op vrijgestelde winst mogen geen aftrekken worden toegepast, dus geen verliezen of DBI (vaststaande rechtspraak van het Hof van Justitie).

4) De bij wet vrijgestelde bestanddelen worden nadien afgetrokken.

5) Nadien volgen de aftrekken in de volgorde bepaald in artikel 207.

6) Tenslotte na de aftrekken worden bijgevoegd, de forfaitaire winst uit scheepvaart en de winst waarop geen enkele aftrek is toegestaan.⁷

De delegatie aan de Koning in artikel 207, vierde en vijfde lid, van het WIB 92 om de wijze te bepalen waarop de erin opgesomde aftrekken worden verricht, houdt niet de mogelijkheid in om de onderlinge volgorde te bepalen waarin die aftrekken moeten worden toegepast. Die volgorde wordt voor de aftrekken waarnaar wordt verwezen in die twee leden, al geregeld in artikel 207 zelf.

Wat betreft de niet in die wetsbepalingen opgesomde aftrekken laat de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning enkel toe om de berekeningswijze van die aftrekken verder te preciseren, rekening houdende met de algemene economie van de wet, zoals die moet worden afgeleid uit de geest die aan de opvatting van de wet ten grondslag heeft gelegen en uit de doelstellingen die de wetgever nastreefde.⁷ Indien de wetgever niet uitdrukkelijk heeft voorzien in zo'n volgorde voor bepaalde aftrekken die bepalend zijn voor de belastbare grondslag en deze volgorde niet op een andere wijze uit de logische samenhang van de betrokken wetsbepalingen kan worden afgeleid, laat de algemene uitvoeringsbevoegdheid de Koning niet toe te bepalen in welke volgorde die aftrekken moeten worden toegepast.

In zoverre het ontworpen besluit ertoe strekt de volgorde te regelen van de aftrekken waarvoor artikel 207 van het WIB 92 geen volgorde heeft uitgewerkt ontbeert het dan ook rechtsgrond. Dit probleem kan bijgevolg worden verholpen door die wetsbepaling aan te vullen zodat de door de gemachtigde geschetste volgorde van bewerkingen *volledig op het niveau van de wet wordt geregeld*.⁷

6.2. In het voormelde advies wordt opgemerkt dat de volgorde van de bewerkingen, voor zover deze bepalend is voor het vaststellen van de belastbare grondslag, door de wetgever moet worden geregeld.

⁷ Voetnoot 1 van het geciteerde advies: Cass. 18 november 1924, Mertz, Pas. 1925, I, 25.

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

De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het legaliteitsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.⁸

Voor zover de machtiging in het ontworpen artikel 214^{ter} van het WIB 92 de Koning toelaat om de volgorde van de toepassing van sommige bepalingen vast te stellen met het oog op het bepalen van het belastbare inkomen inzake vennootschapsbelasting, heeft zij betrekking op het regelen van de belastbare grondslag van de betrokken belasting en kan zij geen doorgang vinden. Het staat bijgevolg aan de wetgever om deze volgorde te regelen, waarbij de technische uitwerking ervan desgevallend aan de Koning kan worden overgelaten.

Artikel 74

7. In de memorie van toelichting wordt verduidelijkt dat de wijzigingen die artikel 74 van het voorontwerp aanbrengt in artikel 275/9, § 2, van het WIB 92 bedoeld zijn om de tekst van dat artikel beter te laten aansluiten bij de technische nota bij het advies 2010/1 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN), waarin deze haar zienswijze heeft verstrekt omtrent de definiëring van de zogenaamde ebitda op basis van het Belgische jaarrekeningschema.

In dat verband dient te worden opgemerkt dat de Commissie voor Boekhoudkundige Normen de technische nota 2010/1 heeft vervangen door de technische nota 2017/01⁹. In de memorie van toelichting dient bijgevolg naar die laatstgenoemde nota van de CBN te worden verwezen.

⁸ Zie bijvoorbeeld Adv. RvS 63.570/1 van 25 juni 2018 over een ontwerp dat heeft geleid tot het besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 25 april 2019 ‘tot wijziging van het Besluit van de Regering van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest van 1 december 2016 betreffende het beheer van afvalstoffen met het oog op de vaststelling van de modellen van aangifteformulier voor de belastingen bedoeld in de artikelen 40 en 41 van de ordonnantie van 14 juni 2012 betreffende de afvalstoffen en tot aanstelling van de ambtenaren in het kader van de inkohiering, de inning en invordering van deze belastingen’.

⁹ <https://www.cbn-cnc.be/nl/adviezen/definiering-van-ebit-ebitda-na-omzetting-van-de-accountingrichtlijn-201334eu>

Artikel 82

8. Zoals ook in het advies van de Inspectie van Financiën wordt opgemerkt, is de draagwijdte van de door artikel 82 van het voorontwerp beoogde wijziging van artikel 519^{ter}, § 2, eerste lid, van het WIB 92, niet duidelijk, nu voor de artikelen 536 en 543 van het WIB 92 de band met het kadastraal inkomen waarop in de memorie van toelichting wordt gewezen lijkt te ontbreken. Het staat aan de stellers van het voorontwerp om wat dat betreft de nodige duidelijkheid te verschaffen in de memorie van toelichting.

9. In de Nederlandse tekst dienen bovendien de woorden “bepaalde aftrekken” te worden geschrapt in de te vervangen zinsnede.

Artikel 87

10. Artikel 87 van het voorontwerp regelt de inwerkingtreding van een aantal bepalingen van titel 2, waarbij voor sommige van die bepalingen in terugwerkende kracht wordt voorzien.

Zoals vermeld (opmerking 5.4.2), kan de terugwerkende kracht enkel worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.¹⁰

10.1. Voor artikel 24 van het voorontwerp, dat een afrondingsregel invoert, dient de terugwerkende kracht tot 1 januari 2020 verantwoord te kunnen worden.

Voor de artikelen 37 en 53, a en b, van het voorontwerp, die onder meer de neutralisatie van verliezen beogen en mede de berekening van de belastbare grondslag bepalen, dient een meer pertinente verantwoording te worden gegeven voor het feit dat deze bepalingen van toepassing zijn op de belastbare tijdperken die vanaf 1 januari 2020 aanvangen. In de memorie van toelichting wordt immers enkel verduidelijkt dat, “teneinde een wettelijk vacuüm te vermijden, (...) dit ontwerp [voorstelt] om de in dit ontwerp opgenomen bepalingen van toepassing te laten zijn op de belastbare tijdperken die vanaf 1 januari 2020 hebben aangevangen.”

Artikel 44 van het voorontwerp brengt een aantal wijzigingen aan in artikel 194^{quinquies} van het WIB 92, teneinde de bepaling van de maximale bedragen waarvoor de vrijgestelde reserve voor innovatie-inkomsten mag aangelegd worden of de begintoestand van de belaste reserves verhoogd mag worden, af te stemmen op de bij de wet van 25 december 2017 ‘tot hervorming van de vennootschapsbelasting’ gewijzigde volgorde van de aftrekbewerkingen. Deze wijzigingen zijn van toepassing vanaf aanslagjaar 2021. Ook hier rijst de vraag naar de verantwoording voor de terugwerkende kracht.

¹⁰ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie o.m.: GwH 21 november 2013, nr. 158/2013, B.24.2; GwH 19 december 2013, nr. 172/2013, B.22; GwH 29 januari 2014, nr. 18/2014, B.10; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 22 januari 2015, nr. 1/2015, B.4; GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.12; GwH 14 januari 2016, nr. 3/2016, B.22; GwH 3 februari 2016, nr. 16/2016, B.12.1; GwH 28 april 2016, nr. 58/2016, B.9.2; GwH 9 februari 2017, nr. 15/2017, B.9.2.

10.2. Voor artikel 75 van het voorontwerp, dat in werking treedt volgens de normale regels van inwerkingtreding (de tiende dag volgend op de dag van de bekendmaking van de aan te nemen wet in het Belgisch Staatsblad), dient te worden nagegaan of de concrete toepassing van de daarbij aangebrachte wijziging in artikel 275/10, vierde lid, van het WIB 92 niet noopt tot een specifieke regeling van inwerkingtreding ervan, waarbij dan bovendien moet worden gepreciseerd voor welke bezoldigingen de wijziging geldt.

Artikel 89

11. In de memorie van toelichting wordt verduidelijkt dat artikel 178, eerste lid, van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen overbodig is geworden ingevolge de wet van 13 maart 2016 ‘op het statuut van en het toezicht op de verzekerings- of herverzekeringsondernemingen’. Op de vraag of het volledige toepassingsgebied van de voornoemde bepaling wordt afgedekt door de artikelen 5 en 17 van de voornoemde wet van 13 maart 2016, heeft de gemachtigde bevestigend geantwoord en voorgesteld om in de memorie van toelichting op dit punt nog een bijkomende verduidelijking te verschaffen. Hiermee kan worden ingestemd.

Artikel 93

12. Het ontworpen artikel 117, § 4, van de wet van 22 mei 2003 ‘houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat’ voorziet in de mogelijkheid voor de diensten bedoeld in artikel 2, 1° tot 4°, van dezelfde wet om kosteloos afstand te doen, met toelating van hun voogdijminister, van buiten gebruik gestelde roerende goederen aan openbare centra voor maatschappelijk welzijn, organisaties met een welomschreven maatschappelijk doel en maatwerkbedrijven.

12.1. Volgens de gemachtigde gaat het in de ontworpen bepaling om buiten gebruik gestelde roerende goederen “met een verwaarloosbare marktwaarde”. Het verdient aanbeveling om die voorwaarde uitdrukkelijk in de ontworpen bepaling op te nemen, aangezien thans op grond ervan in beginsel ook roerende goederen met een meer dan verwaarloosbare marktwaarde in aanmerking zouden kunnen komen voor een kosteloze afstand. In de memorie van toelichting dienen dan een aantal voorbeelden te worden gegeven van roerende goederen die aan die voorwaarde voldoen.

12.2. Voor het bepalen van de begunstigden van de kosteloze afstand is klaarblijkelijk een keuze gemaakt uit de instellingen en organisaties die op grond van artikel 145³³ van het WIB 92 erkend zijn om giften in geld te ontvangen die in hoofde van de schenker in aanmerking komen voor een belastingvermindering. Die selectie moet kunnen worden verantwoord in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel. Gevraagd of een dergelijke verantwoording voorhanden is, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Bedoeling is dat de buiten gebruik gestelde goederen – zoals gezegd in de praktijk voornamelijk verouderde computers en smartphones – uiteindelijk terechtkomen bij minderbegoede families en personen, voor wie de aanschaf van nieuwe toestellen met up-to-date functionaliteit financieel moeilijk of zelfs helemaal niet haalbaar is. De

gekozen begunstigden hebben vanuit hun maatschappelijke opdracht of doel een duidelijke link met die doelgroep. Zij kunnen dus fungeren als tussenpersonen om het doelpubliek te bereiken.”

Voor zover uit de toelichting van de gemachtigde moet worden afgeleid dat die keuze is ingegeven door de voorwaarde dat de betrokken instellingen of organisaties moeten kunnen fungeren als doorgeefluik naar de beoogde bestemmingen van de goederen, lijkt het gemaakte onderscheid niet onredelijk in het licht van het gelijkheidsbeginsel. Wel verdient het aanbeveling om die verantwoording op te nemen in de memorie van toelichting.

Artikelen 94 en 95

13. De artikelen 94 en 95 van het voorontwerp hebben tot gevolg dat belastingplichtigen die daartoe een beroep doen op een informaticasysteem of elk ander elektronisch apparaat, de boeken en bescheiden waarvan de voorlegging is voorgeschreven door artikel 315 van het WIB 92 of artikel 61 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek), ter beschikking dienen te stellen aan de FOD Financiën via een beveiligd elektronisch platform, wanneer de voorlegging ervan gevorderd wordt.

Gevraagd of die regeling geen ongelijke behandeling tussen belastingplichtigen tot gevolg heeft, al naargelang de boeken en bescheiden elektronisch dan wel op papier worden bijgehouden, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“S’il est vrai que le traitement des contribuables disposant de leurs livres et documents de manière électronique est, dans le cas présent, différent du traitement des contribuables tenant ces documents de manière traditionnelle, il y a lieu cependant de constater que leurs situations sont objectivement différentes.

Le contribuable qui détient ses livres et documents de manière électronique peut, de manière rapide et aisée, transférer un volume important de données sur la plateforme électronique sécurisée du SPF Finances sans que cela lui occasionne une charge administrative importante. Cette situation est bien différente de celle du contribuable qui détient ces livres et documents de manière traditionnelle.

Cette nouvelle modalité d’envoi visant uniquement les contribuables qui disposent de leurs livres et documents dans un format électronique n’apparaît pas par conséquent comme étant de nature à introduire une discrimination entre les contribuables disposant de leurs livres et documents dans un format électronique et les contribuables tenant ces documents de manière traditionnelle. Cette disposition apparaît également comme proportionnée par rapport à l’objectif à atteindre.

Elle s’inscrit dans la logique poursuivie par l’administration ces dernières années et qui tend à favoriser les échanges électroniques, au moins lorsque les contribuables sont dotés des moyens techniques pour le faire.

La modification introduite dans les articles 315bis, CIR 92 et 61, CTVA n’a pas uniquement pour but de faciliter la tâche de l’administration. Cette modification est également de nature à alléger la charge administrative des contribuables et s’inscrit dans une logique contemporaine de digitalisation accrue.

La mise à disposition des livres et documents par l’intermédiaire d’une plateforme électronique sécurisée (uniquement dans le cas d’un contrôle) permet aux contribuables d’éviter d’avoir à gérer la présence d’un agent de l’administration dans ses locaux et de

devoir mettre à sa disposition un de ses employés pour réaliser des éventuelles copies et pour lui présenter les livres et documents.

Dans un nombre important de cas, la mise à disposition électronique devrait suffire à réaliser la mission de contrôle et le contribuable aura in fine subi une charge administrative plus légère puisqu'il aura ainsi évité un contrôle sur place.

Overigens zal met de inwerkingtreding van de wet van 26 januari 2021 (dematerialisatie van de communicatie met de FOD Financiën) enkel nog de optie bestaan voor particulieren, niet voor ondernemingen of voor zelfstandigen die een KBO-nummer hebben.”

Met de door de gemachtigde gegeven verantwoording kan worden ingestemd. Het verdient aanbeveling om deze op te nemen in de memorie van toelichting.

Artikelen 96 en 97

14. Artikel 337, tweede lid, van het WIB 92 voorziet erin dat ambtenaren van de fiscale administratie aan andere administratieve diensten van de Staat, met inbegrip van de parketten en de griffies van de hoven en rechtbanken, en van de Gemeenschappen en de Gewesten en aan de in artikel 329 bedoelde openbare instellingen of inrichtingen, inlichtingen kunnen verstrekken die voor die diensten, instellingen of inrichtingen nodig zijn voor de hun opgedragen uitvoering van wettelijke of reglementaire bepalingen. Overeenkomstig artikel 337, vijfde lid, zijn personen die deel uitmaken van diensten waaraan de fiscale administratie inlichtingen van fiscale aard heeft verstrekt, tot dezelfde geheimhouding verplicht en mogen zij de bekomen inlichtingen niet gebruiken buiten het kader van de wettelijke bepalingen voor de uitvoering waarvan ze zijn verstrekt.

Artikel 93bis, tweede en derde lid, van het Btw-wetboek bevat gelijkaardige bepalingen met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde.

De artikelen 96 en 97 van het voorontwerp strekken ertoe de voornoemde regelingen uit te breiden tot de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten en de gemeenten.

Aangezien de ontworpen bepalingen een loutere regeling van het fiscale beroepsgeheim bevatten, en als zodanig geen wettelijke grondslag beogen te bieden voor de verwerking van persoonsgegevens die in voorkomend geval het gevolg is van de toepassing van die bepalingen, doen zij, wat dit laatste betreft, geen bezwaar rijzen uit het oogpunt van het legaliteitsbeginsel vervat in artikel 22 van de Grondwet.

Artikelen 99 tot 102

15. De artikelen 99 tot 101 bevatten rechtzettingen van materiële vergissingen bij de totstandkoming van de wet van 26 januari 2021 ‘betreffende de dematerialisatie van de relaties tussen de Federale Overheidsdienst Financiën, de burgers, rechtspersonen en bepaalde derden en tot wijziging van diverse fiscale wetboeken en wetten’. De terugwerkende kracht van die bepalingen tot 1 april 2021 (artikel 102 van het voorontwerp) doet in dat opzicht dan ook geen probleem rijzen. Wel dient in de memorie van toelichting te worden verwezen naar de artikelen 99 tot 101, niet naar de artikelen 96 tot 98.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'apporter diverses modifications aux lois fiscales (titres 2, 3 et 5). Des modifications sont par ailleurs apportées à la loi du 22 mai 2003 'portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral' (titre 4) et 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' (titre 6).

FORMALITÉS

3.1. Certaines dispositions de l'avant-projet concernent le traitement de données à caractère personnel.

L'article 36, paragraphe 4, du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données)', combiné avec son article 57, paragraphe 1, c), et le considérant 96 de ce règlement, impose l'obligation de consulter l'autorité de contrôle, en l'occurrence l'Autorité de protection des données visée dans la loi du 3 décembre 2017 'portant création de l'Autorité de protection des données', dans le cadre de l'élaboration d'une proposition de mesure législative devant être adoptée par un parlement national, ou d'une mesure réglementaire fondée sur une telle mesure législative, qui se rapporte au traitement.

Le délégué a déclaré que l'avis de l'Autorité de protection des données a été demandé.

3.2. La question se pose de savoir si certaines dispositions de l'avant-projet ne doivent pas être considérées comme une aide d'État, de sorte qu'elles doivent en principe être notifiées à la Commission européenne. C'est ainsi que les articles 21 et 22 de l'avant-projet concernent l'exemption d'imposition en Belgique de certaines constructions juridiques, que les articles 44, 48 et 49 concernent le régime des revenus d'innovation, que l'article 68 a trait au régime de réduction d'impôt pour l'acquisition de nouvelles actions ou parts d'entreprises en croissance et que l'article 76 porte sur l'extension de l'avantage fiscal au profit des entreprises qui octroient à leurs travailleurs un supplément d'heures de formation. En vertu de l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la Commission européenne doit être

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

informée en temps utile de tout projet tendant à instituer ou à modifier des aides, à moins qu'un régime d'exemption puisse être invoqué. Il appartient aux auteurs de l'avant-projet de réexaminer encore celui-ci au regard de cette considération. Le cas échéant, il faudra encore accomplir cette formalité et ces dispositions ne pourront pas se concrétiser avant que cette procédure ait donné lieu à une décision définitive.

3.3. Si l'accomplissement des formalités susmentionnées devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État², les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATION GÉNÉRALE

4. L'avant-projet requiert encore un examen complémentaire sur le plan légistique et rédactionnel. On peut par exemple relever qu'à l'article 63, l'historique n'est pas correctement reproduit, que le texte néerlandais de l'article 65 ne fait pas mention de la date exacte de la loi modificative et que la numérotation des articles n'est pas continue (l'article 86 fait défaut).

Articles 21 et 22

5.1. Les articles 21 et 22 de l'avant-projet visent à donner suite à l'arrêt n° 12/2021 du 28 janvier 2021 de la Cour constitutionnelle. Par cet arrêt, la Cour a annulé l'article 89, 1°, de la loi-programme du 25 décembre 2017³, « en ce qu'il ne prévoit pas que la taxe sur les distributions n'est pas applicable aux bénéficiaires de revenus distribués par une construction juridique visée à l'article 2, § 1^{er}, 13°, a), du Code des impôts sur les revenus 1992 qui est soumise, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie, à un impôt sur les revenus égal ou supérieur à 15 % du revenu imposable de cette construction juridique, déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants ». Selon la Cour, l'article 89, 1°, de la loi-programme du 25 décembre 2017 n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dès lors que la différence de traitement qu'il instaure repose sur un critère (le fait d'être doté ou non de la personnalité juridique) qui ne s'appuie sur aucune justification (B.22).

² À savoir des modifications autres que celles dont il est fait mention dans le présent avis ou des modifications qui visent à donner suite aux observations formulées dans le présent avis.

³ L'article 89 annulé de la loi-programme du 25 décembre 2017 dispose :

« Dans l'article 18, alinéa 1^{er}, 3°, du [CIR 1992], rétabli par la loi du 26 décembre 2015, les modifications suivantes sont apportées :

1° les mots 'visée à l'article 2, § 1^{er}, 13°, b)' sont supprimés ;

2° les mots 'à la suite de sa dissolution ou du transfert total ou partiel qui n'a pas été conclu de manière commutatif, de ses actifs' sont remplacés par les mots 'y compris les revenus qui sont censés être attribués ou mis en paiement conformément à l'article 5/1, § 2° ;

3° les mots 'pour la partie qui excède le montant des avoirs apportés' sont remplacés par les mots 'dans la mesure où le contribuable n'a pas établi que cette attribution ou mise en paiement entraînerait une diminution du patrimoine de la construction juridique jusqu'à un montant inférieur aux capitaux apportés par le fondateur' ».

5.2. Selon la Cour, il appartient au législateur d'adopter, dans le respect des articles 10 et 11 de la Constitution, une réglementation visant à remédier à l'inconstitutionnalité constatée. Pour ce faire, il existe selon la Cour « plusieurs possibilités, parmi lesquelles une désignation des contribuables soumis à la taxe sur les distributions en des termes identiques pour les constructions juridiques de catégorie a) et pour les constructions juridiques de catégorie b), mais également le maintien de la différence de traitement décrite en B.17 moyennant une justification raisonnable explicitée dans les travaux préparatoires » (B.24.2).

5.3. Il ressort de l'exposé des motifs que les auteurs de l'avant-projet ont opté pour la deuxième solution suggérée par la Cour constitutionnelle et que la distinction opérée a encore été justifiée sur la base des éléments suivants : dans le droit fiscal belge, la présence ou l'absence de la personnalité juridique est le critère décisif pour traiter une entité transparente également en tant que sujet imposable distinct; seules les entités dotées de la personnalité juridique peuvent s'« établir » au sens de l'article 2, § 1^{er}, 5^oter, du CIR 92 ; une qualification en une société résidente n'est pas possible pour des entités dépourvues de personnalité juridique qui sont toujours imposées d'une manière transparente ; l'application des règles CFC n'est possible qu'après que les règles belges de classification (l'interaction combinée de la fiscalité belge, des règles du droit international privé et du droit des sociétés) ont considéré l'entité comme un contribuable distinct et reconnu le lieu d'établissement de cette entité; l'impact du régime de taxation applicable aux constructions juridiques est différent sur les entités dépourvues de la personnalité juridique et celles qui en sont pourvues, et il est dans cette optique impossible d'appliquer l'examen des 15 % à l'égard d'une entité dépourvue de personnalité juridique.

Il apparaît au Conseil d'État, section de législation, que les éléments précités peuvent raisonnablement justifier la différence de traitement entre les constructions juridiques dépourvues de personnalité juridique et celles qui en sont dotées. Toutefois, en cas de contestation relative à la constitutionnalité de la différence de traitement, il reviendra en dernier ressort à la Cour constitutionnelle de juger si, au regard de cette justification explicitée dans l'avant-projet, le régime concerné est ou non conforme à la Constitution.

5.4.1. L'avant-projet ne se borne pas à expliciter la justification de la différence précitée, mais il modifie également l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), du CIR 92 (article 20, b), de l'avant-projet), l'article 5/1, § 3, a), du CIR 92 (article 21) et l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 92 (article 22), de sorte que la possibilité est également offerte aux entités « qui [ont] une forme juridique analogue à celle d'une société ou d'une association de droit belge dotée de la personnalité juridique » de démontrer qu'il est satisfait à un des motifs d'exclusion inclus dans l'article 5/1, § 3, du CIR 92.

5.4.2. Selon l'article 87 de l'avant-projet « [l]es articles 21 et 22 produisent leurs effets à partir du 17 septembre 2017 et sont applicables aux revenus attribués ou mis en paiement par une construction juridique à partir de cette date et, en ce qui concerne le précompte mobilier, aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2018 ».

Dans l'exposé des motifs, cette entrée en vigueur est justifiée comme suit :

« Étant donné que les dispositions contenues dans ce projet visent à préserver la *continuité* et n'ont pas pour effet de faire entrer de nouveaux groupes de contribuables dans le champ d'application ou d'appliquer un traitement plus restrictif aux contribuables déjà visés, l'entrée en vigueur rétroactive prévue par le présent [projet] se justifie ».

Il peut se déduire de l'arrêt n° 12/2021 de la Cour constitutionnelle que la Cour propose « le *maintien* de la différence de traitement décrite en B.17 moyennant une justification raisonnable explicitée dans les travaux préparatoires » comme solution pour remédier à l'inconstitutionnalité. À l'article 87, les auteurs de l'avant-projet visent à réaliser cette continuité. La question se pose toutefois de savoir si l'entrée en vigueur rétroactive visée par cette disposition est parfaitement licite, dès lors que les auteurs de l'avant-projet ne se sont pas limités à expliciter une justification raisonnable, mais que, par le biais des articles 21 et 22, ils ont également apporté des modifications respectivement à l'article 5/1, § 3, a), du CIR 92 et à l'article 18, alinéa 1^{er}, 3°, du CIR 92.

La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable pour réaliser un objectif d'intérêt général ⁴. S'il s'avère en outre que la rétroactivité a pour but que l'issue de l'une ou l'autre procédure juridictionnelle soit influencée dans un sens déterminé ou que les juridictions soient empêchées de se prononcer sur une question de droit bien précise, la nature du principe en cause exige que des circonstances exceptionnelles ou des motifs impérieux d'intérêt général justifient l'intervention du législateur qui porte atteinte, au préjudice d'une catégorie de citoyens, aux garanties juridictionnelles offertes à tous ⁵.

Compte tenu de ce qui précède, les auteurs de l'avant-projet seraient bien avisés de justifier spécifiquement dans l'exposé des motifs la rétroactivité des modifications apportées par les articles 21 et 22.

Article 56

6. L'article 56 de l'avant-projet vise à insérer dans le CIR 92 un nouvel article 214^{ter}, rédigé comme suit :

« Art. 214^{ter}. Nonobstant les dispositions de l'article 207, le Roi détermine l'ordre d'application des dispositions du présent chapitre et des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus et des arrêtés pris pour leur exécution, afin de déterminer le revenu imposable en matière d'impôt des sociétés ».

⁴ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir notamment : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 19 décembre 2013, n° 172/2013, B.22 ; C.C., 29 janvier 2014, n° 18/2014, B.10 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 22 janvier 2015, n° 1/2015, B.4 ; C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.12 ; C.C., 14 janvier 2016, n° 3/2016, B.22 ; C.C., 3 février 2016, n° 16/2016, B.12.1 ; C.C., 28 avril 2016, n° 58/2016, B.9.2 ; C.C., 9 février 2017, n° 15/2017, B.9.2.

⁵ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 28 mai 2015, n° 77/2015, B.4.1 ; C.C., 24 mars 2016, n° 48/2016, B.6 ; C.C., 6 octobre 2016, n° 126/2016, B.7.3.

6.1. L'exposé des motifs précise que cette disposition vise à donner suite à une observation du Conseil d'État, formulée dans l'avis 66.599/3 du 23 octobre 2019⁶, en ce qui concerne l'invocation du pouvoir général d'exécution que le Roi puise dans l'article 108 de la Constitution pour déterminer l'ordre dans lequel certaines opérations doivent être appliquées pour établir les revenus imposables à l'impôt des sociétés. Cette observation est formulée comme suit :

« 6. On ne peut se rallier à la thèse du délégué selon laquelle 'dit KB niet tot doel heeft enige nieuwe maatregel in te voeren'. Ainsi, les dispositions en projet déterminent un ordre dans lequel les déductions mentionnées sont appliquées. Cet ordre est certes réglé à l'article 207 du CIR 92, mais seulement pour les déductions qui y sont mentionnées et non pour les autres déductions figurant dans les dispositions en projet.

À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

'De huidige tekst van het KB/WIB 92 voorziet in de artikelen 75 tot en met 79 een volgorde van bewerkingen en een volgorde van aftrekken. De volgorde is niet gebaseerd op een wet, doch is autonoom door de Koning bepaald in toepassing van artikel 108 van de grondwet.

Bij de Wet van 25 december 2017 houdende hervorming van de vennootschapsbelasting heeft de wetgever het nuttig geacht de volgorde van de aftrekbewerkingen op te nemen in artikel 207 van het WIB 92.

In dit ontwerp van KB wordt de tekst van het KB/WIB 92 gewijzigd in die zin dat er voor de aftrekbewerkingen verwezen wordt naar de volgorde bepaald in de wet, met de nuance dat een belastbare basis nooit negatief kan worden. De aftrek wordt dan beperkt tot men nihil heeft en naargelang het geval wordt de aftrek overgedragen (bv. verliezen, DBI) of is het restant van de aftrek definitief verloren (bv. aftrek risicokapitaal). De al dan niet overdraagbaarheid van een aftrek wordt door de wet geregeld.

De bedragen bedoeld [in] artikel 207, tweede lid, derde streepje, tot derde lid, laatste streepje, van hetzelfde Wetboek, worden achtereenvolgens, in overeenstemming met de in deze bepalingen vastgestelde volgorde, in mindering gebracht op de na de toepassing van het eerste lid resterende winst. Elk van deze aftrekkingen worden alleen gedaan van de winst die overblijft na de aftrek die eraan voorafgaat, waarbij het saldo in voorkomend geval wordt beperkt door toepassing van de beperking bedoeld in artikel 207, vijfde lid, van hetzelfde Wetboek.

De principes die de Koning bij de aangifte en de vaststelling van de belastbare basis toepast zijn de volgende:

De winst wordt vooreerst bepaald door de som van de gereserveerde winst, de verworpen uitgaven en de uitgekeerde dividenden. Vervolgens worden uit deze winst gehaald:

1) De werkelijke winst uit zeescheepvaart indien de toepassing wordt gevraagd van de forfaitaire belastingheffing van de programmawet van 2 augustus 2002.

2) Vervolgens worden uit de winst de bestanddelen gehaald waarop geen aftrek mag worden toegepast (artikel 207, vierde lid, artikel 207, zevende en

⁶ Sur un projet devenu l'arrêté royal du 9 décembre 2019 'adaptant les dispositions de l'AR/CIR 92 relatives à la détermination du revenu imposable en matière d'impôts des sociétés'.

achtste lid, WIB 92, artikel 217, derde lid, WIB 92 en artikel 519^{ter}, WIB 92). Deze worden na de aftrekbewerkingen terug bij de belastbare basis gevoegd.

3) Vervolgens wordt de winst verdeeld naar herkomst: vrijgesteld bij verdrag, buitenlandse winst niet bij verdrag vrijgesteld en winst van Belgisch oorsprong. Op vrijgestelde winst mogen geen aftrekken worden toegepast, dus geen verliezen of DBI (vaststaande rechtspraak van het Hof van Justitie).

4) De bij wet vrijgestelde bestanddelen worden nadien afgetrokken.

5) Nadien volgen de aftrekken in de volgorde bepaald in artikel 207.

6) Tenslotte na de aftrekken worden bijgevoegd, de forfaitaire winst uit scheepvaart en de winst waarop geen enkele aftrek is toegestaan.⁷

Le pouvoir délégué au Roi, par l'article 207, alinéas 4 et 5, du CIR 92, de déterminer les modalités suivant lesquelles s'opèrent les déductions qui y sont énumérées, ne lui permet pas de déterminer l'ordre dans lequel ces déductions doivent être respectivement appliquées. L'ordre des déductions visées dans ces deux alinéas est déjà défini à l'article 207 proprement dit.

En ce qui concerne les déductions qui ne sont pas énumérées dans ces dispositions légales, le pouvoir général d'exécution du Roi permet uniquement de préciser le mode de calcul de ces déductions, compte tenu de l'économie générale de la loi, qui doit se dégager de l'esprit qui a présidé à sa conception et des fins qu'elle poursuit⁷. Si le législateur n'a pas défini expressément l'ordre de certaines déductions déterminantes pour la base imposable et si cet ordre ne peut se déduire autrement de la cohésion logique des dispositions législatives concernées, le pouvoir général d'exécution ne permet pas au Roi de déterminer l'ordre dans lequel ces déductions doivent être appliquées.

Par conséquent, l'arrêté en projet est dépourvu de fondement juridique dans la mesure où il entend régler l'ordre des déductions pour lesquelles l'article 207 du CIR 92 n'a pas déterminé d'ordre. Ce problème peut dès lors être résolu en complétant cette disposition légale de façon à ce que l'ordre des opérations esquissé par le délégué *soit intégralement réglé par la loi* ».

6.2. L'avis précité observe que, dans la mesure où il est déterminant pour l'établissement de la base imposable, l'ordre des opérations doit être réglé par le législateur.

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

Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que

⁷ Note 1 de l'avis cité : Cass., 18 novembre 1924, Mertz, Pas. 1925, I, p. 25.

la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur⁸.

Dans la mesure où la délégation inscrite à l'article 214^{ter}, en projet, du CIR 92 autorise le Roi à déterminer l'ordre dans lequel certaines dispositions doivent être appliquées en vue d'établir le revenu imposable à l'impôt des sociétés, elle concerne le règlement de la base imposable de l'impôt concerné et elle ne peut pas se concrétiser. Il appartient par conséquent au législateur de fixer cet ordre, les aspects techniques de celui-ci pouvant, le cas échéant, être laissés au Roi.

Article 74

7. L'exposé des motifs précise que les modifications que l'article 74 de l'avant-projet apporte à l'article 275/9, § 2, du CIR 92 ont pour but de rendre le texte de cet article plus conforme à la note technique de l'avis 2010/1 de la Commission des normes comptables (CNC), dans laquelle cette Commission a formulé son point de vue en ce qui concerne sur la définition de « l'ebitda » sur la base du schéma belge des comptes annuels.

À cet égard, il faut observer que la Commission des normes comptables a remplacé la note technique 2010/1 par la note technique 2017/01⁹. Par conséquent, l'exposé des motifs doit viser cette dernière note de la CNC.

Article 82

8. Comme le relève également l'avis de l'Inspection des Finances, la portée de la modification de l'article 519^{ter}, § 2, alinéa 1^{er}, du CIR 92, visée par l'article 82 de l'avant-projet, n'est pas claire, dès lors que le lien avec le revenu cadastral mentionné dans l'exposé des motifs en ce qui concerne les articles 536 et 543 du CIR 92 semble faire défaut. Il appartient aux auteurs de l'avant-projet d'apporter la clarification nécessaire sur ce point dans l'exposé des motifs.

9. En outre, dans le texte néerlandais, les mots « bepaalde aftrekken » doivent être supprimés dans le segment de phrase à remplacer.

Article 87

10. L'article 87 de l'avant-projet règle l'entrée en vigueur d'un certain nombre de dispositions du titre 2, la rétroactivité étant prévue pour certaines de ces dispositions.

⁸ Voir par exemple l'avis C.E. 63.570/1 du 25 juin 2018 sur un projet devenu l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 25 avril 2019 'modifiant l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles Capitale du 1^{er} décembre 2016 relatif à la gestion des déchets en vue de déterminer les modèles de formulaire de déclaration pour les taxes visés aux articles 40 et 41 de l'ordonnance du 14 juin 2012 relative aux déchets et portant la désignation des fonctionnaires dans le cadre de l'enrôlement, la perception et le recouvrement de ces taxes'.

⁹ <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/definitions-debitebitda-apres-la-transposition-de-la-directive-comptable-201334ue>

Comme il a été indiqué ci-dessus (observation 5.4.2), la rétroactivité ne peut se justifier que lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général ¹⁰.

10.1. En ce qui concerne l'article 24 de l'avant-projet, qui instaure une règle d'arrondissement, la rétroactivité au 1^{er} janvier 2020 doit pouvoir se justifier.

En ce qui concerne les articles 37 et 53, a et b, de l'avant-projet, qui visent notamment la neutralisation de l'imputation des pertes et déterminent également le calcul de la base imposable, il faut justifier de manière plus pertinente que ces dispositions s'appliquent aux périodes imposables qui ont débuté le 1^{er} janvier 2020. En effet, l'exposé des motifs précise uniquement qu'« [a]fin d'éviter un vide juridique (...), le présent projet propose de faire entrer en vigueur les dispositions y reprises pour les périodes imposables qui ont débuté à partir du 1^{er} janvier 2020 ».

L'article 44 de l'avant-projet apporte un certain nombre de modifications à l'article 194^{quinquies} du CIR 92, afin de mettre en conformité la disposition relative aux montants maximaux pour lesquels la réserve exonérée pour revenus d'innovation peut être constituée ou la situation de début des réserves taxées peut être augmentée, avec l'ordre des déductions modifié par la loi du 25 décembre 2017 'portant réforme de l'impôt des sociétés'. Ces modifications s'appliquent à partir de l'exercice d'imposition 2021. Ici aussi se pose la question de la justification de la rétroactivité.

10.2. En ce qui concerne l'article 75 de l'avant-projet, qui entre en vigueur selon les règles usuelles d'entrée en vigueur (le dixième jour suivant le jour de la publication de la loi à adopter au Moniteur belge), il faut vérifier si l'application concrète de la modification qu'il apporte à l'article 275/10, alinéa 4, du CIR 92 ne requiert pas un régime spécifique pour son entrée en vigueur, lequel devra en outre préciser à quelles rémunérations la modification s'applique.

Article 89

11. L'exposé des motifs précise que l'article 178, alinéa 1^{er}, du Code des droits et taxes divers est devenu superflu consécutivement à la loi du 13 mars 2016 'relative au statut et au contrôle des entreprises d'assurance ou de réassurance'. À la question de savoir si les articles 5 et 17 de la loi du 13 mars 2016 précitée recouvrent le champ d'application intégral de la disposition précitée, le délégué a répondu par l'affirmative et a proposé d'apporter encore une précision supplémentaire sur ce point dans l'exposé des motifs. On peut se rallier à cette proposition.

¹⁰ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir notamment : C.C., 21 novembre 2013, n° 158/2013, B.24.2 ; C.C., 19 décembre 2013, n° 172/2013, B.22 ; C.C., 29 janvier 2014, n° 18/2014, B.10 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 22 janvier 2015, n° 1/2015, B.4 ; C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.12 ; C.C., 14 janvier 2016, n° 3/2016, B.22 ; C.C., 3 février 2016, n° 16/2016, B.12.1 ; C.C., 28 avril 2016, n° 58/2016, B.9.2 ; C.C., 9 février 2017, n° 15/2017, B.9.2.

Article 93

12. L'article 117, § 4, en projet, de la loi du 22 mai 2003 'portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral' prévoit la possibilité pour les services visés à l'article 2, 1° à 4°, de la même loi, de céder à titre gratuit des biens meubles hors d'usage, avec l'autorisation de leur ministre de tutelle, à des centres publics d'action sociale, à des organisations ayant un objet social bien défini et à des entreprises de travail adapté.

12.1. Selon le délégué, la disposition en projet concerne des biens meubles hors d'usage « met een verwaarloosbare marktwaarde » (dont la valeur de marché est négligeable). Il est recommandé d'insérer explicitement cette condition dans la disposition en projet, dès lors qu'elle permettrait, en principe, à l'heure actuelle, que des biens meubles ayant une valeur de marché ne pouvant être considérée comme négligeable pourraient également faire l'objet d'une cession à titre gratuit. L'exposé des motifs doit alors donner un certain nombre d'exemples de biens meubles qui remplissent cette condition.

12.2. Pour déterminer les bénéficiaires de la cession à titre gratuit, un choix a de toute évidence été opéré parmi les institutions et organisations qui, en vertu de l'article 145³³ du CIR 92, sont agréées pour recevoir des libéralités faites en argent donnant lieu à une réduction d'impôt dans le chef du donateur. Cette sélection doit pouvoir se justifier au regard du principe constitutionnel d'égalité. À la question de savoir si pareille justification existe, le délégué a donné la réponse suivante :

« Bedoeling is dat de buiten gebruik gestelde goederen – zoals gezegd in de praktijk voornamelijk verouderde computers en smartphones – uiteindelijk terechtkomen bij minderbegoede families en personen, voor wie de aanschaf van nieuwe toestellen met up-to-date functionaliteit financieel moeilijk of zelfs helemaal niet haalbaar is. De gekozen begunstigden hebben vanuit hun maatschappelijke opdracht of doel een duidelijke link met die doelgroep. Zij kunnen dus fungeren als tussenpersonen om het doelpubliek te bereiken ».

Dans la mesure où il se déduit des explications du délégué que ce choix est dicté par la condition que les institutions ou organisations concernées doivent pouvoir jouer un rôle d'intermédiaire pour les destinataires envisagés des biens, la distinction opérée ne semble pas déraisonnable au regard du principe d'égalité. Il est toutefois recommandé d'insérer cette justification dans l'exposé des motifs.

Articles 94 et 95

13. Les articles 94 et 95 de l'avant-projet impliquent que les contribuables qui utilisent à cet effet un système informatique ou tout autre dispositif électronique doivent mettre à la disposition du SPF Finances les livres et documents dont la communication est prescrite par l'article 315 du CIR 92 ou l'article 61 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA) via une plateforme électronique sécurisée, lorsque leur communication est demandée.

À la question de savoir si ce régime n'instaure pas une différence de traitement entre les contribuables, selon que les livres et documents sont conservés dans un format électronique ou sur support papier, le délégué a répondu ce qui suit :

« S'il est vrai que le traitement des contribuables disposant de leurs livres et documents de manière électronique est, dans le cas présent, différent du traitement des contribuables tenant ces documents de manière traditionnelle, il y a lieu cependant de constater que leurs situations sont objectivement différentes.

Le contribuable qui détient ses livres et documents de manière électronique peut, de manière rapide et aisée, transférer un volume important de données sur la plateforme électronique sécurisée du SPF Finances sans que cela lui occasionne une charge administrative importante. Cette situation est bien différente de celle du contribuable qui détient ces livres et documents de manière traditionnelle.

Cette nouvelle modalité d'envoi visant uniquement les contribuables qui disposent de leurs livres et documents dans un format électronique n'apparaît pas par conséquent comme étant de nature à introduire une discrimination entre les contribuables disposant de leurs livres et documents dans un format électronique et les contribuables tenant ces documents de manière traditionnelle. Cette disposition apparaît également comme proportionnée par rapport à l'objectif à atteindre.

Elle s'inscrit dans la logique poursuivie par l'administration ces dernières années et qui tend à favoriser les échanges électroniques, au moins lorsque les contribuables sont dotés des moyens techniques pour le faire.

La modification introduite dans les articles 315*bis*, CIR 92 et 61, CTVA n'a pas uniquement pour but de faciliter la tâche de l'administration. Cette modification est également de nature à alléger la charge administrative des contribuables et s'inscrit dans une logique contemporaine de digitalisation accrue.

La mise à disposition des livres et documents par l'intermédiaire d'une plateforme électronique sécurisée (uniquement dans le cas d'un contrôle) permet aux contribuables d'éviter d'avoir à gérer la présence d'un agent de l'administration dans ses locaux et de devoir mettre à sa disposition un de ses employés pour réaliser des éventuelles copies et pour lui présenter les livres et documents.

Dans un nombre important de cas, la mise à disposition électronique devrait suffire à réaliser la mission de contrôle et le contribuable aura in fine subit une charge administrative plus légère puisqu'il aura ainsi évité un contrôle sur place.

Overigens zal met de inwerkingtreding van de wet van 26 januari 2021 (dematerialisatie van de communicatie met de FOD Financiën) enkel nog de optie bestaan voor particulieren, niet voor ondernemingen of voor zelfstandigen die een KBO-nummer hebben ».

On peut se rallier à la justification donnée par le délégué. Il est recommandé de l'inscrire dans l'exposé des motifs.

Articles 96 et 97

14. L'article 337, alinéa 2, du CIR 92 prévoit que les fonctionnaires de l'administration fiscale peuvent communiquer aux autres services administratifs de l'État, y compris les parquets et les greffes des cours et des tribunaux, et des Communautés et des Régions, et aux établissements ou organismes publics visés à l'article 329, les renseignements qui sont nécessaires à ces services, établissements ou organismes pour assurer l'exécution des dispositions légales ou réglementaires dont ils sont chargés. Conformément à l'article 337, alinéa 5, les personnes appartenant aux services à qui l'administration fiscale a fourni des renseignements d'ordre fiscal, sont également tenues au même secret et elles ne peuvent utiliser les renseignements obtenus en dehors du cadre des dispositions légales pour l'exécution desquelles ils ont été fournis.

L'article 93bis, alinéas 2 et 3, du Code de la TVA contient des dispositions analogues relatives à la taxe sur la valeur ajoutée.

Les articles 96 et 97 de l'avant-projet visent à étendre les régimes précités aux provinces, aux agglomérations, aux fédérations de communes et aux communes.

Dès lors que les dispositions en projet contiennent un simple régime relatif au secret professionnel des agents du fisc, et ne visent pas en tant que telles à procurer un fondement légal au traitement des données à caractère personnel qui, le cas échéant, résulte de l'application de ces dispositions, elles ne suscitent pas, sur ce dernier point, d'objections au regard du principe de légalité consacré par l'article 22 de la Constitution.

Articles 99 à 102

15. Les articles 99 à 101 comportent des rectifications d'erreurs matérielles survenues lors de l'élaboration de la loi du 26 janvier 2021 'sur la dématérialisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances, les citoyens, personnes morales et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales'. La rétroactivité de ces dispositions au 1^{er} avril 2021 (article 102 de l'avant-projet) ne pose dès lors aucun problème à cet égard. L'exposé des motifs doit toutefois viser les articles 99 à 101, et non les articles 96 à 98.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH