



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 70.034/3
van 15 oktober 2021

avis 70.034/3
du 15 octobre 2021

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende diverse fiscale
bepalingen'

un avant-projet de loi 'portant
des dispositions fiscales
diverses'

Op 27 juli 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 10 september 2021,^(*) een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 5 oktober 2021. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

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

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 15 oktober 2021.

*

Le 27 juillet 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, prorogé de plein droit jusqu'au 10 septembre 2021^(**), sur un avant-projet de loi ‘portant des dispositions fiscales diverses’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 5 octobre 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 Annemie GOOSSENS, greffier.

Les rapports ont été présentés par Kristine BAMS, premier auditeur chef de section, et Frédéric VANNESTE, premier auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 15 octobre 2021.

*

(*) Deze verlenging vloeit voort uit artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, *in fine*, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, waarin wordt bepaald dat deze termijn van rechtswege wordt verlengd met vijftien dagen wanneer hij begint te lopen tussen 15 juli en 31 juli of wanneer hij verstrijkt tussen 15 juli en 15 augustus.

(**) Ce délai résulte de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, *in fine*, des lois ‘sur le Conseil d'État’, coordonnées le 12 janvier 1973 qui précise que ce délai est prolongé de plein droit de quinze jours lorsqu'il prend cours du 15 juillet au 31 juillet ou lorsqu'il expire entre le 15 juillet et le 15 août.

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 bevat uiteenlopende wijzigingen aan verschillende fiscale regelingen. Voor een meer gedetailleerde bespreking van de ontworpen wijzigingen wordt verwezen naar de memorie van toelichting.

VORMVEREISTEN

3. De Gegevensbeschermingsautoriteit heeft op 10 september 2021 advies 142/2021 uitgebracht over het voorontwerp. Uit dat advies kan echter niet worden afgeleid dat het betrekking heeft op alle bepalingen die thans deel uitmaken van het voorontwerp (zie bijv. titel 6, hoofdstukken 1 en 3, van het voorontwerp). Voor zover er bepalingen zijn die betrekking hebben op de verwerking van persoonsgegevens die nog niet zouden zijn voorgelegd aan de Gegevensbeschermingsautoriteit, zal dit alsnog dienen te gebeuren.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het inwinnen van dat advies 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

TITEL 1 – ALGEMENE BEPALING

4. Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

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

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.

TITEL 2 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE INKOMSTENBELASTINGEN

Hoofdstuk 1 – Vervangingsinkomsten van meewerkende echtgenoten

5. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 2 – Belastingheffing op afzonderlijk belastbare inkomsten die bij verdrag zijn vrijgesteld

Artikel 5

6. De bij artikel 5 van het voorontwerp ontworpen bepaling strekt ertoe om in een andere staat verkregen inkomsten die, als ze niet zouden zijn vrijgesteld, in België aan een afzonderlijk tarief zouden worden belast, vrij te stellen zonder progressievoorbehoud. Gevraagd of het in het licht van de rechtszekerheid geen aanbeveling verdient om in de Nederlandse tekst van de ontworpen bepaling te schrijven “indien ze overeenkomstig artikel 130 zouden worden belast”, verklaarde de gemachtigde dat die formulering inderdaad beter aansluit bij de doelstelling van de bepaling en dat de tekst in die zin zal worden aangepast.

Hiermee kan worden ingestemd.

Hoofdstuk 3 – Bevrijdende bedrijfsvoorheffing voor bezoldigingen van niet-inwoners die als seizoenarbeiders in de land- en tuinbouw werken

Artikel 7

7. In het ontworpen artikel 248, § 1, laatste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) (artikel 7, 4°, van het voorontwerp) moet nog worden bepaald op welke datum de werkgever uiterlijk via elektronische weg een afschrift van de woonplaatsverklaring aan de fiscale administratie bezorgt. De gemachtigde verklaarde in dat verband dat

“[d]e afschriften van de woonplaatsverklaringen (...), net als de inkomstenfiches, vóór 1 maart van het jaar volgend op het inkomstenjaar aan de administratie bezorgd moeten worden. De tekst zal in die zin worden aangevuld/aangepast: ‘De werkgever bezorgt vóór 1 maart van het jaar volgend op het inkomstenjaar via elektronische weg een afschrift van de woonplaatsverklaring aan de fiscale administratie’”.

Met het tekstvoorstel van de gemachtigde kan worden ingestemd.

Artikel 8

8. Luidens artikel 8, tweede lid, van het voorontwerp is artikel 7, 2° en 4°, van het voorontwerp van toepassing vanaf aanslagjaar 2023. Wat dat betreft rijst de vraag op welke wijze toezicht wordt gehouden op de naleving van de verplichtingen die voortvloeien uit artikel 7, 1°,

3° en 5°, van het voorontwerp, dat van toepassing is vanaf het aanslagjaar 2022. De gemachtigde gaf dienaangaande de volgende toelichting:

“Het is de bedoeling om op de fiche 281.10 voor het inkomstenjaar 2021 ook al te laten vermelden of de inkomsten op de fiche inkomsten zijn van seizoenarbeiders in de land- en tuinbouw waarvoor in beginsel een bevrijdende voorheffing geldt. Op die manier kan worden nagegaan of de inkomsten in aanmerking komen voor het stelsel van de bevrijdende bedrijfsvoorheffing.

De bepaling in verband met de vermelding op de fiches die nu opgenomen is in het lid dat wordt ingevoegd door artikel 7, 4°, van het ontwerp, zal in een apart lid worden ondergebracht dat vanaf aanslagjaar 2022 van toepassing is.”

Het verdient aanbeveling om die verduidelijking op te nemen in de memorie van toelichting.

Hoofdstuk 4 – Gemene bepalingen en volgorde van toepassing van de wettelijke bepalingen voor de vaststelling van het belastbaar inkomen

Artikel 10

9. In het ontworpen artikel 206/1, eerste lid, van het WIB 92 wordt verwezen naar “het resultaat van het belastbare tijdperk, waarin niet zijn begrepen de krachtens dit Wetboek en de belastingwetten vrijgestelde gereserveerde winst”. De vraag rijst of het gebruik van het begrip “belastingwetten” in dat verband wel adequaat is, nu die wetten vaak programwetten betreffen die naast fiscale bepalingen ook andere bepalingen bevatten. Het verdient daarom aanbeveling om in de plaats daarvan te verwijzen naar “specifieke fiscale bepalingen”. In het belang van de transparantie van de regelgeving is het bovendien raadzaam om van die bepalingen een officiële lijst op te stellen, bij voorkeur in de vorm van een (te actualiseren) omzendbrief, zodat het voor de belastingplichtige duidelijk is welke bepalingen precies worden bedoeld.

10. Bij het ontworpen artikel 206/1, tweede lid, 1°, van het WIB 92 rijst de vraag of de daarin opgenomen lijst van bestanddelen, waarmee het gereserveerde resultaat wordt verminderd, al dan niet exhaustief is. De gemachtigde stelde dienaangaande het volgende:

“Het was ooit de bedoeling om in het KB/WIB 92 een exhaustieve opsomming te maken. Doordat dit artikel nu naar het WIB 92 wordt verplaatst hebben we de ambitie losgelaten om exhaustief te zijn. We stellen voor om dit voortaan ook in de wettekst te laten blijken door het ontworpen artikel 206/1, tweede lid, 1°, WIB 92 aan te vullen met een restcategorie: ‘q) overige vrijgestelde winst, andere dan deze bedoeld in artikel 206/5;’.”

Met het voorstel van de gemachtigde kan worden ingestemd, met dien verstande dat in de toe te voegen bepaling, gelet op het fiscaal legaliteitsbeginsel, het best melding wordt gemaakt van de “overige *bij wet* vrijgestelde winst”. Wel verdient het voor de rechtszekerheid aanbeveling om een officiële lijst op te stellen van de sub q) bedoelde bestanddelen, bij voorkeur in de vorm van een (te actualiseren) omzendbrief, ook indien die lijst niet uitputtend is.

11. In het ontworpen artikel 206/1, tweede lid, 2°, van het WIB 92 wordt het begrip ‘verworpen uitgaven’ omschreven. Na het eerste streepje wordt in zeer algemene bewoordingen verwezen naar de “niet als beroepskosten aftrekbare bedragen”. De vraag rijst dan waarom voor sommige bestanddelen wordt geopteerd voor een nauwkeurige opsomming en voor andere bestanddelen, zoals de niet als beroepskosten aftrekbare bedragen, een algemene omschrijving lijkt te volstaan.

Artikel 12

12. Wat betreft het ontworpen artikel 206/3, § 1, tweede lid, van het WIB 92 kan worden verwezen naar de opmerking die de Raad van State, afdeling Wetgeving, dienaangaande heeft gemaakt in advies 62.368/1/2/3/4 van 1 december 2017.³ In dat verband kan ook worden verwezen naar het arrest van het Hof van Justitie van 19 december 2019 inzake Brussels Securities SA tegen de Belgische Staat.⁴

Artikel 13

13. De categorie “niet bij verdrag vrijgestelde winst”, bedoeld in het ontworpen artikel 206/4, vierde lid, van het WIB 92, omvat ook winst waarvoor het dubbelbelastingverdrag niet in een vrijstelling maar in een vermindering van de Belgische belasting op de betrokken winsten voorziet.

13.1. Gelet hierop rijst de vraag of de aanrekening van Belgische verliezen op winst waarvoor de Belgische belasting op grond van een dubbelbelastingverdrag wordt verminderd niet problematisch is (ontworpen artikel 206/4, tweede lid, c), van het WIB 92), ondanks de prioritaire aanrekening op andere niet vrijgestelde winsten (ontworpen artikel 206/4, vierde lid, van het WIB 92). Een dergelijke aanrekening heeft immers een impact op de verdragsmindering en vermindert aldus de waarde van de aftrek van de betrokken verliezen. In een zuiver nationale context worden de verliezen immers altijd tegen volledig belastbare winst afgetrokken.

Eenzelfde probleem zou zich kunnen voordoen wanneer verliezen geleden in niet-verdragsstaten (ontworpen artikel 206/4, tweede lid, b), van het WIB 92) aangerekend worden op winsten waarvoor een gedeeltelijke vermindering van de Belgische belasting geldt, wat het bedrag van deze laatste en dus ook de verdragsvermindering zou reduceren. Ook in dit geval blijft het effect beperkt door de prioritaire aanrekening van verliezen op andere winsten in de categorie niet-vrijgestelde winst.

³ Adv.RvS 62.368/1/2/3/4 van 1 december 2017 over het voorontwerp dat heeft geleid tot de 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, 492-501.

⁴ ECLI:EU:C:2019:1132 C-389/18.

De gemachtigde verstrekte hierbij de volgende verduidelijking:

“Bij de opmaak van deze regeling hebben we de in de vraag opgeworpen vaststelling ook gemaakt, en we hebben dat afgewogen tegen het feit dat er slechts een verwaarloosbaar aantal gevallen zijn (de laatste drie belastbare tijdperken werd er geen enkele aangifte ingediend waarop de codes bedoeld in het antwoord op vraag 4 werden ingevuld) en deze regeling uitsluitend betrekking heeft op dubbelbelastingverdragen gesloten met derde landen, waardoor het VWEU en de hierin opgenomen vrijheid van vestiging niet speelt. Door de prioritaire aanrekening te voorzien op andere niet vrijgestelde winsten, hebben we getracht om het aantal gevallen waarin dit zich daadwerkelijk kan voordoen zo beperkt mogelijk te houden.

Vervolgens moet ook worden vastgesteld dat de dubbelbelastingverdragen de wijze waarop verliezen moeten worden behandeld niet regelen. Het interne fiscale recht kan dit ons inziens dus autonoom regelen.

Tot slot moet ook worden opgemerkt dat een parallelle behandeling van winsten en verliezen ook in andere gevallen niet is gegarandeerd, bijvoorbeeld in het geval waarbij de PPT [de nieuwe *principal purpose test* die vanaf de inwerkingtreding van het Multilateraal Instrument (MLI) in de betrokken gedekte Belgische dubbelbelastingverdragen wordt opgenomen] de toepassing van de belastingvrijstelling heeft opgeschort.”

Al kan deze verantwoording in beginsel worden bijgetreden, dient niettemin te worden nagegaan of het in het belang van de rechtszekerheid niet aangewezen is om voor deze uitzonderlijke situaties toch in een regeling te voorzien.

13.2. De ontworpen regeling bepaalt per categorie van verliezen van het belastbare tijdperk in welke volgorde ze op de verschillende categorieën van winsten moeten worden aangerekend (ontworpen artikel 206/4, tweede lid, van het WIB 92), doch er wordt geen onderlinge prioriteit van aanrekening bepaald tussen de verschillende categorieën van verliezen op elk van de betrokken categorieën van winsten indien die winsten onvoldoende zijn. Er zijn verschillende situaties denkbaar, waarvoor de betrokken bepalingen echter niet voorzien in een duidelijke volgorde van aanrekening.⁵ Aangezien het voor het *recapture* regime (artikel 185, § 3, *juncto* artikel 206 § 1, van het WIB 92) van belang is om te weten wanneer een verlies werkelijk is verrekend, rijst de vraag of naast de huidige aanrekeningsregels ook niet moet worden voorzien in een volgorde van prioriteit tussen de verschillende categorieën van verliezen. De gemachtigde stelde dienaangaande het volgende:

“De administratie is van mening dat er in de huidige aanrekeningsregels wel degelijk een volgorde is ingebouwd en er dus wel degelijk een onderlinge prioriteit is voorzien. De woorden ‘in de hierna aangegeven volgorde’ uit de inleidende zin van het ontworpen artikel 206/4, tweede lid, WIB 92, wijzen immers niet enkel op de volgorde binnenin elke bepaling, maar wijzen ook op de volgorde tussen de bepalingen: (eerst aanrekening van a): verliezen geleden in een land waarvoor de winst bij verdrag vrijgesteld, dan aanrekening van b): verliezen geleden in een land waarvoor de winst niet bij verdrag vrijgesteld, dan aanrekening van c): in België geleden verliezen).

⁵ Zie in dat verband W. WILLEMS en D. BETTENS, “Grensoverschrijdende verliesverrekening in België anno 2021”, *AFT* 2021/5, p. 32-33.

Aangezien uit de vraagstelling blijkt dat er op het terrein onduidelijkheid over bestaat lijkt het aangewezen om dit standpunt aanvullend toe te lichten in de memorie van toelichting.

Vervolgens zijn we het ermee eens dat het inderdaad ook wenselijk is in functie van de toepassing van de in artikel 185, § 3 WIB 92, voorziene *recapture* om binnen elke categorie een volgorde te bepalen. Deze volgorde kan ofwel door de wetgever zelf worden vastgelegd ofwel door in een regel te voorzien die de belastingplichtige de mogelijkheid geeft om deze volgorde autonoom vast te leggen. In beide gevallen zijn inderdaad nog aanvullende regels nodig.”

Met de door de gemachtigde in het vooruitzicht gestelde aanpassingen kan worden ingestemd.

14. De vraag rijst waarom in het ontworpen artikel 206/4 van het WIB 92 enkel sprake is van dubbelbelastingverdragen en niet van andere relevante internationale verdragen. De gemachtigde beantwoordde die vraag als volgt:

“Het doel van deze verwijzing is om een onderscheid te kunnen maken tussen buitenlands resultaat dat is vrijgesteld en buitenlands resultaat dat niet is vrijgesteld.

De opname van een verwijzing naar TIEA's is in deze context niet zinvol. TIEA's bevatten enkel afspraken omtrent het verlenen van wederzijdse bijstand, ze bevatten geen afspraken die het vermijd[en] van dubbele belasting beogen, waardoor ten gevolge van deze verdragen geen Belgische winst kan worden vrijgesteld.

De enige andere relevante multilaterale overeenkomst die op dit ogenblik van toepassing is, is de zogenaamde 'MLI' waarmee werd ingestemd bij de wet van 7 april 2019 houdende instemming met de Multilaterale overeenkomst ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving en met de verklarende Nota, gedaan te Parijs op 24 november 2016

Deze multilaterale overeenkomst heeft op zich niet tot doel om nieuwe bestanddelen van het in het buitenland behaald resultaat vrij te stellen, bovenop de bestanddelen die al krachtens de door België gesloten dubbelbelastingverdragen van de Belgische belasting werd vrijgesteld. Deze overeenkomst heeft wel tot doel om de bestaande dubbelbelastingverdragen op een zo efficiënt mogelijke wijze aan te passen aan de BEPS minimumstandaarden en aanbevelingen.

Hierdoor is het strikt genomen niet echt nodig om in het ontworpen artikel 206/4 naar dit multilateraal verdrag te verwijzen. Maar vooroplopend op het waarschijnlijke toekomstscenario waarbij de internationale fiscale regels verder zullen worden vastgelegd middels multilateraal gesloten verdragen, stellen we voor om de term 'dubbelbelastingverdragen' te wijzigen in 'internationale verdragen'.

Met de door de gemachtigde voorgestelde aanpassing kan worden ingestemd.

Artikel 14

15. Aan de gemachtigde is de volgende vraag voorgelegd: “Bevat de rubriek aftrek van de bij verdrag vrijgestelde winst (zie het ontworpen artikel 206/5, eerste lid, 1°, WIB 92) ook de vermindering van de belasting die bedoeld is in het ontworpen artikel 206/4, vierde lid, WIB 92)? Zo dat niet het geval is, onder welke bewerking valt die vermindering dan wel? In de huidige regelgeving lijkt immers niet uitdrukkelijk te zijn vastgelegd hoe een dergelijke vermindering technisch moet worden toegepast en ook het aangifteformulier bevat hiervoor geen afzonderlijke code”. De gemachtigde beantwoordde die vraag als volgt:

“Het is correct dat er op de aangifte geen afzonderlijke code is voorzien, maar deze is wel aanwezig in de ‘backoffice van Biztax’. Zie hiervoor de in bijlage toegevoegde aangifte VenB Biztax Beheer aj . 2019), waar op (blz. 17/19) in het vak ‘Buitenlandse winst belastbaar bij verlaagd tarief’ het bedrag van de winst waarvan de belasting wordt verminderd moet worden aangegeven (codes 91491, 91493 en 91494).

De ‘bewerking’ gebeurt helemaal aan het einde van de berekening. Eerst wordt de vennootschapsbelasting berekend alsof de winst die in aanmerking komt om te worden verminderd, afkomstig is uit een land zonder verdrag. Vervolgens wordt deze belasting *pro rata* verdeeld tussen het deel dat overeenkomstig het verdrag moet worden verminderd en de overige winst (Belgische winst en niet bij verdrag vrijgestelde winst). Tot slot wordt de vermindering toegepast op het deel van de belasting dat ingevolge de *pro rata* betrekking heeft op de belasting die overeenkomstig het verdrag moet worden verminderd.”

Artikel 15

16. Het ontworpen artikel 207, zevende lid, van het WIB 92 (artikel 15, c), van het voorontwerp) bepaalt dat “[d]e aftrek van vorige beroepsverliezen wordt uitgevoerd in overeenstemming met de [ontworpen] bepalingen uit artikel 206/4, tweede lid”. De vraag rijst hoe deze wijze van aanrekening zich verhoudt tot de bepaling in artikel 206, § 1, vierde lid, van het WIB 92 die betrekking heeft op de (vorige) definitieve beroepsverliezen bedoeld in artikel 185, § 3, van het WIB 92. De gemachtigde beantwoordde die vraag als volgt:

“Deze vorige definitieve beroepsverliezen zijn verliezen geleden in een land waarvoor de winst bij verdrag is vrijgesteld. Hierdoor moeten zij overeenkomstig het ontworpen artikel 206/4, tweede lid a), WIB 92, worden aangerekend eerst op de bij verdrag vrijgestelde winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de niet bij verdrag vrijgestelde winst en, tenslotte, op de Belgische winst.”

Hoofdstuk 5 – Andere wijzigingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Artikelen 37, 39 en 40

17. In artikel 37, 3° en 4°, van het voorontwerp dient te worden bepaald dat respectievelijk het vijfde en het zesde lid (niet: het derde en het vierde lid) van artikel 219 van het WIB 92 worden gewijzigd. De gemachtigde bevestigde dit en verklaarde daarnaast nog het volgende:

“En effet, la référence aux alinéas 3 et 4 dans l’art. 37, 3° et 4°, du projet doit être remplacée respectivement par la référence aux alinéas 5 et 6. Par ailleurs, dans l’art. 39, 3°, du projet modifiant l’art. 223, al. 3, CIR 92, il y a lieu de remplacer deux fois ‘l’article 57’ par ‘l’article 57, alinéa 1^{er}’ suite aux modifications apportées par l’art. 71 de la loi du 27.06.2021. Enfin, les historiques des articles 39 et 40 modifiant respectivement les art. 223 et 225, CIR 92, doivent être actualisés suite à l’adoption prochaine de la loi relative au verdissement fiscal et social de la mobilité.”

Met die aanpassingen kan worden ingestemd.

18. Rekening houdend met de wijzigingen die bij artikel 39, 1°, 2° en 3°, van het voorontwerp worden aangebracht in respectievelijk het eerste, het tweede en het derde lid van artikel 223 van het WIB 92, rijst de vraag of niet eveneens het vierde lid van dat artikel dient te worden aangepast.

Hoofdstuk 6 – Wijziging van de wet van 22 mei 2001 betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal van de vennootschappen en tot instelling van een winstpremie voor de werknemers

19. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 7 – Wijzigingen aan de programmawet van 2 augustus 2002

20. Hoofdstuk 7 van titel 2 van het voorontwerp bevat bepalingen die eerder al waren opgenomen in het voorontwerp van wet waarover de Raad van State, afdeling Wetgeving, op 13 november 2019 advies 66.608/3-4 heeft uitgebracht.⁶ Voor het onderzoek van die bepalingen wordt dan ook in eerste instantie verwezen naar dat advies. De (minieme) wijzigingen die aan de vroegere tekst zijn aangebracht, geven geen aanleiding tot bijkomende opmerkingen.

Hoofdstuk 8 – Bekrachtiging van koninklijke besluiten

21. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

⁶ Parl.St. Kamer 2019-20, nr. 55-0828/001, 36-39.

TITEL 3 – WIJZIGING VAN HET WETBOEK DIVERSE RECHTEN EN TAKSEN

22. Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 4 – WIJZIGINGEN VAN HET WETBOEK DER SUCCESSIERECHTENArtikel 55

23. In het bij artikel 55 van het voorontwerp ontworpen artikel 103¹, tweede lid, van het Wetboek der successierechten schrijve men in de Nederlandse tekst “dat de inlichtingen op elektronische wijze moeten worden toegezonden”.

TITEL 5 – REGISTRATIE-, HYPOTHEEK- EN GRIFFIERECHTENHoofdstuk 1 – Wijzigingen van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechtenArtikelen 56 en 61

24. De artikelen 56 en 61, a), van het voorontwerp beogen in het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten bepalingen op te nemen die betrekking hebben op akten die tezelfdertijd ter registratie en ter hypothecaire overschrijving worden aangeboden (resp. het ontworpen artikel 5bis en het ontworpen artikel 39, 1°, van dat wetboek). Op die regeling wordt telkens in een uitzondering voorzien voor “de verklaringen (akten) van niet-vatbaarheid voor beslag van de woning van een zelfstandige bedoeld in de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV)”. Gevraagd naar een verantwoording voor die uitzondering in het licht van het gelijkheidsbeginsel, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De uitzondering werd zo in de ict-toepassing geprogrammeerd omdat er een onderscheid wordt gemaakt met betrekking tot de akten die onderworpen zijn aan fysische mutaties, die moeten worden behandeld door de administratie Opmetingen en Waarderingen, en de akten die daar niet aan onderworpen zijn. Bij dit soort akten is er geen fysische mutatie, waardoor deze anders worden verwerkt. De wet voorziet in de wettelijke basis hiervoor.”

Het is evenwel niet duidelijk hoe die verantwoording moet worden betrokken op de ontworpen bepalingen. Hierover ondervraagd antwoordde de gemachtigde dat “[l]a programmation de l'application n'a prévu d'exception que dans le cas mentionné dans le texte en projet, à savoir pour les déclarations d'insaisissabilité. Une formulation plus théorique du texte ne pourrait dès lors qu'induire confusion et en erreur”.

Het verdient aanbeveling om in de memorie van toelichting een verantwoording op te nemen die nauwer aansluit bij de ontworpen bepalingen.

De gemachtigde preciseerde bovendien dat in de ontworpen bepalingen telkens moet worden geschreven “de akten (verklaringen) die enkel de niet-vatbaarheid voor beslag vaststelt”. Hiermee kan worden ingestemd.

Artikelen 57 en 62

25. Artikel 57 van het voorontwerp wijzigt artikel 32 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, dat ook wordt gewijzigd bij artikel 65 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’. Artikel 62 van het voorontwerp vervangt artikel 140octies van hetzelfde wetboek, dat ook wordt gewijzigd bij artikel 68 van de voornoemde wet van 26 januari 2021. De voornoemde artikelen 65 en 68 treden ten laatste in werking op 1 januari 2025. Gevraagd hoe de artikelen 57 en 62 van het voorontwerp moeten worden begrepen in het licht van de inwerkingtreding van de voornoemde wijzigingen bij de wet van 26 januari 2021, antwoordde de gemachtigde dat de artikelen 65 en 68 van de voornoemde wet van 26 januari 2021 samen met andere bepalingen van die wet, in het licht van het voorliggende voorontwerp zullen worden aangepast bij een afzonderlijk wetsontwerp.

Hiermee kan worden ingestemd.

Hoofdstuk 2 – Wijzigingen van koninklijk besluit van 28 januari 2019 betreffende de uitvoering van het wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten en het houden van de registers in de griffies van de hoven en rechtbanken

26. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 6 – FISCALE PROCEDURE EN INVORDERING

Hoofdstuk 1 – Verbetering in de diverse fiscale wetboeken en wetten van de artikelen met betrekking tot de scanning van inkomende berichten onder gesloten omslag verzonden door de belastingplichtige of elke andere persoon aan de Federale Overheidsdienst Financiën

27. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 2 – Modaliteiten en voorwaarden van de terugbetaling van de in toepassing van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 of van de ter uitvoering ervan genomen besluiten terug te geven bedragen

Artikel 78

28. Het ontworpen artikel 304/1, § 2, van het WIB 92 is niet helder geredigeerd en bijgevolg moeilijk te begrijpen, hetgeen moet worden verholpen.

Hoofdstuk 3 – Wijziging van artikel 322, § 1, derde lid, van het Wetboek Inkomstenbelasting 1992, met betrekking tot de gemachtigden die toegang hebben tot het UBO-register

29. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 4 – Wijziging van de artikelen 301 en 412bis van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 met het oog op de overdracht van de inning van bepaalde belastingen van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie naar de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering

30. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

SLOTOPMERKING

31. Het voorontwerp verdient nog een grondig nazicht op wetgevingstechnisch vlak. Zo wordt van meerdere artikelen de wetshistoriek niet correct weergegeven (zie bijvoorbeeld de artikelen 20, 35, 37, 39 en 42). Ook dient rekening te worden gehouden met de wijzigingen die recent door andere wetten zijn aangebracht in de te wijzigen teksten. Zo is bijvoorbeeld artikel 34 van het voorontwerp overbodig, omdat de wijziging waarin het voorziet al is doorgevoerd bij artikel 48 van de wet van 27 juni 2021 ‘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’. Artikel 34 dient dan ook geschrapt te worden.

*

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 apporte des modifications diverses dans différentes réglementations fiscales. Pour un examen plus détaillé des modifications en projet, il est renvoyé à l'exposé des motifs.

FORMALITÉS

3. L'Autorité de protection des données a rendu le 10 septembre 2021 l'avis 142/2021 sur l'avant-projet. Il ne peut toutefois pas s'en déduire qu'il porte sur toutes les dispositions qui font actuellement l'objet de l'avant-projet (voir par ex. le titre 6, chapitres 1^{er} et 3, de l'avant-projet). S'il y avait des dispositions portant sur le traitement de données à caractère personnel qui n'auraient pas encore été soumises à l'Autorité de protection des données, il conviendrait encore de le faire.

Si l'avis précité devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État², les dispositions modifiées ou ajoutées devraient encore 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

TITRE 1^{ER} – DISPOSITION GÉNÉRALE

4. Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 2 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX IMPÔTS SUR LES REVENUS

Chapitre 1^{er} – Revenus de remplacement de conjoints aidants

5. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

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

² À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou des modifications visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

Chapitre 2 – L'imposition de revenus imposables distinctement exonérés par convention

Article 5

6. La disposition en projet à l'article 5 de l'avant-projet vise à exonérer sans réserve de progressivité les revenus obtenus dans un autre État qui, s'ils n'avaient pas été exonérés, seraient imposés en Belgique à un taux distinct. Interrogé quant à la question de savoir s'il n'est pas recommandé, par souci de sécurité juridique, d'écrire dans le texte néerlandais de la disposition en projet « indien ze overeenkomstig artikel 130 zouden worden belast », le délégué a déclaré que cette formulation est effectivement davantage conforme au but poursuivi par la disposition et que le texte sera adapté dans ce sens.

On peut se rallier à cette proposition.

Chapitre 3 – Précompte professionnel libératoire pour rémunérations des non-résidents qui travaillent dans le secteur de l'agriculture et l'horticulture en tant que travailleurs saisonniers

Article 7

7. À l'article 248, § 1^{er}, dernier alinéa, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) (article 7, 4°, de l'avant-projet), il faut encore déterminer la date à laquelle l'employeur remet au plus tard une copie de l'attestation de résidence par voie électronique à l'administration fiscale. À cet égard, le délégué a déclaré que :

« [d]e afschriften van de woonplaatsverklaringen (...), net als de inkomstenfiches, vóór 1 maart van het jaar volgend op het inkomstenjaar aan de administratie bezorgd moeten worden. De tekst zal in die zin worden aangevuld/aangepast: 'De werkgever bezorgt vóór 1 maart van het jaar volgend op het inkomstenjaar via elektronische weg een afschrift van de woonplaatsverklaring aan de fiscale administratie' ».

On peut se rallier à la proposition de texte du délégué.

Article 8

8. Selon l'article 8, alinéa 2, de l'avant-projet, son article 7, 2° et 4°, est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2023. À cet égard, la question se pose de savoir comment est contrôlé le respect des obligations qui découlent de l'article 7, 1°, 3° et 5°, de l'avant-projet, qui est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2022. À ce sujet, le délégué a donné l'explication suivante :

« Het is de bedoeling om op de fiche 281.10 voor het inkomstenjaar 2021 ook al te laten vermelden of de inkomsten op de fiche inkomsten zijn van seizoenarbeiders in de land- en tuinbouw waarvoor in beginsel een bevrijdende voorheffing geldt. Op die manier kan worden nagegaan of de inkomsten in aanmerking komen voor het stelsel van de bevrijdende bedrijfsvoorheffing.

De bepaling in verband met de vermelding op de fiches die nu opgenomen is in het lid dat wordt ingevoegd door artikel 7, 4°, van het ontwerp, zal in een apart lid worden ondergebracht dat vanaf aanslagjaar 2022 van toepassing is ».

Il est recommandé d'inscrire ces précisions dans l'exposé des motifs.

Chapitre 4 – Dispositions communes et ordre d'application des dispositions légales en vue de la détermination du revenu imposable

Article 10

9. L'article 206/1, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92 fait référence au « résultat de la période imposable, duquel sont exclus les bénéfices réservés exonérés en vertu du présent Code et des lois d'impôts ». La question se pose de savoir si l'utilisation de la notion de « lois d'impôts » à cet égard est bien adéquate, dès lors que ces lois sont souvent des lois-programmes qui, outre des dispositions fiscales, contiennent également d'autres dispositions. Il est par conséquent recommandé de faire référence en lieu et place à des « dispositions fiscales spécifiques ». Dans un souci de transparence de la réglementation, il est en outre conseillé d'établir une liste officielle de ces dispositions, de préférence sous la forme d'une circulaire (à actualiser), afin que le contribuable sache clairement quelles dispositions sont visées précisément.

10. L'article 206/1, alinéa 2, 1^o, en projet, du CIR 92 soulève la question de savoir si la liste des éléments qu'il contient, éléments dont le résultat réservé est diminué, est exhaustive ou non. Le délégué a déclaré à ce sujet ce qui suit :

« Het was ooit de bedoeling om in het KB/WIB 92 een exhaustieve opsomming te maken. Doordat dit artikel nu naar het WIB 92 wordt verplaatst hebben we de ambitie losgelaten om exhaustief te zijn. We stellen voor om dit voortaan ook in de wettekst te laten blijken door het ontworpen artikel 206/1, tweede lid, 1^o, WIB 92 aan te vullen met een restcategorie: 'q) overige vrijgestelde winst, andere dan deze bedoeld in artikel 206/5;' ».

On peut se rallier à la proposition du délégué, étant entendu que la disposition à ajouter, eu égard au principe de légalité en matière fiscale, devra de préférence mentionner les « autres bénéfices exonérés *par la loi* ». Afin de garantir la sécurité juridique, il est toutefois recommandé d'établir une liste officielle des éléments visés au q), de préférence sous la forme d'une circulaire (à actualiser), même si cette liste n'est pas exhaustive.

11. L'article 206/1, alinéa 2, 2^o, en projet, du CIR 92 définit la notion de « dépenses non admises ». Le premier tiret renvoie en termes très généraux aux « montants non déductibles à titre de frais professionnels ». La question se pose de savoir pourquoi, pour certains éléments, il est opté pour une énumération précise, tandis que pour d'autres, tels que les montants non déductibles à titre de frais professionnels, une définition générale semble suffire.

Article 12

12. En ce qui concerne l'article 206/3, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, du CIR 92, on renverra à l'observation formulée à ce propos par le Conseil d'État, section de législation, dans son

avis 62.368/1/2/3/4 du 1^{er} décembre 2017³. À cet égard, on peut également renvoyer à l'arrêt de la Cour de justice du 19 décembre 2019 dans l'affaire *Brussels Securities SA* contre l'État belge⁴.

Article 13

13. La catégorie « bénéfices non exonérés par convention », visée à l'article 206/4, alinéa 4, en projet, du CIR 92, comprend également les bénéfices pour lesquels la convention préventive de la double imposition ne prévoit pas une exonération, mais une réduction de l'impôt belge sur les bénéfices concernés.

13.1. Compte tenu de ce qui précède, la question de savoir si l'imputation de pertes belges sur des bénéfices pour lesquels l'impôt belge est réduit sur la base d'une convention préventive de la double imposition ne pose pas de problème (article 206/4, alinéa 2, c), en projet, du CIR 92), malgré l'imputation prioritaire sur d'autres bénéfices non exonérés (article 206/4, alinéa 4, en projet, du CIR 92). Une telle imputation a en effet un impact sur la réduction prévue par convention et réduit donc la valeur de la déduction des pertes concernées. Dans un contexte purement national, les pertes sont effectivement toujours déduites de bénéfices totalement imposables.

Un problème similaire pourrait survenir lorsque des pertes éprouvées dans des États non concernés par une convention (article 206/4, alinéa 2, b), en projet, du CIR 92) sont imputées sur des bénéfices auxquels s'applique une réduction partielle de l'impôt belge, ce qui réduirait le montant de ce dernier et, partant, la réduction prévue par convention. Dans ce cas également, l'effet reste limité par l'imputation prioritaire des pertes sur d'autres bénéfices dans la catégorie des bénéfices non exonérés.

Le délégué a donné à ce sujet les précisions suivantes :

« Bij de opmaak van deze regeling hebben we de in de vraag opgeworpen vaststelling ook gemaakt, en we hebben dat afgewogen tegen het feit dat er slechts een verwaarloosbaar aantal gevallen zijn (de laatste drie belastbare tijdperken werd er geen enkele aangifte ingediend waarop de codes bedoeld in het antwoord op vraag 4 werden ingevuld) en deze regeling uitsluitend betrekking heeft op dubbelbelastingverdragen gesloten met derde landen, waardoor het VWEU en de hierin opgenomen vrijheid van vestiging niet speelt. Door de prioritaire aanrekening te voorzien op andere niet vrijgestelde winsten, hebben we getracht om het aantal gevallen waarin dit zich daadwerkelijk kan voordoen zo beperkt mogelijk te houden.

Vervolgens moet ook worden vastgesteld dat de dubbelbelastingverdragen de wijze waarop verliezen moeten worden behandeld niet regelen. Het interne fiscale recht kan dit ons inziens dus autonoom regelen.

Tot slot moet ook worden opgemerkt dat een parallelle behandeling van winsten en verliezen ook in andere gevallen niet is gegarandeerd, bijvoorbeeld in het geval waarbij

³ Avis C.E. 62.368/1/2/3/4 du 1^{er} décembre 2017 sur un avant-projet devenu la loi 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, pp. 492-501.

⁴ ECLI:EU:C:2019:1132 C-389/18.

de PPT [de nieuwe *principal purpose test* die vanaf de inwerkingtreding van het Multilateraal Instrument (MLI) in de betrokken gedekte Belgische dubbelbelastingverdragen wordt opgenomen] de toepassing van de belastingvrijstelling heeft opgeschort ».

Bien que l'on puisse en principe accueillir cette justification, il convient néanmoins, de vérifier si, par souci de sécurité juridique, il n'est pas indiqué de prévoir quand bien même un régime pour ces situations exceptionnelles.

13.2. Le régime en projet détermine par catégorie de pertes de la période imposable l'ordre dans lequel ces dernières doivent être imputées sur les différentes catégories de bénéfices (article 206/4, alinéa 2, en projet, du CIR 92), mais ne définit aucune priorité d'imputation entre les différentes catégories de pertes sur chacune des catégories de bénéfices concernées si ces bénéfices sont insuffisants. Or, plusieurs scénarios sont envisageables et les dispositions concernées ne prévoient pas d'ordre d'imputation clair⁵. Puisqu'il importe pour le régime *recapture* (article 185, § 3, combiné avec l'article 206 § 1^{er}, du CIR 92) de savoir quand une perte est réellement imputée, la question se pose de savoir si, outre les règles d'imputation actuelles, il ne faut pas également prévoir un ordre de priorité entre les différentes catégories de pertes. Le délégué a déclaré à ce sujet ce qui suit :

« De administratie is van mening dat er in de huidige aanrekeningsregels wel degelijk een volgorde is ingebouwd en er dus wel degelijk een onderlinge prioriteit is voorzien. De woorden 'in de hierna aangegeven volgorde' uit de inleidende zin van het ontworpen artikel 206/4, tweede lid, WIB 92, wijzen immers niet enkel op de volgorde binnenin elke bepaling, maar wijzen ook op de volgorde tussen de bepalingen: (eerst aanrekening van a): verliezen geleden in een land waarvoor de winst bij verdrag vrijgesteld, dan aanrekening van b): verliezen geleden in een land waarvoor de winst niet bij verdrag vrijgesteld, dan aanrekening van c): in België geleden verliezen).

Aangezien uit de vraagstelling blijkt dat er op het terrein onduidelijkheid over bestaat lijkt het aangewezen om dit standpunt aanvullend toe te lichten in de memorie van toelichting.

Vervolgens zijn we het ermee eens dat het inderdaad ook wenselijk is in functie van de toepassing van de in artikel 185, § 3 WIB 92, voorziene *recapture* om binnen elke categorie een volgorde te bepalen. Deze volgorde kan ofwel door de wetgever zelf worden vastgelegd ofwel door in een regel te voorzien die de belastingplichtige de mogelijkheid geeft om deze volgorde autonoom vast te leggen. In beide gevallen zijn inderdaad nog aanvullende regels nodig ».

On peut se rallier aux adaptations envisagées par le délégué.

14. On se demande pourquoi l'article 206/4 en projet du CIR 92 mentionne uniquement les conventions préventives de la double imposition et non les autres conventions internationales pertinentes. Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« Het doel van deze verwijzing is om een onderscheid te kunnen maken tussen buitenlands resultaat dat is vrijgesteld en buitenlands resultaat dat niet is vrijgesteld.

⁵ Voir à ce sujet W. WILLEMS et D. BETTENS, « Grensoverschrijdende verliesverrekening in België anno 2021 », *AFT*, 2021/5, pp. 32-33.

De opname van een verwijzing naar TIEA's is in deze context niet zinvol. TIEA's bevatten enkel afspraken omtrent het verlenen van wederzijdse bijstand, ze bevatten geen afspraken die het vermijd[en] van dubbele belasting beogen, waardoor ten gevolge van deze verdragen geen Belgische winst kan worden vrijgesteld.

De enige andere relevante multilaterale overeenkomst die op dit ogenblik van toepassing is, is de zogenaamde 'MLI' waarmee werd ingestemd bij de wet van 7 april 2019 houdende instemming met de Multilaterale overeenkomst ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving en met de verklarende Nota, gedaan te Parijs op 24 november 2016

Deze multilaterale overeenkomst heeft op zich niet tot doel om nieuwe bestanddelen van het in het buitenland behaald resultaat vrij te stellen, bovenop de bestanddelen die al krachtens de door België gesloten dubbelbelastingverdragen van de Belgische belasting werd vrijgesteld. Deze overeenkomst heeft wel tot doel om de bestaande dubbelbelastingverdragen op een zo efficiënt mogelijke wijze aan te passen aan de BEPS minimumstandaarden en aanbevelingen.

Hierdoor is het strikt genomen niet echt nodig om in het ontworpen artikel 206/4 naar dit multilateraal verdrag te verwijzen. Maar vooroplopend op het waarschijnlijke toekomstscenario waarbij de internationale fiscale regels verder zullen worden vastgelegd middels multilateraal gesloten verdragen, stellen we voor om de term 'dubbelbelastingverdragen' te wijzigen in 'internationale verdragen' ».

On peut se rallier à l'adaptation proposée par le délégué.

Article 14

15. La question suivante a été soumise au délégué : “Bevat de rubriek aftrek van de bij verdrag vrijgestelde winst (zie het ontworpen artikel 206/5, eerste lid, 1°, WIB 92) ook de vermindering van de belasting die bedoeld is in het ontworpen artikel 206/4, vierde lid, WIB 92)? Zo dat niet het geval is, onder welke bewerking valt die vermindering dan wel? In de huidige regelgeving lijkt immers niet uitdrukkelijk te zijn vastgelegd hoe een dergelijke vermindering technisch moet worden toegepast en ook het aangifteformulier bevat hiervoor geen afzonderlijke code”. Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« Het is correct dat er op de aangifte geen afzonderlijke code is voorzien, maar deze is wel aanwezig in de 'backoffice van Biztax'. Zie hiervoor de in bijlage toegevoegde aangifte VenB Biztax Beheer aj . 2019), waar op (blz. 17/19) in het vak 'Buitenlandse winst belastbaar bij verlaagd tarief' het bedrag van de winst waarvan de belasting wordt verminderd moet worden aangegeven (codes 91491, 91493 en 91494).

De 'bewerking' gebeurt helemaal aan het einde van de berekening. Eerst wordt de vennootschapsbelasting berekend alsof de winst die in aanmerking komt om te worden verminderd, afkomstig is uit een land zonder verdrag. Vervolgens wordt deze belasting *pro rata* verdeeld tussen het deel dat overeenkomstig het verdrag moet worden verminderd en de overige winst (Belgische winst en niet bij verdrag vrijgestelde winst). Tot slot wordt de vermindering toegepast op het deel van de belasting dat ingevolge de *pro rata* betrekking heeft op de belasting die overeenkomstig het verdrag moet worden verminderd ».

Article 15

16. L'article 207, alinéa 7, en projet, du CIR 92 (article 15, c), de l'avant-projet) dispose que « [l]a déduction des pertes professionnelles antérieures est effectuée conformément aux dispositions [en projet] de l'article 206/4, alinéa 2 ». La question se pose de savoir comment ce mode d'imputation s'articule avec la disposition énoncée à l'article 206, § 1^{er}, alinéa 4, du CIR 92 qui concerne les pertes professionnelles définitives (antérieures) visées à l'article 185, § 3, du CIR 92. Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« Deze vorige definitieve beroepsverliezen zijn verliezen geleden in een land waarvoor de winst bij verdrag is vrijgesteld. Hierdoor moeten zij overeenkomstig het ontworpen artikel 206/4, tweede lid a), WIB 92, worden aangerekend eerst op de bij verdrag vrijgestelde winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de niet bij verdrag vrijgestelde winst en, tenslotte, op de Belgische winst ».

Chapitre 5 – Autres modifications au Code des impôts sur les revenus 1992

Articles 37, 39 et 40

17. À l'article 37, 3° et 4°, de l'avant-projet, il y a lieu de prévoir que sont respectivement modifiés l'alinéa 5 et l'alinéa 6 (et non : l'alinéa 3 et l'alinéa 4) de l'article 219 du CIR 92. Le délégué a confirmé cette observation et y a ajouté ce qui suit :

« En effet, la référence aux alinéas 3 et 4 dans l'art. 37, 3° et 4°, du projet doit être remplacée respectivement par la référence aux alinéas 5 et 6. Par ailleurs, dans l'art. 39, 3°, du projet modifiant l'art. 223, al. 3, CIR 92, il y a lieu de remplacer deux fois 'l'article 57' par 'l'article 57, alinéa 1^{er}' suite aux modifications apportées par l'art. 71 de la loi du 27.06.2021. Enfin, les historiques des articles 39 et 40 modifiant respectivement les art. 223 et 225, CIR 92, doivent être actualisés suite à l'adoption prochaine de la loi relative au verdissement fiscal et social de la mobilité ».

On peut se rallier à ces adaptations.

18. Compte tenu des modifications qui sont apportées par l'article 39, 1°, 2° et 3°, de l'avant-projet à, respectivement, l'alinéa 1^{er}, l'alinéa 2 et l'alinéa 3 de l'article 223 du CIR 92, la question se pose de savoir s'il ne faut pas non plus adapter l'alinéa 4 de cet article.

Chapitre 6 – Modification de la loi du 22 mai 2001 relative à la participation des travailleurs au capital des sociétés et à l'établissement d'une prime bénéficiaire pour les travailleurs

19. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 7 – Modifications à la loi-programme du 2 août 2002

20. Le chapitre 7 du titre 2 de l'avant-projet comporte des dispositions qui figuraient déjà précédemment dans l'avant-projet de loi sur lequel le Conseil d'État, section de législation, a donné l'avis 66.608/3-4 le 13 novembre 2019⁶. En ce qui concerne l'examen de ces dispositions, on se reportera par conséquent en premier lieu à cet avis. Les modifications (minimes) apportées au texte antérieur ne donnent pas lieu à des observations supplémentaires.

Chapitre 8 – Confirmation d'arrêtés royaux

21. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

TITRE 3 – MODIFICATION DU CODE DES DROITS ET TAXES DIVERS

22. Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 4 – MODIFICATIONS DU CODE DES DROITS DE SUCCESSION

Article 55

23. À l'article 103¹, alinéa 2, du Code des droits de succession, en projet dans l'article 55 de l'avant-projet, on écrira dans le texte néerlandais « dat de inlichtingen op elektronische wijze moeten worden toegezonden ».

TITRE 5 – DROITS D'ENREGISTREMENT, D'HYPOTHÈQUE ET DE GREFFE

Chapitre 1^{er} – Modifications du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe

Articles 56 et 61

24. Les articles 56 et 61, a), de l'avant-projet visent à insérer dans le Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe des dispositions portant sur des actes présentés simultanément à l'enregistrement et à la transcription hypothécaire (respectivement l'article 5bis en projet et l'article 39, 1°, en projet, de ce code). Le texte prévoit chaque fois une exception à cette règle pour les « déclarations (actes) d'insaisissabilité du domicile d'un indépendant visé par la loi du 25 avril 2007 portant des dispositions diverses (IV) ». Interrogé sur la justification de cette exception au regard du principe d'égalité, le délégué a déclaré ce qui suit :

« De uitzondering werd zo in de ict-toepassing geprogrammeerd omdat er een onderscheid wordt gemaakt met betrekking tot de akten die onderworpen zijn aan fysieke mutaties, die moeten worden behandeld door de administratie Opmetingen en Waarderingen, en de akten die daar niet aan onderworpen zijn. Bij dit soort akten is er

⁶ Doc. parl., Chambre, 2019-20, n° 55-0828/001, 36-39.

geen fysieke mutatie, waardoor deze anders worden verwerkt. De wet voorziet in de wettelijke basis hiervoor ».

On n'aperçoit toutefois pas clairement en quoi cette justification se rapporte aux dispositions en projet. Interrogé à ce sujet, le délégué a répondu que « [l]a programmation de l'application n'a prévu d'exception que dans le cas mentionné dans le texte en projet, à savoir pour les déclarations d'insaisissabilité. Une formulation plus théorique du texte ne pourrait dès lors qu'induire confusion et en erreur ».

Il est recommandé d'insérer dans l'exposé des motifs une justification qui correspond mieux aux dispositions en projet.

En outre, le délégué a précisé qu'il y a lieu d'écrire dans chacune des dispositions en projet « les actes (déclarations) qui établissent uniquement l'insaisissabilité ». On peut se rallier à ce point de vue.

Articles 57 et 62

25. L'article 57 de l'avant-projet modifie l'article 32 du Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe, qui est également modifié par l'article 65 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'. L'article 62 de l'avant-projet remplace l'article 140*octies* du même code, lequel est également modifié par l'article 68 de la loi précitée du 26 janvier 2021. Les articles 65 et 68 précités entreront en vigueur au plus tard le 1^{er} janvier 2025. À la question de savoir comment les articles 57 et 62 de l'avant-projet doivent se comprendre au regard de l'entrée en vigueur des modifications précitées de la loi du 26 janvier 2021, le délégué a répondu que les articles 65 et 68 de la loi précitée du 26 janvier 2021, ainsi que d'autres dispositions de cette loi, seront adaptés par un projet de loi distinct à la lumière de l'avant-projet à l'examen.

On peut se rallier à ce point de vue.

Chapitre 2 – Modifications de l'arrêté royal du 28 janvier 2019 relatif à l'exécution du code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe et à la tenue des registres dans les greffes des cours et tribunaux

26. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

TITRE 6 – PROCEDURE FISCALE ET RECOUVREMENT

Chapitre 1^{er} – Correction dans les différents codes fiscaux et lois fiscales des articles relatifs au scanning des messages entrants transmis sous pli fermé par un citoyen ou toute autre personne au Service public fédéral Finances

27. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 2 – Modalités et conditions de remboursement des montants à rembourser en application du Code des impôts sur les revenus 1992 ou de ses arrêtés d'exécution

Article 78

28. L'article 304/1, § 2, en projet, du CIR 92 n'a pas été rédigé clairement et est dès lors difficile à comprendre ; il convient d'y remédier.

Chapitre 3 – Modification de l'article 322, § 1^{er}, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992, en ce qui concerne les agents habilités à accéder au registre UBO

29. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 4 – Modification des articles 301 et 412bis du Code des impôts sur les revenus 1992 visant à transférer la perception de certains impôts de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale vers l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement

30. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

OBSERVATION FINALE

31. L'avant-projet devrait être fondamentalement revu du point de vue de la légistique. Ainsi, l'historique de plusieurs articles n'est pas correctement indiquée (voir par exemple les articles 20, 35, 37, 39 et 42). Il faut en outre tenir compte des modifications qui ont été apportées récemment dans les textes à modifier, par d'autres lois. À titre d'exemple, l'article 34 de l'avant-projet est superflu, dès lors que la modification qu'il prévoit a déjà été mise en œuvre par l'article 48 de la loi du 27 juin 2021 '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'. Il conviendra dès lors de supprimer l'article 34.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Wilfried VAN VAERENBERGH