



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 70.465/3
van 14 december 2021

avis 70.465/3
du 14 décembre 2021

over

sur

amendementen op een
wetsontwerp 'houdende
diverse fiscale bepalingen'

des amendements à un projet
de loi 'portant des dispositions
fiscales diverses'

Op 10 november 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 amendementen op een wetsontwerp ‘houdende diverse fiscale bepalingen’.

De amendementen zijn door de derde kamer onderzocht op 7 december 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.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, eerste auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 14 december 2021.

*

Le 10 novembre 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 des amendements à un projet de loi ‘portant des dispositions fiscales diverses’.

Les amendements ont été examinés par la troisième chambre le 7 décembre 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.

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

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 14 décembre 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.

VORMVEREISTEN

2. Gevraagd of met betrekking tot amendement nr. 12 het advies is ingewonnen van de Gegevensbeschermingsautoriteit, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“amendement nr. 12 (artikel 42/6): dit omvat geen nieuwe verwerking van persoonsgegevens in de zin dat de persoonsgegevens, die in deze fiches zijn opgenomen, op heden reeds rechtmatig worden verwerkt door zowel de werkgever als de fiscale administratie. Het betreft in deze context zelfs geen verwerking van persoonsgegevens voor andere doeleinden, gelet op het feit dat deze verwerking kadert in de verplichtingen die rusten op de werkgever om het recht op een fiscaal voordeel te bewijzen. Bovendien ontstaat het recht om de identificatiegegevens van zichzelf en zijn werknemers te verwerken hier niet, maar bestond dat recht reeds voordien. Er is derhalve geen reden om hiervoor advies te vragen aan de GBA, die zich reeds eerder heeft uitgesproken over de verwerking van identificatiegegevens van werknemers (inclusief het rijksregisternummer) voor fiscale doeleinden.”

De gemachtigde voegde er nog het volgende aan toe:

“De administratie beschikt vandaag (...) per werkgever door middel van de in art. 57 WIB 92 bedoelde fiches over de gegevens die betrekking hebben op de individuele bezoldigingen die aan de werknemers worden toegekend. Wanneer deze werkgever echter een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing toepast, heeft de administratie geen automatisch zicht op welke van deze bezoldigingen de vrijstelling is gegrond.

Wanneer bijvoorbeeld een werkgever de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor wetenschappelijk onderzoek toepast, dan weet de administratie vandaag wel aan hoeveel werknemers een bezoldiging wordt toegekend, maar niet wie van die werknemers in toepassing van artikel 275³ wordt aangemerkt als onderzoeker. Deze informatie wordt ook niet op de in artikel 57 WIB 92 bedoelde fiche vermeld omdat deze informatie niet relevant is voor de belastingaangifte van de betrokken werknemer.”

Gelet op de toelichting van de gemachtigde lijkt het ontworpen artikel 275^{0/1} van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) aanleiding te geven tot een nieuwe vorm van verwerking van persoonsgegevens, waarover nog het advies dient te worden ingewonnen van de Gegevensbeschermingsautoriteit.

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

3. Gevraagd of de bepalingen van het nieuw hoofdstuk 5/1 van titel 2 van het wetsontwerp 'houdende diverse fiscale bepalingen' (amendement nr. 16 e.v.), die betrekking hebben op Europese langetermijnbeleggingsinstellingen (ELTIF's), zijn aangemeld bij de Europese Commissie op grond van de Europese staatssteunregeling, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Ces mesures n'ont pas fait l'objet d'une notification à la Commission européenne comme aide d'Etat. Il s'agit d'insérer dans le Code des impôts sur les revenus 1992 un régime fiscal applicable aux fonds européens d'investissement à long terme et similaire aux autres sociétés d'investissement de droit belge.

Le règlement européen 2015/760 du parlement européen et du Conseil du 29 avril 2015 relatif aux fonds européens d'investissement à long terme (ci-après, les ELTIF) régit en effet le cadre juridique de ceux-ci

Jusqu'à présent le Royaume de Belgique n'avait pas adapté sa législation fiscale à ce nouvel instrument. Les présents amendements prévoient ces adaptations.

Ces adaptations sont nécessaires en raison, d'une part, de l'existence du règlement susvisé qui est, par sa nature, d'application directe dans tous les Etats membres de l'Union européenne et d'autre part en raison de la compétence exclusive des Etats membres en matière fiscale.

Il revient donc aux Etats membres d'organiser le régime fiscal applicable aux ELTIF.

Dans une Communication du 30 septembre 2015, la Commission européenne a fait savoir que 'Le traitement fiscal que les différents pays réserveront aux fonds ELTIF étant important pour leur succès, la Commission invite instamment les États membres à leur appliquer le même régime qu'aux dispositifs nationaux similaires.'

(Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions – Un plan d'action pour la mise en place d'une union des marchés des capitaux, COM(2015) 468 final, 30.9.2015, p. 15).

Voir également, plus récemment, le rapport du Forum de haut niveau sur l'Union des marchés de capitaux : 'The HLF recommends that (i) the Commission proposes targeted amendments to the European Long Term Investment Funds (ELTIFs) regulatory framework and (ii) Member States simplify tax rules applicable to ELTIFs and/or apply preferential tax treatment for ELTIFs.'

(Final report of the High-Level forum on the EU's capital markets union, A new vision for Europe's capital markets, 10 juin 2020, pp. 12, 28 et recommandations significatives en matière d'incitants fiscaux, pp. 37 suivantes).

Dans ce cadre nous estimons que les dispositions en projet sont indispensables, urgentes et qu'elles respectent les critères édictés en matière d'aides d'Etat, suivant la volonté des autorités européennes.”

Dat de ontworpen maatregel de implementatie betreft van EU-wetgeving is op zich geen reden om de regeling niet aan te melden bij de Europese Commissie. Aangezien de maatregel selectief is, de steun verleend wordt aan ondernemingen die een economische activiteit verrichten (met name een financiële dienst), de steun door staatsmiddelen wordt bekostigd en deze staatsmiddelen een economisch voordeel verschaffen dat niet via normale commerciële weg zou zijn verkregen (zie bijvoorbeeld de amendementen nrs. 20, 25 en 29) lijkt

de maatregel overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) te moeten worden aangemeld bij de Europese Commissie.

ONDERZOEK VAN DE AMENDEMENTEN

Amendement nr. 2

4. Overeenkomstig artikel 14 WIB 92 komen de door een belastingplichtige betaalde of gedragen interesten in aanmerking voor de federale interestaftrek. De bij amendement nr. 2 ontworpen bepaling verduidelijkt evenwel dat de interesten die in aanmerking komen voor de rentesubsidie zoals bepaald in artikel 26 van het decreet van het Vlaamse Gewest van 30 oktober 2020 ‘tot wijziging van het Energiedecreet van 8 mei 2009’ en in de artikelen 7.15.1 tot 7.15.5 van het besluit van de Vlaamse Regering van 19 november 2010 ‘houdende algemene bepalingen over het energiebeleid’ niet in aanmerking komen voor de federale interestaftrek. De verantwoording bij het amendement verantwoordt deze uitsluiting door te stellen dat het niet de bedoeling kan zijn dat de belastingplichtige zowel de federale interestaftrek als de Vlaamse rentesubsidie geniet.

Gevraagd of dit laatste ook geldt indien een belastingplichtige de Vlaamse rentesubsidie moet terugbetalen omdat de vereiste duurzaamheidsdoelstellingen niet zijn gerealiseerd, en of in dat geval de federale interestaftrek in het licht van het gelijkheidsbeginsel alsnog niet zou moeten worden toegepast, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De terugbetaling van de rentesubsidie (Renovatiekrediet) komt niet in aanmerking voor de federale interestaftrek daar deze terugbetaling niet kwalificeert als de betaling van interesten maar als een terugbetaling van subsidie. Ook in het kader van leningen waarbij de subsidie meteen verrekend wordt (energielening+) zal na een eventuele terugvordering geen mogelijkheid bestaan om deze nog onder de federale interestaftrek te brengen.

In eerstgenoemde situatie zal de belastingplichtige de eerder betaalde interesten niet meer kunnen inbrengen onder de federale interestaftrek. Dit betreft geen schending van het gelijkheidsbeginsel daar de belastingplichtige zich heeft geëngageerd om bepaalde doelstellingen te halen (met name het behalen van een specifiek EPC-peil) voor het verkrijgen van bepaalde subsidies. Het niet behalen van deze doelstellingen is een schending van dit engagement waarop een administratieve sanctie staat. De belastingplichtige bevindt zich bijgevolg in een andere situatie dan een belastingplichtige die dit engagement niet is aangegaan.”

4.1. Het komt de Raad van State, afdeling Wetgeving, voor dat de ontworpen maatregel in het aan de gemachtigde voorgelegde geval bezwaarlijk kan worden gekwalificeerd als een “administratieve sanctie” ten aanzien van de belastingplichtige, wat de toelichting van de gemachtigde lijkt te suggereren. In het licht van het gelijkheidsbeginsel dient te worden onderzocht of niet in een mogelijkheid van regularisatie moet worden voorzien voor bepaalde gevallen waarin uiteindelijk geen Vlaamse rentesubsidie kan worden genoten, zodat in die gevallen wel nog aanspraak kan worden gemaakt op de (gehele of gedeeltelijke) federale interestaftrek. In dat opzicht dient in elk geval te worden onderzocht of niet minder verregaande maatregelen mogelijk zijn dan de ontworpen maatregel.

4.2. De ontworpen bepaling verwijst naar “interessen die ‘in aanmerking komen’ voor de rentesubsidie”, wat zo geïnterpreteerd zou kunnen worden dat ook de Interessen die niet als rentesubsidie zijn aangevraagd maar wel daarvoor in aanmerking kunnen komen, eveneens uitgesloten zijn van de federale interestaftrek, hetgeen wellicht niet de bedoeling is. De bepaling dient dan ook zo te worden aangepast dat ze enkel de Interessen betreft waarvoor ook effectief de Vlaamse rentesubsidie is aangevraagd door de belastingplichtige.

Amendement nr. 3

5. In het bij amendement nr. 3 ontworpen artikel 39, § 2, laatste lid, WIB 92, wordt voor de toepassing van dat artikel een omschrijving gegeven van het begrip “pensioenstelsel”. In die omschrijving is sprake van een “collectieve pensioentoezegging van een werkgever (...) ten behoeve van ten minste twee aangesloten werknemers, vroegere werknemers of hun rechtverkrijgenden”. Aan de gemachtigde is in dat verband gevraagd (A) wat moet worden begrepen onder “ten behoeve van ten minste twee aangesloten werknemers”, (B) of onder dat begrip ook een pensioenstelsel wordt begrepen dat is ingevoerd ten behoeve van een bepaalde categorie van werknemers (bijv. bedienden) en de werkgever *de facto* slechts één bediende tewerkstelt en (C) of de regeling ook nog geldt wanneer een pensioenstelsel wordt ingevoerd ten behoeve van twee of meer werknemers en het stelsel *de facto* maar geldt voor één werknemer. De gemachtigde beantwoordde die vragen als volgt:

“(A) De problematiek situeert zich voornamelijk in het onderscheid tussen tweede- en derde pijlerpensioenen. De uitzonderingscategorie van art. 39, § 2, WIB 92 was er voor derde pijlerpensioenen, d.w.z. met persoonlijk kapitaal individuele bankproducten kiezen voor de individuele pensioenopbouw (vb.: de individuele levensverzekering). Tweede pijlerpensioenen zijn dan pensioenen opgebouwd door de werkzaamheden uitgevoerd door een belastingplichtige, zoals de collectieve groepsverzekeringen van een werkgever.

Feitenanalyses gegeven door de rechtspraak zorgden ervoor dat sommige buitenlandse collectieve pensioenvoorzieningen (dus tweede pijlerpensioenen) werden gekwalificeerd als individuele levensverzekeringen en dus als een derde pijlerpensioen. Dit wetsontwerp wil de rechtsonzekerheid wegwerken door duidelijk te maken wat geen individuele levensverzekering en dus een derde pijlerpensioen is.

Omdat de bedoeling van de wetgever voornamelijk te maken heeft met de Nederlandse pensioenfondsen, baseert het ontwerp zich op de definitie van het Nederlandse pensioenfonds uit de Nederlandse pensioenwet die stelt dat een pensioenfonds een stichting is ‘waarin ten behoeve van ten minste twee deelnemers, gewezen deelnemers of hun nabestaanden gelden worden of werden bijeengebracht en worden beheerd ter uitvoering van ten minste een basispensioenregeling’. Men dient hier dus onder te verstaan, een verzekering onderhandeld door een werkgever (al dan niet via een sectoraal pensioenfonds) voor diens werknemers (vroegere, huidige of toekomstige) en alle nuances die hieronder kunnen vallen.

(B) De definitie die de wetgever wil inbrengen, maakt geen onderscheid tussen de categorieën van gepensioneerden. In de praktijk maakt een collectief pensioenfonds een mogelijk onderscheid tussen de verschillende soorten werknemers op basis van barema's en dergelijke meer, maar dit heeft geen invloed op het collectief karakter van het pensioenfonds.

In het geval een werkgever een groepsverzekering heeft afgesloten en er in dat specifiek geval slechts 1 werknemer is, dient een feitenkwestie zich aan. Een groepsverzekering is meestal onderhandeld en afgesloten voor een groep mensen die werken of werkten in een bedrijf (al dan niet onder bepaalde parameters edm.). Mensen die beginnen met werken in dat bedrijf treden als het ware in deze verzekering. Vaak worden pensioenfondsen ook georganiseerd per sector of door groepen werkgevers voor schaalvoordelen, zodat dit specifieke geval weinig zal voorkomen.

Het zou moeten gaan over een onderhandelde groepsverzekering voor werknemers bij een pensioenfonds waarbij een verzekering vervolgens terug zou vallen en er slechts één enkele werknemer, ex-werknemer of nabestaande geniet van die pensioenregeling. Als een dergelijke situatie zou bestaan en dit in rechte kan worden bewezen, kan er toch sprake zijn van een individuele levensverzekering, maar treedt de uitzondering van art. 39, § 2, 2°, d), WIB 92 voor de opbouw door middel van werkgeversbijdragen of bijdragen van de onderneming in werking.

(C) Het voorstel spreekt ook van ‘vroegere werknemers of hun rechtverkrijgenden’. Als een bediende zou sterven, zullen zijn rechtverkrijgenden ook rechten hebben op het pensioenfonds. Het collectieve karakter wordt dan bewaard.

In het zeer specifieke en uitzonderlijke geval waar er twee aangesloten werknemers zouden zijn, één bediende zou sterven en deze geen nabestaanden zou hebben op welke manier dan ook, is er de facto sprake van een individuele levensverzekering, maar speelt ook de uitzondering voorzien in art. 39, § 2, 2°, d), WIB 92 voor de opbouw door middel van werkgeversbijdragen of bijdragen van de onderneming.”

De steller van het amendement dient na te gaan of de ontworpen tekst een juiste en volledige weergave is van de elementen die de gemachtigde aanvoert, en of een en ander niet in de tekst moet worden verduidelijkt. In elk geval verdient het aanbeveling om de antwoorden van de gemachtigde te verwerken in de verantwoording bij het amendement.

Amendement nr. 4

6. Overeenkomstig de bij amendement nr. 4 ontworpen bepaling worden de premies voor de eerste schijf van 30.000 euro bruto per belastbaar tijdperk, toegekend door nationale of internationale sportfederaties, Nationale Olympische Comités, Belgische of vreemde openbare machten of openbare instellingen zonder winstoogmerk naar aanleiding van een sportieve prestatie op Olympische Spelen, Paralympische Spelen, Europese kampioenschappen of wereldkampioenschappen gekwalificeerd als diverse inkomsten, belast tegen een tarief van 16,5%, tenzij de globalisatie voordeliger is.

Gevraagd hoe de verschillende behandeling tussen a) sporters en andere personen in het algemeen en b) tussen sporters die een premie krijgen naar aanleiding van de opgesomde kampioenschappen en sporters die een premie krijgen naar aanleiding van andere kampioenschappen (bijvoorbeeld Amerikaanse of Afrikaanse kampioenschappen of een Iron Man in Hawaï) kan worden verantwoord in het licht van het gelijkheidsbeginsel, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De regeling beoogt de premies die worden uitgereikt als erkenning voor de uitzonderlijke sportieve prestaties van atleten die als vertegenwoordiger van België (of een ander land) uitkomen op de Olympische Spelen, de Paralympische Spelen of op

wereldkampioenschappen of Europese kampioenschappen die worden georganiseerd door internationale sportfederaties en waarnaar atleten worden uitgestuurd door hun sportfederatie. De atleten dragen op die manier bij tot een positieve imago van sport en van hun land.

In de regel ontvangen de atleten geen vergoeding voor hun deelname aan deze kampioenschappen op zich. De beoogde premies komen in beginsel wel bovenop de reguliere inkomsten van de sporters, zoals hun bezoldiging in het kader van een topsportcontract of bij een club. De voorgestelde regeling doorbreekt de progressiviteit van de belasting op een eerste schijf van die premies. De carrière van een topsporter is immers doorgaans van korte duur en dus ook de periode waarbinnen dergelijke premies kunnen worden behaald. Het tarief van 16,5 pct. is ook slechts van toepassing op een eerste schijf van 30.000 euro (te indexeren basisbedrag). Wanneer er zeer hoge premies worden toegekend, zal dus slechts een deel ervan in aanmerking komen voor de regeling.

Vermits het niet uitgesloten is dat fiscale inwoners van België premies ontvangen voor hun prestaties op kampioenschappen van andere continenten, zal de regeling worden opengesteld voor kampioenschappen van andere continenten. De tekst zal in volgende zin worden aangepast: ‘naar aanleiding van een sportieve prestatie op Olympische Spelen, Paralympische Spelen, wereldkampioenschappen of Europese of andere continentale kampioenschappen’.

De Iron Man is een belangrijke wedstrijd voor triatleten. Het is echter geen wereldkampioenschap dat wordt georganiseerd door een internationale sportfederatie, maar een wedstrijd die wordt georganiseerd door een commerciële organisatie. De voorgestelde regeling beoogt enkel premies die worden toegekend voor uitzonderlijke prestaties op officiële internationale kampioenschappen. Op die manier kan het toepassingsgebied beter worden afgelijnd. Om commerciële sponsoringspremies of vergoedingen van commerciële organisaties (die eventueel eerder de deelname aan de wedstrijd vergoeden) uit te sluiten, worden ook enkel premies die worden toegekend door ‘officiële’ instanties, zoals het Olympisch comité of sportfederaties beoogd. Die instanties reiken (...) doorgaans enkel premies uit voor prestaties op officiële kampioenschappen.”

De gegeven verantwoording voor het onderscheid dat wordt gemaakt tussen “officiële” kampioenschappen en andere kampioenschappen zoals de Iron Man overtuigt niet, aangezien niet wordt aangetoond waarom, vanuit het oogpunt van de sporter-belastingplichtige en de geleverde prestatie, een onderscheid zou moeten worden gemaakt wat betreft de fiscale behandeling van de toegekende premie, al naargelang deze is verkregen in een officieel kampioenschap dan wel in een andere, niet-officiële vorm van kampioenschap. De Raad van State, afdeling Wetgeving, ziet op het eerste gezicht geen redelijke verantwoording voor dit verschil in behandeling. Het louter verwijzen in de verantwoording bij het amendement naar de bedoeling om “commerciële sponsoringspremies of vergoedingen van commerciële organisaties” uit te sluiten, volstaat in elk geval niet.

Gevraagd hoe de verschillende behandeling tussen, enerzijds, de voornoemde sporters en, anderzijds, de kunstenaars, geleerden en schrijvers, waarvoor andere voorwaarden gelden,² wordt verantwoord, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De voorgestelde regeling verschilt inderdaad van de regeling voor kunstenaars als bedoeld in artikel 90, eerste lid, 2°, WIB 92. De voorgestelde regeling geldt enkel voor

² Zie artikel 90, eerste lid, 2°, WIB 92 en artikel 53 KB WIB92.

premies die worden toegekend naar aanleiding van uitzonderlijke prestaties en is in dat opzicht vergelijkbaar met de vrijstelling voor de prijzen voor kunstenaars. Voor de premies voor sporters is, anders dan voor de prijzen voor kunstenaars, echter niet voorzien in de mogelijkheid van een volledige vrijstelling. Waar men kan aannemen dat het eerder uitzonderlijk is dat kunstenaars meer dan één keer een belangrijke vrijgestelde prijs ontvangen, kunnen sporters gedurende meerdere jaren en op meerdere evenementen of in meerdere disciplines topprestaties leveren en dus ook meerdere premies ontvangen voor hun prestaties als sporters op de Olympische Spelen, Paralympische Spelen, wereldkampioenschappen of Europese of andere continentale kampioenschappen. Vanuit deze optiek acht de regering het verantwoord om geen vrijstelling in te voeren, maar wel de belastingheffing tegen een afzonderlijke aanslagvoet van 16,5 pct. (die geldt voor de niet vrijgestelde prijzen) te weerhouden. De eerste schijf aan prijzen waarop die afzonderlijke aanslagvoet van toepassing is, is wel aanzienlijk hoger dan eerste schijf voor de niet vrijgestelde prijzen aan kunstenaars.”

Aangezien het zowel voor sporters als voor kunstenaars, geleerden en schrijvers doorgaans gaat om premies die worden toegekend voor uitzonderlijke prestaties, ziet de Raad van State niet goed in waarom er twee verschillende fiscale regelingen moeten zijn en niet kan worden volstaan met één en dezelfde regeling. Er zal bijgevolg moeten kunnen worden verantwoord, in het licht van het gelijkheidsbeginsel, waarom ondanks de vergelijkbare situatie waarin de betrokken belastingplichtigen verkeren wat betreft het feit dat de belastingheffing doet ontstaan, toch een verschillende regeling noodzakelijk is. De Raad van State, afdeling Wetgeving, ziet echter niet meteen een dergelijke verantwoording.

Amendement nr. 8

7.1. In het ontworpen artikel 269, § 2, tweede lid, 1° en 2° WIB 92 begint de wachtermijn voor de verlaging van de roerende voorheffing van 20 % resp. 15 % op het ogenblik van de volledige volstorting van de bedragen waarop bij de oprichting van de vennootschap of kapitaalverhoging is ingeschreven, en niet zoals onder de huidige regeling, vanaf de inbreng. De steller van het amendement dient na te gaan of de ontworpen tekst geen afbreuk doet aan gerechtvaardigde verwachtingen van vennootschappen waarvoor de ontworpen regeling tot gevolg heeft dat wachtermijn wordt verlengd. In voorkomend geval verdient het aanbeveling te voorzien in een gepaste overgangsregeling.

7.2. In het ontworpen artikel 269, § 2, laatste lid, WIB 92 wordt verwezen naar “de vennootschappen die tussen 1 mei 2019 en de datum van bekendmaking van deze bepaling door de ministerraad beslist hebben over te gaan tot een vrijstelling van volstorting van de onderschreven aandelen”. In het belang van de rechtszekerheid dient de “datum van bekendmaking van deze bepaling door de ministerraad” te worden vervangen door de concrete datum van die bekendmaking.

Amendement nr. 15

8. Overeenkomstig het ontworpen artikel 46, zevende lid, van het wetsontwerp hebben de artikelen 24/1 en 43 ervan uitwerking met ingang van 1 januari 2021.

8.1. Voor artikel 24/1 van het wetsontwerp is er geen terugwerkende kracht voor zover de aan te nemen wet ten laatste op 31 december 2021 in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt. Indien dat niet het geval is zal er een verantwoording moeten zijn voor de terugwerkende kracht overeenkomstig de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof ter zake.

8.2. Voor artikel 43, van het wetsontwerp, waarvan de ontworpen bepalingen het toepassingsgebied van de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor de opleiding van werknemers bedoeld in artikel 275¹² WIB 92 regelen, dient aangenomen te worden dat het weldegelijk terugwerkende kracht heeft. De terugwerkende kracht wordt in de verantwoording bij het amendement gerechtvaardigd door aan te geven dat alle “wijzigingen die in dit amendement worden aangebracht een interpretatieve functie hebben.”

8.2.1. Luidens artikel 84 van de Grondwet kan alleen de wet een authentieke uitlegging van de wetten geven. Een wetsbepaling is interpretatief wanneer ze aan een bepaling een betekenis geeft die de wetgever bij de aanneming ervan heeft willen geven en die zij redelijkerwijze kon krijgen.³ Het is eigen aan een interpretatieve bepaling dat zij gevolg heeft op de datum van de inwerkingtreding van de geïnterpreteerde bepaling;⁴ de waarborg van de niet-retroactiviteit van de wetten, waarvan slechts onder bepaalde voorwaarden kan worden afgeweken,⁵ kan evenwel niet worden omzeild door een wetsbepaling met terugwerkende kracht als een interpretatieve wetsbepaling voor te stellen.⁶

Zo het effectief gaat om een interpretatieve wet, ligt de verantwoording van het retroactieve effect dat ze heeft (doordat de geïnterpreteerde wet moet worden geacht steeds de draagwijdte te hebben gehad zoals omschreven in de interpretatieve wet),⁷ in het interpretatieve karakter zelf van de betrokken wet.⁸ Zo niet, dient aan de voorwaarden te zijn voldaan op grond waarvan kan worden afgeweken van het beginsel van de niet-retroactiviteit van de wetten.⁹

Een interpretatieve wet vindt haar bestaansreden in het opheffen van de rechtsonzekerheid die is ontstaan door het onzekere of het betwiste karakter van een wetsbepaling.

³ GwH 21 juni 2006, nr. 102/2006, B.5.2; GwH 1 september 2008, nr. 128/2008, B.8.1; GwH, 12 november 2009, nr. 180/2009, B.5; GwH 26 november 2009, nr. 192/2009, B.7; GwH 15 december 2011, nr. 188/2011, B.4; GwH 12 juli 2012, nr. 90/2012, B.13.2; GwH 7 november 2013, nr. 150/2013, B.4; GwH 6 oktober 2016, nr. 126/2016, B.5.

⁴ GwH 12 november 2009, nr. 180/2009, B.5. GwH 12 juli 2012, nr. 90/2012, B.13.2; GwH 7 november 2013, nr. 150/2013, B.4.

⁵ Zie bijvoorbeeld GwH 15 december 2011, nr. 188/2011, B.8; GwH 31 mei 2012, nr. 68/2012, B.13; GwH 9 oktober 2014, nr. 146/2014, B.10.1; GwH 6 oktober 2016, nr. 126/2016, B.7.3.

⁶ GwH 19 december 2002, nr. 189/2002, B.12.2; GwH 21 juni 2006, nr. 102/2006, B.5.2; GwH 15 december 2011, nr. 188/2011, B.4; GwH 6 oktober 2016, nr. 126/2016, B.5; GwH 1 juni 2017, nr. 68/2017, B.3.

⁷ GwH 19 december 2002, nr. 189/2002, B.12.1; GwH 21 juni 2006, nr. 102/2006, B.5.2; GwH 1 september 2008, nr. 128/2008, B.8.4; GwH 15 december 2011, nr. 188/2011, B.4; GwH 11 mei 2017, nr. 54/2017, B.6.5.

⁸ GwH 1 september 2008, nr. 128/2008, B.8.6; GwH 12 november 2009, nr. 180/2009, B.9; GwH 6 oktober 2016, nr. 126/2016, B.5; GwH 1 juni 2017, nr. 68/2017, B.3.

⁹ GwH 1 september 2008, nr. 128/2008, B.8.6; GwH 15 december 2011, nr. 188/2011, B.7; GwH 6 oktober 2016, nr. 126/2016, B.7.3.

Derhalve is een interpretatieve bepaling alleen aanvaardbaar wanneer de tekst die de wetgever beoogt uit te leggen, onduidelijk is en voor een verschillende interpretatie vatbaar is.¹⁰

De betekenis die de wetgever in de interpretatieve wet aan de betrokken wetsbepaling heeft gegeven, moet eraan door de rechter ook zonder tussenkomst van de wetgever kunnen worden gegeven.¹¹⁻¹²

8.2.2. Er dient bijgevolg te worden onderzocht of het werkelijk om interpretatieve bepalingen gaat.

In dat verband moet vooreerst worden vastgesteld dat de betrokken bepalingen niet als interpretatieve bepalingen zijn geredigeerd.¹³ Bovendien wordt de retroactieve uitwerking ervan expliciet geregeld, terwijl dat voor interpretatieve bepalingen niet hoeft.

Bovendien moet worden vastgesteld dat de ontworpen bepalingen meer inhouden dan een loutere interpretatie van bestaande bepalingen. Zo wordt ervoor geopteerd om de minimale opleidingsduur niet meer uit te drukken in dagen maar in uren, wordt aangegeven hoe de minimumduur moet worden berekend bij wijziging van de arbeidsregeling in de loop van de opleiding (waaromtrent de verantwoording bij het amendement expliciet stelt dat dit noch in de wettekst werd geregeld noch in de oorspronkelijke memorie van toelichting werd verduidelijkt), en wordt een bepaalde cumul expliciet uitgesloten (terwijl de oorspronkelijke wettekst geen bepaling in die zin bevatte).

¹⁰ Zie in dat verband verschillende adviezen van de afdeling Wetgeving van de Raad van State, inzonderheid advies 34.153/VR van 12 december 2002 over een voorstel van wet 'tot interpretatie van artikel 7, eerste lid, van de wet van 16 juni 1993 betreffende de bestraffing van ernstige schendingen van het internationaal humanitair recht' (*Parl.St.* Senaat 2002-03, nr. 2-1255/2); advies 46.403/1/3/4 van 10 en 14 april 2009 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de programmawet van 17 juni 2009 (*Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52-1967/001, 49 tot 51); adv.RvS 61.230/1 en 61.231/1 van 2 mei 2017 over een wetsvoorstel 'tot wijziging van de arbeidswet van 16 maart 1971 voor wat het zondagswerk betreft' en over amendementen op dat wetsvoorstel (*Parl.St.* Kamer 2014-2015, nr. 54-584/004).

¹¹ Cass. 17 januari 2008, F.07.0057.N; Cass. 19 mei 2014, C.13.0310.N; Cass. 7 april 2016, F.14.0097.N; Cass. 24 januari 2017, P.16.0893.N.

¹² Zie in verband met de aldus in herinnering gebrachte beginselen, adv.RvS 51.257/3 van 24 april 2012 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 1 juli 2012 'tot uitlegging van artikel 108, § 2, tweede lid, eerste en tweede zinsnede van de wet van 8 januari 2012 tot wijziging van de wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt en de wet van 12 april 1965 betreffende het vervoer van gasachtige producten en andere door middel van leidingen' (*Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53-2195/001, 12-13), alsook adv.RvS 52.210/4 van 7 november 2012 over een voorontwerp dat heeft geleid tot het decreet van het Waalse Gewest van 7 maart 2013 'interprétatif des articles 35, § 1^{er}, alinéa 2, 40, § 7, alinéa 3, 93, § 1^{er}, alinéa 2, et 95, § 7, alinéa 3, du décret du 11 mars 1999 relatif au permis d'environnement, modifiés par le décret-programme du 3 février 2005 de relance économique et de simplification administrative' (*Parl.St.* W.Parl. 2012-13, nr. 750/1, 6-8); adv.RvS 54.553/4 van 16 december 2013 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 19 april 2014 'tot wijziging van de wet van 21 maart 1991 betreffende de hervorming van sommige economische overheidsbedrijven' (*Parl.St.* Kamer 2013-2014, nr. 3402/1); adv.RvS 59.495/2/3 van 6 juni 2016 over een ontwerp dat heeft geleid tot de wet van 3 augustus 2016 'houdende dringende fiscale bepalingen', *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 1920/1, p. 35; adv.RvS 61.230/1 en 61.231/1 van 2 mei 2017 over een wetsvoorstel 'tot wijziging van de arbeidswet van 16 maart 1971 voor wat het zondagswerk betreft' en over amendementen op dat wetsvoorstel (*Parl.St.* Kamer 2014-2015, nr. 54-584/004; adv.RvS 61.750/3 van 1 augustus 2017 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 17 december 2017 'houdende diverse fiscale bepalingen II', *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2764/001, 48-58).

¹³ Zie over de wijze van redigeren van interpretatieve bepalingen: *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, formule F 4-1-7, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

Uit hetgeen voorafgaat moet worden besloten dat de ontworpen bepalingen niet beschouwd kunnen worden als louter interpretatieve bepalingen, zodat de terugwerkende kracht zal moeten kunnen worden verantwoord overeenkomstig de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof ter zake.

Amendementen nrs. 16 tot 25

9. Gevraagd in welke mate de fiscale behandeling van Europese langetermijnbeleggingsinstellingen (ELTIF's) zoals geregeld in de bij de amendementen nrs. 16 tot 25 ontworpen bepalingen verschilt van de fiscale behandeling van andere beleggingsvennootschappen, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Il y a en effet des différences liées aux statuts, critères d'investissement et de distribution des bénéfices des ELTIF par rapport aux autres véhicules d'investissement visés par l'article 185bis, CIR 92.

La seule réelle différence avec le régime fiscal actuel des sociétés d'investissement réglementées est l'exonération sur les dividendes payés par un ELTIF à un investisseur-société non-résident. Cette exonération est justifiée dans la mesure où, contrairement aux autres formes de sociétés d'investissement, les ELTIF sont par nature destinés à être commercialisés en Europe sur base du passeport européen, ce qui les différencie des autres fonds alternatifs (pour lesquels les conditions de distribution ne sont pas identiques).

C'est la raison pour laquelle l'article 203, CIR 92 a été adapté en matière de revenus définitivement taxés (exception au seuil de distribution des bénéfices ; étant donné que l'ELTIF est régi par un règlement européen directement applicable, et vu la nature des investissements à long terme de l'ELTIF, il serait inopportun de soumettre l'ELTIF à une condition de distribution à des fins fiscales) et l'article 264/2, CIR 92, est inséré en matière d'exonération de précompte mobilier. Les justifications des amendements modifiant et insérant des dispositions donnent les raisons plus détaillées de ces adaptations spécifiques.”

Amendement nr. 32

10. De gemachtigde bevestigde dat in de verantwoording bij amendement nr. 32 de berekening in voorbeeld 4 niet correct is, hetgeen moet worden verholpen.

Amendement nr. 39

11. In de bij het ontworpen artikel 51/3, b), van het wetsontwerp ontworpen bepaling schrijve men “wordt nogmaals verlengd tot 30 september 2022” in de plaats van “kan nogmaals worden verlengd tot 30 september 2022”.

Amendement nr. 59

12. Er kan worden verwezen naar de opmerking bij amendement nr. 21 op het wetsontwerp 'houdende diverse bepalingen inzake belasting over de toegevoegde waarde' waarover de Raad van State, afdeling Wetgeving, advies 70.467/3 uitbrengt.

*

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 juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

FORMALITÉS

2. À la question de savoir si l'avis de l'Autorité de protection des données a été recueilli en ce qui concerne l'amendement n° 12, le délégué a répondu ce qui suit :

« amendement nr. 12 (artikel 42/6): dit omvat geen nieuwe verwerking van persoonsgegevens in de zin dat de persoonsgegevens, die in deze fiches zijn opgenomen, op heden reeds rechtmatig worden verwerkt door zowel de werkgever als de fiscale administratie. Het betreft in deze context zelfs geen verwerking van persoonsgegevens voor andere doeleinden, gelet op het feit dat deze verwerking kadert in de verplichtingen die rusten op de werkgever om het recht op een fiscaal voordeel te bewijzen. Bovendien ontstaat het recht om de identificatiegegevens van zichzelf en zijn werknemers te verwerken hier niet, maar bestond dat recht reeds voordien. Er is derhalve geen reden om hiervoor advies te vragen aan de GBA, die zich reeds eerder heeft uitgesproken over de verwerking van identificatiegegevens van werknemers (inclusief het rijksregisternummer) voor fiscale doeleinden ».

Le délégué a encore ajouté ce qui suit :

« De administratie beschikt vandaag (...) per werkgever door middel van de in art. 57 WIB 92 bedoelde fiches over de gegevens die betrekking hebben op de individuele bezoldigingen die aan de werknemers worden toegekend. Wanneer deze werkgever echter een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing toepast, heeft de administratie geen automatisch zicht op welke van deze bezoldigingen de vrijstelling is gegrond.

Wanneer bijvoorbeeld een werkgever de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor wetenschappelijk onderzoek toepast, dan weet de administratie vandaag wel aan hoeveel werknemers een bezoldiging wordt toegekend, maar niet wie van die werknemers in toepassing van artikel 275³ wordt aangemerkt als onderzoeker. Deze informatie wordt ook niet op de in artikel 57 WIB 92 bedoelde fiche vermeld omdat deze informatie niet relevant is voor de belastingaangifte van de betrokken werknemer ».

Compte tenu des explications données par le délégué, l'article 275^{0/1}, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) semble donner lieu à une nouvelle forme de traitement de données à caractère personnel, sur lequel l'avis de l'Autorité de protection des données doit encore être recueilli.

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

3. À la question de savoir si les dispositions du nouveau chapitre 5/1 du titre 2 du projet de loi 'portant des dispositions fiscales diverses' (amendements n^{os} 16 et suivants), qui concernent les fonds européens d'investissement à long terme (ELTIF), ont été notifiées à la Commission européenne en vertu du régime européen des aides d'État, le délégué a répondu en ces termes :

« Ces mesures n'ont pas fait l'objet d'une notification à la Commission européenne comme aide d'État. Il s'agit d'insérer dans le Code des impôts sur les revenus 1992 un régime fiscal applicable aux fonds européens d'investissement à long terme et similaire aux autres sociétés d'investissement de droit belge.

Le règlement européen 2015/760 du parlement européen et du Conseil du 29 avril 2015 relatif aux fonds européens d'investissement à long terme (ci-après, les ELTIF) régit en effet le cadre juridique de ceux-ci

Jusqu'à présent le Royaume de Belgique n'avait pas adapté sa législation fiscale à ce nouvel instrument. Les présents amendements prévoient ces adaptations.

Ces adaptations sont nécessaires en raison, d'une part, de l'existence du règlement susvisé qui est, par sa nature, d'application directe dans tous les États membres de l'Union européenne et d'autre part en raison de la compétence exclusive des États membres en matière fiscale.

Il revient donc aux États membres d'organiser le régime fiscal applicable aux ELTIF.

Dans une Communication du 30 septembre 2015, la Commission européenne a fait savoir que 'Le traitement fiscal que les différents pays réserveront aux fonds ELTIF étant important pour leur succès, la Commission invite instamment les États membres à leur appliquer le même régime qu'aux dispositifs nationaux similaires.'

(Communication de la Commission au Parlement européen, au Conseil, au Comité économique et social européen et au Comité des régions – Un plan d'action pour la mise en place d'une union des marchés des capitaux, COM(2015) 468 final, 30.9.2015, p. 15).

Voir également, plus récemment, le rapport du Forum de haut niveau sur l'Union des marchés de capitaux : 'The HLF recommends that (i) the Commission proposes targeted amendments to the European Long Term Investment Funds (ELTIFs) regulatory framework and (ii) Member States simplify tax rules applicable to ELTIFs and/or apply preferential tax treatment for ELTIFs.'

(Final report of the High-Level forum on the EU's capital markets union, A new vision for Europe's capital markets, 10 juin 2020, pp. 12, 28 et recommandations significatives en matière d'incitants fiscaux, pp. 37 suivantes).

Dans ce cadre nous estimons que les dispositions en projet sont indispensables, urgentes et qu'elles respectent les critères édictés en matière d'aides d'État, suivant la volonté des autorités européennes ».

Le fait que la mesure en projet concerne la mise en œuvre de la législation de l'UE ne constitue pas une raison en soi pour ne pas notifier la réglementation à la Commission européenne. Dès lors que la mesure est sélective, que l'aide est accordée à des entreprises qui exercent une activité économique (à savoir un service financier), que l'aide est financée au moyen de ressources d'État et que ces ressources procurent un avantage économique qui n'aurait pas été obtenu via la voie commerciale normale (voir par exemple les amendements n^{os} 20, 25

et 29), la mesure paraît devoir être notifiée à la Commission européenne, conformément à l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE).

EXAMEN DES AMENDEMENTS

Amendement n° 2

4. Conformément à l'article 14 CIR 92, les intérêts payés ou supportés par le contribuable ouvrent droit à la déduction des intérêts fédérale. La disposition en projet à l'amendement n° 2 précise toutefois que les intérêts qui bénéficient de la subvention d'intérêts prévue à l'article 26 du décret de la Communauté flamande du 30 octobre 2020 'tot wijziging van het Energiedecreet van 8 mei 2009' et aux articles 7.15.1 à 7.15.5 de l'arrêté du Gouvernement flamand du 19 novembre 2010 'houdende algemene bepalingen over het energiebeleid' ne sont pas pris en considération pour la déduction des intérêts fédérale. La justification de l'amendement justifie cette exclusion en affirmant que l'intention ne peut être que le contribuable bénéficie à la fois de la déduction des intérêts fédérale et de la subvention d'intérêts flamande.

À la question de savoir si ce raisonnement s'applique également si un contribuable doit rembourser la subvention d'intérêts flamande au motif que les objectifs de durabilité requis n'ont pas été réalisés, et si dans ce cas la déduction des intérêts fédérale ne devrait toutefois pas être adaptée au regard au principe d'égalité, le délégué a répondu ce qui suit :

« De terugbetaling van de rentesubsidie (Renovatiekrediet) komt niet in aanmerking voor de federale interestaftrek daar deze terugbetaling niet kwalificeert als de betaling van interesten maar als een terugbetaling van subsidie. Ook in het kader van leningen waarbij de subsidie meteen verrekend wordt (energielening+) zal na een eventuele terugvordering geen mogelijkheid bestaan om deze nog onder de federale interestaftrek te brengen.

In eerstgenoemde situatie zal de belastingplichtige de eerder betaalde interesten niet meer kunnen inbrengen onder de federale interestaftrek. Dit betreft geen schending van het gelijkheidsbeginsel daar de belastingplichtige zich heeft geëngageerd om bepaalde doelstellingen te halen (met name het behalen van een specifiek EPC-peil) voor het verkrijgen van bepaalde subsidies. Het niet behalen van deze doelstellingen is een schending van dit engagement waarop een administratieve sanctie staat. De belastingplichtige bevindt zich bijgevolg in een andere situatie dan een belastingplichtige die dit engagement niet is aangegaan ».

4.1. Il apparaît au Conseil d'État, section de législation, que la mesure en projet, dans le cas soumis au délégué, peut difficilement être qualifiée de « sanction administrative » à l'égard du contribuable, ce que semblent suggérer les explications données par le délégué. Il faudra examiner au regard du principe d'égalité s'il ne faut pas prévoir une possibilité de régularisation pour certains cas dans lesquels il n'est pas possible de bénéficier, en fin de compte, de la subvention d'intérêts flamande, de sorte que dans ces cas, on puisse encore effectivement prétendre à la déduction des intérêts fédérale (totale ou partielle). Dans cette optique, il faudra en tout état de cause examiner si des mesures moins radicales que la mesure en projet ne sont pas possibles.

4.2. La disposition en projet fait référence aux « intérêts 'éligibles' à la subvention d'intérêts », ce qui pourrait être interprété en ce sens que les intérêts qui ne sont pas demandés comme subvention d'intérêts, mais qui entrent toutefois en ligne de compte à cet effet, sont eux aussi également exclus de la déduction des intérêts fédérale, ce qui n'est sans doute pas l'intention. La disposition doit dès lors être adaptée en ce sens qu'elle ne concerne que les intérêts pour lesquels le contribuable a effectivement demandé la subvention d'intérêts flamande.

Amendement n° 3

5. L'article 39, § 2, dernier alinéa, CIR 92, en projet à l'amendement n° 3, donne une définition de la notion de « régime de pension » pour l'application de cet article. Cette définition fait mention d'« un engagement collectif de pension d'un employeur (...) pour le compte d'au moins deux travailleurs affiliés, anciens travailleurs ou leurs ayants droit ». À cet égard, il a été demandé au délégué (A) ce qu'il faut entendre par « pour le compte d'au moins deux travailleurs affiliés », (B) si cette notion englobe également un régime de pension qui est instauré pour le compte d'une catégorie déterminée de travailleurs (par exemple les employés) et si l'employeur n'occupe *de facto* qu'un seul employé et (C) si le régime s'applique encore également lorsqu'un régime de pension est instauré pour le compte de deux ou plusieurs travailleurs et que le système ne s'applique *de facto* qu'à un seul travailleur. Le délégué a répondu à ces questions comme suit :

« (A) De problematiek situeert zich voornamelijk in het onderscheid tussen tweede- en derde pijlerpensioenen. De uitzonderingscategorie van art. 39, § 2, WIB 92 was er voor derde pijlerpensioenen, d.w.z. met persoonlijk kapitaal individuele bankproducten kiezen voor de individuele pensioenopbouw (vb.: de individuele levensverzekering). Tweede pijlerpensioenen zijn dan pensioenen opgebouwd door de werkzaamheden uitgevoerd door een belastingplichtige, zoals de collectieve groepsverzekeringen van een werkgever.

Feitenanalyses gegeven door de rechtspraak zorgden ervoor dat sommige buitenlandse collectieve pensioenvoorzieningen (dus tweede pijlerpensioenen) werden gekwalificeerd als individuele levensverzekeringen en dus als een derde pijlerpensioen. Dit wetsontwerp wil de rechtsonzekerheid wegwerken door duidelijk te maken wat geen individuele levensverzekering en dus een derde pijlerpensioen is.

Omdat de bedoeling van de wetgever voornamelijk te maken heeft met de Nederlandse pensioenfondsen, baseert het ontwerp zich op de definitie van het Nederlandse pensioenfonds uit de Nederlandse pensioenwet die stelt dat een pensioenfonds een stichting is 'waarin ten behoeve van ten minste twee deelnemers, gewezen deelnemers of hun nabestaanden gelden worden of werden bijeengebracht en worden beheerd ter uitvoering van ten minste een basispensioenregeling'. Men dient hier dus onder te verstaan, een verzekering onderhandeld door een werkgever (al dan niet via een sectoraal pensioenfonds) voor diens werknemers (vroegere, huidige of toekomstige) en alle nuances die hieronder kunnen vallen.

(B) De definitie die de wetgever wil inbrengen, maakt geen onderscheid tussen de categorieën van gepensioneerden. In de praktijk maakt een collectief pensioenfonds een mogelijk onderscheid tussen de verschillende soorten werknemers op basis van barema's en dergelijke meer, maar dit heeft geen invloed op het collectief karakter van het pensioenfonds.

In het geval een werkgever een groepsverzekering heeft afgesloten en er in dat specifiek geval slechts 1 werknemer is, dient een feitenkwestie zich aan. Een groepsverzekering is meestal onderhandeld en afgesloten voor een groep mensen die werken of werkten in een bedrijf (al dan niet onder bepaalde parameters edm.). Mensen die beginnen met werken in dat bedrijf treden als het ware in deze verzekering. Vaak worden pensioenfondsen ook georganiseerd per sector of door groepen werkgevers voor schaalvoordelen, zodat dit specifieke geval weinig zal voorkomen.

Het zou moeten gaan over een onderhandelde groepsverzekering voor werknemers bij een pensioenfonds waarbij een verzekering vervolgens terug zou vallen en er slechts één enkele werknemer, ex-werknemer of nabestaande geniet van die pensioenregeling. Als een dergelijke situatie zou bestaan en dit in rechte kan worden bewezen, kan er toch sprake zijn van een individuele levensverzekering, maar treedt de uitzondering van art. 39, § 2, 2°, d), WIB 92 voor de opbouw door middel van werkgeversbijdragen of bijdragen van de onderneming in werking.

(C) Het voorstel spreekt ook van 'vroegere werknemers of hun rechtverkrijgenden'. Als een bediende zou sterven, zullen zijn rechtverkrijgenden ook rechten hebben op het pensioenfonds. Het collectieve karakter wordt dan bewaard.

In het zeer specifieke en uitzonderlijke geval waar er twee aangesloten werknemers zouden zijn, één bediende zou sterven en deze geen nabestaanden zou hebben op welke manier dan ook, is er de facto sprake van een individuele levensverzekering, maar speelt ook de uitzondering voorzien in art. 39, § 2, 2°, d), WIB 92 voor de opbouw door middel van werkgeversbijdragen of bijdragen van de onderneming ».

L'auteur de l'amendement devra vérifier si le texte en projet reproduit exactement et complètement les éléments invoqués par le délégué et s'il ne faut pas préciser certains points dans le texte. En tout état de cause, il est recommandé d'intégrer les réponses du délégué dans la justification de l'amendement.

Amendement n° 4

6. Conformément à la disposition en projet à l'amendement n° 4, les primes pour la première tranche de 30.000 euros bruts par période imposable, attribuées par les fédérations sportives nationales ou internationales, les Comités nationaux olympiques, les pouvoirs publics belges ou étrangers ou les établissements publics sans but lucratif faisant suite à une prestation sportive aux Jeux olympiques, Jeux paralympiques, championnats européens ou championnats mondiaux, sont qualifiées de revenus divers et imposées au taux de 16,5%, sauf si la globalisation est plus avantageuse.

Interrogé sur le point de savoir comment la différence de traitement entre a) les sportifs et les autres personnes en règle générale et b) les sportifs qui reçoivent une prime à l'occasion des championnats énumérés et les sportifs qui reçoivent une prime à l'occasion d'autres championnats (par exemple les championnats américains ou africains ou l'Iron Man à Hawaï) peut se justifier au regard du principe d'égalité, le délégué a répondu ce qui suit :

« De regeling beoogt de premies die worden uitgereikt als erkenning voor de uitzonderlijke sportieve prestaties van atleten die als vertegenwoordiger van België (of een ander land) uitkomen op de Olympische Spelen, de Paralympische Spelen of op wereldkampioenschappen of Europese kampioenschappen die worden georganiseerd door

internationale sportfederaties en waarnaar atleten worden uitgestuurd door hun sportfederatie. De atleten dragen op die manier bij tot een positieve imago van sport en van hun land.

In de regel ontvangen de atleten geen vergoeding voor hun deelname aan deze kampioenschappen op zich. De beoogde premies komen in beginsel wel bovenop de reguliere inkomsten van de sporters, zoals hun bezoldiging in het kader van een topsportcontract of bij een club. De voorgestelde regeling doorbreekt de progressiviteit van de belasting op een eerste schijf van die premies. De carrière van een topsporter is immers doorgaans van korte duur en dus ook de periode waarbinnen dergelijke premies kunnen worden behaald. Het tarief van 16,5 pct. is ook slechts van toepassing op een eerste schijf van 30.000 euro (te indexeren basisbedrag). Wanneer er zeer hoge premies worden toegekend, zal dus slechts een deel ervan in aanmerking komen voor de regeling.

Vermits het niet uitgesloten is dat fiscale inwoners van België premies ontvangen voor hun prestaties op kampioenschappen van andere continenten, zal de regeling worden opengesteld voor kampioenschappen van andere continenten. De tekst zal in volgende zin worden aangepast: 'naar aanleiding van een sportieve prestatie op Olympische Spelen, Paralympische Spelen, wereldkampioenschappen of Europese of andere continentale kampioenschappen'.

De Iron Man is een belangrijke wedstrijd voor triatleten. Het is echter geen wereldkampioenschap dat wordt georganiseerd door een internationale sportfederatie, maar een wedstrijd die wordt georganiseerd door een commerciële organisatie. De voorgestelde regeling beoogt enkel premies die worden toegekend voor uitzonderlijke prestaties op officiële internationale kampioenschappen. Op die manier kan het toepassingsgebied beter worden afgelijnd. Om commerciële sponsoringspremies of vergoedingen van commerciële organisaties (die eventueel eerder de deelname aan de wedstrijd vergoeden) uit te sluiten, worden ook enkel premies die worden toegekend door 'officiële' instanties, zoals het Olympisch comité of sportfederaties beoogd. Die instanties reiken (...) doorgaans enkel premies uit voor prestaties op officiële kampioenschappen ».

La justification donnée pour la distinction opérée entre des championnats « officiels » et d'autres championnats comme l'Iron Man ne convainc pas, dès lors qu'il n'est pas démontré pourquoi, du point de vue du sportif-contribuable et des prestations fournies, une distinction devrait être opérée pour ce qui concerne le traitement fiscal de la prime accordée, selon que celle-ci a été obtenue lors d'un championnat officiel ou dans le cadre d'une autre forme, non officielle, de championnat. Le Conseil d'État, section de législation, n'aperçoit pas à première vue de justification raisonnable pour cette différence de traitement. La simple référence dans la justification de l'amendement à l'intention d'exclure les primes des sponsors commerciaux ou les rétributions d'organisations commerciales ne suffit pas en tout état de cause.

À la question de savoir comment la différence de traitement entre, d'une part, les sportifs précités et, d'autre part, les artistes, les savants et les écrivains, auxquels d'autres conditions s'appliquent ², est justifiée, le délégué a répondu ce qui suit :

« De voorgestelde regeling verschilt inderdaad van de regeling voor kunstenaars als bedoeld in artikel 90, eerste lid, 2°, WIB 92. De voorgestelde regeling geldt enkel voor premies die worden toegekend naar aanleiding van uitzonderlijke prestaties en is in dat opzicht vergelijkbaar met de vrijstelling voor de prijzen voor kunstenaars. Voor de

² Voir l'article 90, alinéa 1^{er}, 2°, CIR 92, et l'article 53 AR CIR 92.

premies voor sporters is, anders dan voor de prijzen voor kunstenaars, echter niet voorzien in de mogelijkheid van een volledige vrijstelling. Waar men kan aannemen dat het eerder uitzonderlijk is dat kunstenaars meer dan één keer een belangrijke vrijgestelde prijs ontvangen, kunnen sporters gedurende meerdere jaren en op meerdere evenementen of in meerdere disciplines topprestaties leveren en dus ook meerdere premies ontvangen voor hun prestaties als sporters op de Olympische Spelen, Paralympische Spelen, wereldkampioenschappen of Europese of andere continentale kampioenschappen. Vanuit deze optiek acht de regering het verantwoord om geen vrijstelling in te voeren, maar wel de belastingheffing tegen een afzonderlijke aanslagvoet van 16,5 pct. (die geldt voor de niet vrijgestelde prijzen) te weerhouden. De eerste schijf aan prijzen waarop die afzonderlijke aanslagvoet van toepassing is, is wel aanzienlijk hoger dan eerste schijf voor de niet vrijgestelde prijzen aan kunstenaars ».

Dès lors qu'il s'agit généralement, tant pour les sportifs que pour les artistes, savants et écrivains, de primes accordées pour des prestations exceptionnelles, le Conseil d'État n'aperçoit pas la nécessité d'appliquer deux régimes fiscaux différents ni la raison pour laquelle un seul et même régime ne peut suffire. Par conséquent, il faudra pouvoir justifier au regard du principe d'égalité pourquoi un régime différent est néanmoins nécessaire, malgré la situation comparable dans laquelle les contribuables concernés se trouvent en ce qui concerne le fait générateur de l'imposition. Or, le Conseil d'État, section de législation, n'aperçoit pas d'emblée pareille justification.

Amendement n° 8

7.1. À l'article 269, § 2, alinéa 2, 1° et 2°, en projet, CIR 92, le délai d'attente pour la diminution du précompte mobilier, de 20% et respectivement 15%, prend cours au moment de la libération totale des sommes souscrites lors de la constitution de la société ou d'une augmentation de son capital, et non, comme tel est le cas dans la réglementation actuelle, à partir de l'apport. L'auteur de l'amendement devra vérifier si le texte en projet ne porte pas atteinte aux attentes légitimes de sociétés pour lesquelles le régime en projet implique la prolongation du délai d'attente. Le cas échéant, il est recommandé de prévoir un régime transitoire approprié.

7.2. L'article 269, § 2, dernier alinéa, en projet, CIR 92, vise « les sociétés qui ont décidé une dispense de libération des actions ou parts souscrites entre le 1^{er} mai 2019 et la date de l'annonce de la présente disposition par le Conseil des ministres ». Dans l'intérêt de la sécurité juridique, la « date de l'annonce de la présente disposition par le Conseil des ministres » doit être remplacée par la date concrète de cette publication.

Amendement n° 15

8. Conformément à l'article 46, alinéa 7, en projet, du projet de loi, ses articles 24/1 et 43 produisent leurs effets le 1^{er} janvier 2021.

8.1. Aucun effet rétroactif n'est conféré à l'article 24/1 du projet de loi dans la mesure où la loi dont l'adoption est envisagée, sera publiée au plus tard le 31 décembre 2021 au Moniteur belge. Si tel n'est pas le cas, il faudra justifier la rétroactivité, conformément à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle en la matière.

8.2. En ce qui concerne l'article 43 du projet de loi, dont les dispositions en projet règlent le champ d'application de la dispense de versement du précompte professionnel pour la formation des travailleurs visée à l'article 275¹², CIR 92, il convient d'admettre qu'il a bel et bien un effet rétroactif. La justification de l'amendement s'applique à la rétroactivité et indique que toutes « les modifications qui sont apportées dans le présent amendement ont une fonction interprétative ».

8.2.1. Aux termes de l'article 84 de la Constitution, l'interprétation des lois par voie d'autorité n'appartient qu'à la loi. Une disposition législative interprétative est celle qui confère à une disposition le sens que, dès son adoption, le législateur a voulu lui donner et qu'elle pouvait raisonnablement recevoir³. C'est le propre d'une disposition interprétative de sortir ses effets à la date d'entrée en vigueur des dispositions qu'elle interprète⁴; la garantie de la non-rétroactivité des lois, à laquelle il ne peut être dérogé que dans certaines conditions⁵, ne peut toutefois être éludée par le fait qu'une disposition législative ayant un effet rétroactif serait présentée comme une disposition interprétative⁶.

S'il s'agit effectivement d'une loi interprétative, son effet rétroactif (en ce que la loi interprétée doit être considérée comme ayant toujours eu la portée que lui donne la loi interprétative)⁷, se justifie précisément par le caractère interprétatif de cette loi⁸. À défaut, il y a lieu de satisfaire aux conditions qui permettent de déroger au principe de la non-rétroactivité des lois⁹.

Une loi interprétative se justifie par la suppression de l'incertitude juridique à laquelle le caractère incertain ou contesté d'une disposition législative a donné lieu.

³ C.C., 21 juin 2006, n° 102/2006, B.5.2 ; C.C., 1^{er} septembre 2008, n° 128/2008, B.8.1 ; C.C., 12 novembre 2009, n° 180/2009, B.5 ; C.C., 26 novembre 2009, n° 192/2009, B.7 ; C.C., 15 décembre 2011, n° 188/2011, B.4 ; C.C., 12 juillet 2012, n° 90/2012, B.13.2 ; C.C., 7 novembre 2013, n° 150/2013, B.4 ; C.C., 6 octobre 2016, n° 126/2016, B.5.

⁴ C.C., 12 novembre 2009, n° 180/2009, B.5 ; C.C., 12 juillet 2012, n° 90/2012, B.13.2 ; C.C., 7 novembre 2013, n° 150/2013, B.4.

⁵ Voir par exemple C.C., 15 décembre 2011, n° 188/2011, B.8 ; C.C., 31 mai 2012, n° 68/2012, B.1 ; C.C., 9 octobre 2014, n° 146/2014, B.10.1 ; C.C., 6 octobre 2016, n° 126/2016, B.7.3.

⁶ C.C., 19 décembre 2002, n° 189/2002, B.12.2 ; C.C., 21 juin 2006, n° 102/2006, B.5.2 ; C.C., 15 décembre 2011, n° 188/2011, B.4 ; C.C., 6 octobre 2016, n° 126/2016, B.5 ; C.C., 1^{er} juin 2017, n° 68/2017, B.3.

⁷ C.C., 19 décembre 2002, n° 189/2002, B.12.1 ; C.C., 21 juin 2006, n° 102/2006, B.5.2 ; C.C., 1^{er} septembre 2008, n° 128/2008, B.8.4 ; C.C., 15 décembre 2011, n° 188/2011, B.4 ; C.C., 11 mai 2017, n° 54/2017, B.6.5.

⁸ C.C., 1^{er} septembre 2008, n° 128/2008, B.8.6 ; C.C., 12 novembre 2009, n° 180/2009, B.9 ; C.C., 6 octobre 2016, n° 126/2016, B.5 ; C.C., 1^{er} juin 2017, n° 68/2017, B.3.

⁹ C.C., 1^{er} septembre 2008, n° 128/2008, B.8.6 ; C.C., 15 décembre 2011, n° 188/2011, B.7 ; C.C., 6 octobre 2016, n° 126/2016, B.7.3.

Il s'ensuit qu'une disposition interprétative n'est admissible que si le texte que le législateur entend interpréter est peu clair et susceptible d'interprétations en sens divers ¹⁰.

Le sens que le législateur a donné à cette disposition législative dans la loi interprétative doit aussi pouvoir être donné par le juge sans intervention du législateur ¹¹⁻¹².

8.2.2. Il convient par conséquent d'examiner s'il s'agit réellement de dispositions interprétatives.

Force est de constater en premier lieu que les dispositions concernées ne sont pas rédigées comme des dispositions interprétatives ¹³. En outre, leur effet rétroactif est explicitement réglé, alors que de telles dispositions ne le requièrent pas.

En outre, il y a lieu de relever que les dispositions en projet vont au-delà d'une simple interprétation des dispositions existantes. Ainsi, le choix a été fait de ne plus exprimer la durée minimale de formation en jours, mais en heures, il est indiqué comment la durée minimale doit être calculée en cas de modification du régime de travail en cours de formation (la justification de l'amendement indique explicitement que ce point n'est réglé ni dans le texte légal, ni précisé dans l'exposé des motifs initial), et un cumul spécifique est explicitement exclu (alors que le texte législatif initial ne contenait aucune disposition en ce sens).

¹⁰ Voir en ce sens divers avis de la section de législation du Conseil d'État, notamment l'avis 34.153/VR du 12 décembre 2002 sur une proposition de loi 'interprétative de l'article 7, alinéa 1^{er}, de la loi du 16 juin 1993 relative à la répression des violations graves du droit international humanitaire' (*Doc. parl.*, Sénat, 2002-2003, n° 2-1255/2) ; l'avis 46.403/1/3/4 des 10 et 14 avril 2009 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 17 juin 2009 (*Doc. parl.*, Chambre, 2008-2009, n° 52-1967/1, pp. 49 à 51) ; les avis C.E. 61.230/1 et 61.231/1 du 2 mai 2017 sur une proposition de loi 'modifiant la loi du 16 mars 1971 sur le travail en ce qui concerne le travail dominical' et sur des amendements à cette proposition de loi (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-584/004).

¹¹ Cass. 17 janvier 2008, F.07.0057.N ; Cass. 19 mai 2014, C.13.0310.N ; Cass. 7 avril 2016, F.14.0097.N ; Cass. 24 janvier 2017, P.16.0893.N.

¹² Voir, sur les principes ainsi rappelés, l'avis 51.257/3 du 24 avril 2012 sur un projet devenu la loi du 1^{er} juillet 2012 'interprétative de l'article 108, § 2, alinéa 2, première et deuxième partie de phrase de la loi du 8 janvier 2012 portant modifications de la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité et de la loi du 12 avril 1965 relative au transport de produits gazeux et autres par canalisations' (*Doc. parl.*, Chambre, 2011-2012, n° 53-2195/001, pp. 12-13), ainsi que l'avis 52.210/4 du 7 novembre 2012 sur un avant-projet devenu le décret de la Région wallonne du 7 mars 2013 'interprétatif des articles 35, § 1^{er}, alinéa 2, 40, § 7, alinéa 3, 93, § 1^{er}, alinéa 2, et 95, § 7, alinéa 3, du décret du 11 mars 1999 relatif au permis d'environnement, modifiés par le décret-programme du 3 février 2005 de relance économique et de simplification administrative' (*Doc. parl.*, Parl. wall., 2012-13, n° 750/1, pp. 6 à 8) ; l'avis C.E. 54.553/4 du 16 décembre 2013 sur un avant-projet devenu la loi du 19 avril 2014 'portant réforme de certaines entreprises publiques économiques' (*Doc. parl.*, Chambre, 2013-2014, n° 3402/1) ; l'avis C.E. 59.425/2/3 du 6 juin 2016 sur un projet devenu la loi du 3 août 2016 'portant des dispositions fiscales urgentes', *Doc. parl.*, Chambre, 2015-16, n° 1920/1, p. 35 ; les avis C.E. 61.230/1 et 61.231/1 du 2 mai 2017 sur une proposition de loi 'modifiant la loi du 16 mars 1971 sur le travail en ce qui concerne le travail dominical' et sur des amendements à cette proposition de loi (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, n° 54-584/004) ; l'avis C.E. 61.750/3 du 1^{er} août 2017 sur un avant-projet devenu la loi du 17 décembre 2017 'portant des dispositions fiscales diverses II', *Doc. parl.*, Chambre, 2017-18, n° 54-2764/001, pp. 48-58.

¹³ Voir, pour la rédaction de dispositions interprétatives : *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, formule F 4-1-7, à consulter sur le site internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

Il résulte de ce qui précède que force est de conclure que les dispositions en projet ne peuvent pas être considérées comme des dispositions purement interprétatives, de sorte que la rétroactivité devra pouvoir être justifiée, conformément à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle en la matière.

Amendements n^{os} 16 à 25

9. À la question de savoir dans quelle mesure le traitement fiscal des fonds européens d'investissement à long terme (ELTIF), réglé dans les dispositions envisagées par les amendements n^{os} 16 à 25, diffère de celui d'autres sociétés d'investissement, le délégué a répondu en ces termes :

« Il y a en effet des différences liées aux statuts, critères d'investissement et de distribution des bénéfices des ELTIF par rapport aux autres véhicules d'investissement visés par l'article 185bis, CIR 92.

La seule réelle différence avec le régime fiscal actuel des sociétés d'investissement réglementées est l'exonération sur les dividendes payés par un ELTIF à un investisseur-société non-résident. Cette exonération est justifiée dans la mesure où, contrairement aux autres formes de sociétés d'investissement, les ELTIF sont par nature destinés à être commercialisés en Europe sur base du passeport européen, ce qui les différencie des autres fonds alternatifs (pour lesquels les conditions de distribution ne sont pas identiques).

C'est la raison pour laquelle l'article 203, CIR 92 a été adapté en matière de revenus définitivement taxés (exception au seuil de distribution des bénéfices ; étant donné que l'ELTIF est régi par un règlement européen directement applicable, et vu la nature des investissements à long terme de l'ELTIF, il serait inopportun de soumettre l'ELTIF à une condition de distribution à des fins fiscales) et l'article 264/2, CIR 92, est inséré en matière d'exonération de précompte mobilier. Les justifications des amendements modifiant et insérant des dispositions donnent les raisons plus détaillées de ces adaptations spécifiques ».

Amendement n^o 32

10. Le délégué a confirmé que dans la justification de l'amendement n^o 32, le calcul figurant dans l'exemple 4 n'est pas exact ; il convient d'y remédier.

Amendement n^o 39

11. Dans la disposition en projet à l'article 51/3, b), en projet, du projet de loi, on écrira « est à nouveau prolongée jusqu'au 30 septembre 2022 » au lieu de « peut être prolongée à nouveau jusqu'au 30 septembre 2022 ».

Amendement n° 59

12. Il peut être renvoyé à l'observation formulée à propos de l'amendement n° 21 du projet de loi 'portant des dispositions diverses en matière de taxe sur la valeur ajoutée', sur lequel le Conseil d'État, section de législation, donne l'avis 70.467/3.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH