



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 70.786/1-3
van 31 december 2021

avis 70.786/1-3
du 31 décembre 2021

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende tijdelijke
ondersteuningsmaatregelen ten
gevolge van de
COVID-19-pandemie'

un avant-projet de loi 'portant
des mesures de soutien
temporaires en raison de la
pandémie du COVID-19'

Op 24 december 2021 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Eerste Minister verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie'.

Het voorontwerp werd door de eerste en derde kamer onderzocht op 28 en 29 december 2021. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraad, voorzitter, Koen MUYLLE en Inge VOS, staatsraden, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Brecht STEEN en Kristine BAMS, eerste auditeurs-afdelingshoofden, en Githa SCHEPPERS en Frédéric VANNESTE, eerste auditeurs.

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 31 december 2021.

*

Le 24 décembre 2021, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Premier Ministre à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de loi 'portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19'.

L'avant-projet a été examiné par la première et troisième chambre les 28 et 29 décembre 2021. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseiller d'État, président, Koen MUYLLE et Inge VOS, conseillers d'État, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Brecht STEEN et Kristine BAMS, premiers auditeurs chefs de section, et Githa SCHEPPERS, et Frédéric VANNESTE premiers auditeurs.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 31 décembre 2021.

*

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

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

“Het invoeren van de hoogdringendheid wordt algemeen gemotiveerd door het feit dat de bepalingen van het voorontwerp, in hun geheel genomen, uitvoering geven aan de beslissingen genomen in het kader van de toekenning van tijdelijke ondersteuningsmaatregelen, om zo snel mogelijk de fiscale en sociaaleconomische gevolgen te verzachten van de noodmaatregelen die zijn genomen om de verspreiding van het coronavirus COVID-19 te beperken.”

2. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

VORMVEREISTEN

1. Krachtens artikel 15 van de wet van 25 april 1963 ‘betreffende het beheer van de instellingen van openbaar nut voor sociale zekerheid en sociale voorzorg’, dient “elk voorontwerp van wet (...) tot wijziging van de wetten (...) met de toepassing waarvan de instelling belast is” om advies te worden voorgelegd aan hetzij de Nationale Arbeidsraad, hetzij het beheerscomité van de in artikel 1 van die wet genoemde sociale zekerheidsinstellingen.

1.1. De artikelen 14 tot 17 van het voorontwerp betreffen opdrachten van de Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening. Voor het aannemen van die bepalingen moet de voornoemde adviesverplichting worden nageleefd, tenzij voor het niet-inwinnen van dat advies overeenkomstig dat artikel de hoogdringendheid wordt ingeroepen.

Volgens de gemachtigde werd hierover het advies van het beheerscomité van de Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening ingewonnen.

1.2. Artikel 22 van het voorontwerp betreft de opdrachten van de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid. Voor het aannemen van die bepalingen moet de voornoemde adviesverplichting worden nageleefd, tenzij voor het niet-inwinnen van dat advies overeenkomstig dat artikel de hoogdringendheid wordt ingeroepen.

De gemachtigde verklaarde in dat verband dat het advies van het beheerscomité van de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid niet werd ingewonnen aangezien het beheerscomité reeds over de maatregel heeft geadviseerd naar aanleiding van het ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 19 december 2021 ‘tot wijziging van artikel 19^{quiquies} van het koninklijk

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

besluit van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders’.

Aangezien dat ontwerp van koninklijk besluit dezelfde doelstelling had en de Raad van State in advies 70.635/1 over het ontwerp dat tot dat besluit heeft geleid, van oordeel was dat nog in een wettelijke basis moest worden voorzien, kan worden ingestemd met de zienswijze van de gemachtigde.

1.3. De artikelen 39 tot 52 betreffen de opdrachten van de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid. Voor het aannemen van die bepalingen moet de voornoemde adviesverplichting worden nageleefd, tenzij voor het niet-inwinnen van dat advies overeenkomstig dat artikel de hoogdringendheid wordt ingeroepen.

Volgens de gemachtigde werd hierover het advies van het beheerscomité van de Rijksdienst voor Arbeidsvoorzieningen ingewonnen.

2. Artikel 11 van het voorontwerp voorziet in een afwijking van artikel 10 van de wet van 3 juli 1978 ‘betreffende de arbeidsovereenkomsten’ inzake het sluiten van opeenvolgende arbeidsovereenkomsten voor een bepaalde tijd van minimaal zeven dagen. Deze bepaling is onderworpen aan clause 5 “Maatregelen ter voorkoming van misbruik” van de Raamovereenkomst van het EVV, de UNICE en het CEEP ‘inzake arbeidsovereenkomsten voor bepaalde tijd’, die op grond van richtlijn 1999/70/EG van de Raad van 28 juni 1999 ‘betreffende de door het EVV, de UNICE en het CEEP gesloten raamovereenkomst inzake arbeidsovereenkomsten voor bepaalde tijd’ in het interne recht moet worden nageleefd. Clause 5 van de voormelde raamovereenkomst bepaalt dat de lidstaten de daarin bedoelde maatregelen vaststellen “na raadpleging van de sociale partners overeenkomstig de nationale wetgeving”.

De gemachtigde verklaarde dat het advies van de Nationale Arbeidsraad niet werd ingewonnen omdat de Nationale Arbeidsraad reeds op eigen initiatief advies heeft gegeven over een mogelijke verlenging van de arbeidsrechtelijke steunmaatregelen in de zorgsector en omdat naar aanleiding van dat advies “[o]p 13/12 [de] (beleidsce] Werk) overleg [heeft] gehad met vertegenwoordigers van de werkgevers en de werknemers uit de zorgsector”.

Met die zienswijze kan worden ingestemd, maar enkel in zoverre dat de Nationale Arbeidsraad en de vertegenwoordigers van de betrokken werkgevers en werknemers kennis hadden van minstens de inhoudelijke draagwijdte van de ontworpen bepaling.

3.1. Aan de gemachtigde werd gevraagd of de bepalingen van de hoofdstukken 2 en 3 van titel 5 werden aangemeld bij de Europese Commissie als staatssteun. De gemachtigde antwoordde daarop als volgt:

“Wat de maatregel in hoofdstuk 2 betreft, is er geen aanmelding bij de Europese Commissie voorzien, daar wij deze beschouwen als een algemene maatregel die geen specifieke doelgroepen viseert. De Tax Shelter stelsels voor audiovisuele werken en podiumkunsten vallen onder de toepassing van artikel 54 van de algemene groepsvrijstellingsverordening. De wijzigingen die via hoofdstuk 3 worden aangebracht,

zullen aan de Europese Commissie worden meegedeeld op de wijze als in de verordening is voorzien.”

3.2. Op de vraag of de bepalingen van hoofdstuk 2 van titel 6 werden aangemeld bij de Europese Commissie, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“De aanmelding aan de Europese Commissie is in voorbereiding en zal heel kort na Nieuwjaar gebeuren.”

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

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL 1 – ALGEMENE BEPALING

Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 2 – PENSIOENEN

Enig hoofdstuk – Wijziging van de wet van 7 mei 2020 betreffende uitzonderlijke maatregelen in het kader van de COVID-19-pandemie met betrekking tot pensioenen, aanvullende pensioenen en andere aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

TITEL 3 – SOCIALE BIJSTAND

Enig hoofdstuk – Wijziging van het koninklijk besluit nr. 47 van 26 juni 2020 tot uitvoering van artikel 5, § 1, 3° van de wet van 27 maart 2020 die machtiging verleent aan de Koning om maatregelen te nemen in de strijd tegen de verspreiding van het coronavirus COVID-19 (II), met het oog op het toekennen van een tijdelijke premie aan de gerechtigden op bepaalde sociale bijstandsuitkeringen

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

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 4 – WERK

Hoofdstuk 1 – Diverse arbeidsrechtelijke maatregelen ten behoeve van de zorgsector en het onderwijs in het raam van de strijd tegen de verspreiding van het coronavirus COVID-19

Algemene opmerking

Alle bepalingen van hoofdstuk 1 van titel 4 hebben uitwerking met ingang van 1 januari 2022. Gelet op het tijdstip waarop het voorontwerp voor advies wordt voorgelegd zullen de ontworpen bepalingen onvermijdelijk uitwerking hebben met terugwerkende kracht.

De niet-retroactiviteit van wetten is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Die waarborg vereist dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De terugwerkende kracht kan enkel worden verantwoord wanneer ze onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.³

De stellers van het voorontwerp moeten voor elk van de onderdelen van dit hoofdstuk nagaan of dat daadwerkelijk het geval is. Er kan alvast worden opgemerkt dat het toekennen van terugwerkende kracht aan de in artikel 11 van het voorontwerp vervatte afwijking tot gevolg kan hebben dat arbeidsovereenkomsten gesloten tussen 1 januari 2022 en de datum van bekendmaking van de aan te nemen wet, die op grond van artikel 10, eerste lid, van de wet van 3 juli 1978 geacht moeten worden te zijn aangegaan voor onbepaalde tijd, met terugwerkende kracht niet meer als dusdanig zouden kunnen worden beschouwd, hetgeen de rechtszekerheid van die overeenkomsten niet ten goede komt.⁴

Hoofdstuk 2 – Wijziging van artikel 9, a) van het koninklijk besluit nr. 45 van 26 juni 2020 tot uitvoering van artikel 5, § 1, 5° van de wet van 27 maart 2020 die machtiging verleent aan de Koning om maatregelen te nemen in de strijd tegen de verspreiding van het coronavirus COVID-19 (II) tot verlenging van sommige maatregelen, tot verduidelijking van bepaalde modaliteiten van het corona ouderschapsverlof en van de consumptiecheque

Artikel 22

Artikel 22 van het voorontwerp brengt een wijziging aan in artikel 9, a), van het koninklijk besluit nr. 45 van 26 juni 2020 ‘tot uitvoering van artikel 5, § 1, 5° van de wet van 27 maart 2020 dat machtiging verleent aan de Koning om maatregelen te nemen in de strijd tegen de verspreiding van het coronavirus COVID-19 (II) tot verlenging van sommige maatregelen, tot

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

⁴ Vgl. adv.RvS 68.309/1-3 van 24 november 2020 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 20 december 2020 ‘houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie’, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1674/1.

verduidelijking van bepaalde modaliteiten van het corona ouderschapsverlof en van de consumptiecheque'. Die bepaling is echter een reeds uitgewerkte wijzigingsbepaling, veeleer dan een autonome bepaling. Zoals de Raad van State reeds tweemaal heeft uiteengezet,⁵ leidt een dergelijke wetgevingstechnisch foutieve werkwijze tot verwarring en dus tot rechtsonzekerheid. De ontworpen wijziging moet rechtstreeks worden aangebracht in artikel 10, 5°, van de wet van 26 juli 1996 'tot bevordering van de werkgelegenheid en tot preventieve vrijwaring van het concurrentievermogen'.

Artikel 23

In artikel 23 van het voorontwerp schrijve men "heeft uitwerking op 31 december 2021" in plaats van "treedt in werking op 31 december 2021".

TITEL 5 – DIVERSE DRINGENDE FISCALE BEPALINGEN

Hoofdstuk 1 – Belastingkrediet voor niet-recupereerbare uitgaven

Afdeling 1 – Definities

Artikel 24

1. In de definitie van het begrip "niet-recupereerbare uitgaven" in artikel 24, 1°, van het voorontwerp wordt gewag gemaakt van "evenementen, die oorspronkelijk gepland waren van start te gaan in de periode tussen 1 oktober 2021 en 31 december 2021 en die ten gevolge van de door de federale overheid, gewesten, gemeenschappen, provincies of gemeenten uitgevaardigde maatregelen in het kader van de COVID-19-pandemie niet kunnen plaatsvinden". Deze bepaling doet verschillende vragen rijzen.

1.1. In de eerste plaats moet kunnen worden verantwoord waarom het temporele toepassingsgebied van de ontworpen bepalingen inzake het belastingkrediet voor niet-recupereerbare uitgaven beperkt wordt tot 31 december 2021, nu de maatregelen vervat in het koninklijk besluit van 28 oktober 2021 'houdende de nodige maatregelen van bestuurlijke politie teneinde de gevolgen voor de volksgezondheid van de afgekondigde epidemische noodsituatie betreffende de coronavirus COVID-19 pandemie te voorkomen of te beperken' overeenkomstig artikel 26 ervan van toepassing zijn tot en met 28 januari 2022.

⁵ Adv.RvS 69.628/1 van 24 juni 2021 over een voorontwerp van wet 'tot vaststelling van de maatregelen inzake het loonoverleg voor de periode 2021-2022' (niet bekendgemaakt), opmerking 14; adv.RvS 70.635/1 van 13 december 2021 over een ontwerp dat heeft geleid tot het koninklijk besluit van 19 december 2021 'tot wijziging van artikel 19^{quinquies} van het koninklijk besluit van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders', opmerkingen 7.1 tot 7.7.

De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“De maatregel heeft voorlopig enkel betrekking op evenementen die in het laatste kwartaal van 2021 van start zijn gegaan. Er zal bekeken worden of het opportuun is om evenementen die begin 2022 van start gaan, ook mee in aanmerking te nemen.”

Een dergelijke uitleg is allerminst een verantwoording voor het onderscheid dat wordt ingevoerd tussen evenementen die plaatsvinden tussen 1 oktober 2021 en 31 december 2021 en evenementen die tussen 1 en 28 januari 2022 plaatsvinden. Het jaarlijks karakter van de uitgavenbegroting kan alvast niet volstaan als verantwoording van dat onderscheid.

1.2. In de tweede plaats moet kunnen worden verantwoord waarom evenementen die “van start gaan” voor 1 oktober 2021 en die na die datum zouden voortgezet worden maar niet kunnen plaatsvinden omwille van de COVID-19-maatregelen, niet eveneens in aanmerking komen.

De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“De tekst zal aangepast worden zodat evenementen die meerdere opeenvolgende dagen duren, gedeeltelijk plaatsvonden tijdens de bedoelde periode, maar wel van start gingen vóór 1 oktober 2021 ook in aanmerking komen wanneer deze ten gevolge van de uitgevaardigde maatregelen in het kader van de COVID-19-pandemie niet konden plaatsvinden.”

Met die aanpassing kan worden ingestemd.

1.3. In de derde plaats moet kunnen verantwoord worden waarom evenementen die wel kunnen plaatsvinden, maar waarbij het publiek niet is toegelaten, niet in aanmerking komen.

De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“In dat geval komt het de organisator zelf toe om te beslissen of hij het economisch rendabel vindt zijn evenement al dan niet plaats te laten vinden. De maatregel is enkel bedoeld voor evenementen die ten gevolge van de uitgevaardigde maatregelen niet meer mogen plaatsvinden.”

Die uitleg overtuigt niet. Ook evenementen die plaatsvinden zonder publiek kunnen de liquiditeit van de onderneming in het gedrang brengen. De loutere omstandigheid dat een organisator zelf kan beslissen of het economisch rendabel is om het evenement al dan niet plaats te laten vinden is niet van aard om de verschillende behandeling te verantwoorden. Het is immers mogelijk dat ook voor evenementen waarbij publiek niet is toegelaten, bepaalde niet-recupereerbare uitgaven zijn gedaan, zoals kosten voor communicatie en marketing en personeelskosten. Daar komt nog bij dat voor evenementen waarbij publiek niet is toegelaten, ook bepaalde contractuele verplichtingen kunnen gelden met media die het evenement brengen, die ook kosten kunnen inhouden wanneer het evenement wordt geannuleerd.

2.1. Wat betreft de uitgaven die daadwerkelijk als niet-recupereerbare uitgaven kunnen worden beschouwd, bepaalt artikel 24, 1°, tweede lid, van het voorontwerp dat uitgaven worden uitgesloten in de mate dat ze effectief gefinancierd worden door een steunmaatregel van de

gewesten, gemeenschappen, provincies of gemeenten. De vraag rijst of uitgaven die worden gedekt door een annulatieverzekering wel in aanmerking komen, ook indien de uitbetaling door de verzekering pas gebeurt in 2022.

2.2. Aangezien het moet gaan om daadwerkelijk betaalde uitgaven en niet enkel om geboekte uitgaven, rijst de vraag of een belastingplichtige uitgesloten wordt van de regeling wanneer hij bijvoorbeeld op 15 december 2021 van een leverancier een factuur heeft ontvangen voor een niet-recupereerbare uitgave, hij daarbij een betalingstermijn krijgt van een maand en hij – gelet op mogelijke liquiditeitsproblemen – de factuur effectief pas betaalt op 14 januari 2022.

3. De definitie van het begrip “evenement” in artikel 24, 2°, van het voorontwerp, namelijk “een activiteit die vanuit zijn karakter beoogt bij te dragen tot het actief creëren van omzet, toegevoegde waarde en directe en indirecte tewerkstelling, hetzij bij de belastingplichtige zelf, hetzij bij onderaannemers die aan de activiteit meewerken”, is onduidelijk en roept een aantal vragen op in het licht van het legaliteitsbeginsel in belastingzaken. Het gegeven dat in het koninklijk besluit van 28 oktober 2021 helemaal geen definitie voorkomt van dat begrip, doet daar geen afbreuk aan.

Zo is onduidelijk of met een evenement een eenmalige gebeurtenis wordt beoogd (bijvoorbeeld een festival gedurende een weekend) of eveneens recurrente gebeurtenissen (zoals filmvertoningen in de bioscoop of theatervoorstellingen). De gemachtigde antwoordde daarop als volgt:

“Een evenement kan gespreid over een bepaalde periode plaatsvinden, maar heeft steeds een tijdelijk karakter. Bij een theaterproductie die gedurende een bepaalde periode is geprogrammeerd kunnen de verschillende voorstellingen beschouwd worden als een samenhangende reeks van evenementen. (...) Ook sportmanifestaties kunnen in aanmerking komen.”

Het is eveneens onduidelijk waarom die activiteit “vanuit zijn karakter (lees: aard)” moet bijdragen tot het actief creëren van omzet, toegevoegde waarde en directe en indirecte tewerkstelling. De gemachtigde antwoordde daarop als volgt:

“Hiermee worden de evenementen met een commercieel oogmerk bedoeld. Uitgaven gemaakt in het kader van een personeelsfeest of teambuilding komen niet in aanmerking, daar deze activiteiten niet het creëren van omzet beogen.”

Ondanks deze antwoorden blijft er nog steeds veel onduidelijkheid omtrent de concrete draagwijdte van het begrip evenement, zoals bijvoorbeeld wat betreft filmvertoningen maar ook wat betreft het criterium van het creëren van omzet. De stellers van het voorontwerp moeten de ontworpen definitie heroverwegen in het licht van hetgeen voorafgaat. Tevens zouden in de memorie van toelichting een aantal voorbeelden moeten worden opgenomen om de draagwijdte van het begrip *in concreto* te illustreren.

4.1. Uit het voorgaande blijkt dat een vzw die onderworpen is aan de rechtspersonenbelasting niet in aanmerking komt voor de ontworpen regeling inzake het belastingkrediet, ook al organiseert ze in vergelijkbare omstandigheden een evenement waarvan de gedwongen afgelasting bijvoorbeeld een liquiditeitsprobleem veroorzaakt. De gemachtigde bevestigde dit:

“De maatregel is enkel van toepassing in de vennootschapsbelasting en belasting niet-inwoners/vennootschappen en bestaat erin dat via de toekenning van een terugbetaalbaar belastingkrediet de aftrek van beroepskosten in latere belastbare tijdperken, wordt voorgeschoten. In de rechtspersonenbelasting geldt er geen belasting op het samengesteld netto-inkomen en is er dus ook geen sprake van een fiscale aftrek van beroepskosten. Deze kunnen dan ook niet voorgeschoten worden. Wanneer de vzw aan de vennootschapsbelasting onderworpen is, komt zij uiteraard wel in aanmerking voor deze maatregel.”

4.2. De ontworpen regeling inzake het belastingkrediet wordt beperkt tot belastingplichtigen die zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting en aan de belasting niet-inwoners/vennootschappen. Er moet kunnen worden verantwoord waarom niet wordt voorzien in een vergelijkbaar belastingkrediet voor natuurlijke personen-ondernemers (zowel in de personenbelasting als in de belasting niet-inwoners/natuurlijke personen). Het is immers niet uitgesloten dat ook natuurlijke personen organisator en promotor zijn van de beoogde evenementen en daarbij een commercieel oogmerk nastreven.

Afdeling 2 – Vennootschapsbelasting en belasting van niet-inwoners/vennootschappen

Artikel 25

1. Het tarief van het belastingkrediet wordt bij artikel 25, § 1, van het voorontwerp bepaald op 25%. Het lijkt erop dat dit tarief ook geldt voor vennootschappen die onderworpen zijn aan een verlaagd tarief, zoals bijvoorbeeld aan het tarief van 20% bedoeld in artikel 215, tweede lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92). Het is niet duidelijk of dat de bedoeling is en, zo ja, wat in dat geval de verantwoording is voor het toestaan van een belastingkrediet dat hoger is dan de potentieel verschuldigde belasting, mede gelet op het gegeven dat het belastingkrediet eventueel terugbetaalbaar kan zijn (zie artikel 26, § 1, tweede lid, van het voorontwerp).

2. Artikel 25, § 4, van het voorontwerp bepaalt dat de belastingplichtige zelf ervoor moet opteren om het belastingkrediet te genieten. Bovendien kan hij dit enkel genieten wanneer het resultaat van het belastbaar tijdperk niet positief is vóór toepassing van het beoogde belastingkrediet. Op de vraag of men zomaar kan aannemen dat een vennootschap die een positief resultaat boekt, geen liquiditeitsproblemen kan hebben, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Zoals hierboven gezegd, houdt de maatregel enkel een voorschot in van de aftrek van beroepskosten in latere belastbare tijdperken. Vennootschappen die na aftrek van beroepskosten met betrekking tot geannuleerde evenementen nog steeds een positief resultaat behalen, worden geacht geen nood te hebben aan deze maatregel.”

Deze uitleg overtuigt niet. Gelet op de beoogde doelstelling van de ontworpen regeling, met name het ondersteunen van vennootschappen die door de verplichte annulatie van evenementen ingevolge COVID-19-maatregelen geconfronteerd worden met liquiditeitsproblemen, zal een objectieve en redelijke verantwoording moeten worden geboden om vennootschappen uit te sluiten die weliswaar een positief resultaat kunnen voorleggen, maar toch liquiditeitsproblemen dreigen te ondervinden.

Artikel 26

Overeenkomstig artikel 26, § 3, van het voorontwerp bepaalt de Koning de berekeningswijze ter bepaling van het voordeel voortkomend uit het krachtens deze afdeling toegekende belastingkrediet.

Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingsschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting of van een vrijstelling zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.⁶

De gemachtigde argumenteerde dat niet wordt ingegaan tegen dat legaliteitsbeginsel:

“Er wordt hierbij niet afgeweken van de wet. De berekeningswijze die later via KB bekend zal worden gemaakt, moet het voor de belastingplichtige alleen eenvoudiger maken om aan te tonen dat het voordeel van deze maatregel binnen de grenzen van toegestane steun valt.”

De berekeningswijze van het voordeel voortkomend uit het belastingkrediet is bepalend voor het al dan niet in aanmerking komen voor dat belastingkrediet. De delegatie moet dan ook worden ingeperkt tot de technische uitwerking van hetgeen voortvloeit uit de ontworpen bepalingen zelf, onder meer in artikel 26, § 2, van het voorontwerp.⁷

Afdeling 3 – Antimisbruikbepaling

Artikel 27

Het is onduidelijk waarom de antimisbruikbepaling in artikel 27 van het voorontwerp enkel verwijst naar de artikelen 25 en 26 en niet naar artikel 24 (dat de definities bevat).

⁶ GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11.

⁷ Vgl. adv.RvS 68.974/3 van 16 april 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot 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’, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1993/001, 117-119 (opmerkingen 6 tot 6.2).

Afdeling 4 – Inwerkingtreding

Artikel 28

Overeenkomstig artikel 28 van het voorontwerp is de nieuwe regeling inzake het belastingkrediet voor niet-recupereerbare uitgaven van toepassing op de vanaf 1 januari 2021 gedane uitgaven tijdens een belastbaar tijdperk dat verbonden is met het aanslagjaar 2022. Dit heeft tot gevolg dat een vennootschap die een boekhouding voert van bijvoorbeeld 30 december jaar 2020 tot en met 29 december jaar 2021 niet kan genieten van de regeling. Deze vennootschap valt immers voor de uitgaven gedaan vanaf 1 januari 2021 onder de wetgeving verbonden aan het aanslagjaar 2021⁸. Indien dit de bedoeling is, zal een verantwoording moeten voorhanden zijn voor deze uitsluiting.

Hoofdstuk 2 – Verlenging van de vrijstelling van vergoedingen in het kader van steunmaatregelen die worden genomen door de Gewesten, Gemeenschappen, provincies of gemeenten

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 3 – Taks shelter voor audiovisuele werken en podiumkunsten

Artikel 35

In de inleidende bepaling van artikel 35 van het voorontwerp moet worden verwezen naar de wijziging bij de wet van 2 april 2021 (niet: 2 april 2020).

Hoofdstuk 4 – Verlenging van de periode waarin een vrijgestelde coronapremie kan worden ter beschikking gesteld van de werknemer

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 5 – Bestaansmiddelen uit studentenarbeid

Artikel 38

De verwijzing in artikel 38 van het voorontwerp naar “artikel 34 van de wet van X houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie” lijkt niet te kloppen. Wellicht moet worden verwezen naar artikel 19 van die wet.

⁸ Zie artikel 360 WIB 92 *juncto* artikel 202 KB/WIB 92.

TITEL 6 – SOCIALE ZAKEN

Hoofdstuk 1 – Betalingstermijnen voor de aan de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid verschuldigde bijdragen voor het eerste kwartaal 2022

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 2 – Toekenning van een premie aan werkgevers uit de evenementensector, aan discotheken, dancings en binnenspeeltuinen

Artikelen 44 en 50

Artikel 44, § 1, tweede lid, van het voorontwerp machtigt de Koning om, bij besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, de toepassing van dit hoofdstuk uit te breiden tot andere categorieën van werkgevers die gesloten zijn voor het publiek op grond van een koninklijk besluit in uitvoering van artikel 4 van de wet van 14 augustus 2021 ‘betreffende de maatregelen van bestuurlijke politie tijdens een epidemische noodsituatie’. Artikel 50 van het voorontwerp machtigt de Koning om, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, voor de categorieën van werkgevers die hij bepaalt, de toepassing van de premie uit te breiden naar een volgend kwartaal. De vraag rijst evenwel of een gecombineerde uitvoering mogelijk is van die twee machtigingen waardoor de Koning zowel de toepassing wat betreft de categorieën van werkgevers als wat betreft de toepassing in de tijd kan uitbreiden. Dit moet worden verduidelijkt in de memorie van toelichting.

Artikel 47

In artikel 47, § 1, van het voorontwerp moet de foutieve verwijzing naar artikel 7 worden gecorrigeerd.

Hoofdstuk 3 – Tijdelijke uitbreiding van het toepassingsgebied van de wet van 3 juli 2005 betreffende de rechten van vrijwilligers tot de organisaties die door de bevoegde overheid zijn erkend voor de bijstand aan en de zorg voor bejaarden en voor de opvang en de huisvesting van bejaarden in de private commerciële sector

Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

*

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

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

« Het invoeren van de hoogdringendheid wordt algemeen gemotiveerd door het feit dat de bepalingen van het voorontwerp, in hun geheel genomen, uitvoering geven aan de beslissingen genomen in het kader van de toekenning van tijdelijke ondersteuningsmaatregelen, om zo snel mogelijk de fiscale en sociaaleconomische gevolgen te verzachten van de noodmaatregelen die zijn genomen om de verspreiding van het coronavirus COVID-19 te beperken ».

2. Conformément à l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique¹ ainsi que de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

FORMALITÉS

1. En vertu de l'article 15 de la loi du 25 avril 1963 'sur la gestion des organismes d'intérêt public de sécurité sociale et de prévoyance sociale', « tout avant-projet de loi (...) tendant à modifier la législation (...) que l'organisme est chargé d'appliquer » doit être soumis à l'avis, soit du Conseil national du Travail, soit du comité de gestion des institutions de sécurité sociale visées à l'article 1^{er} de cette loi.

1.1. Les articles 14 à 17 de l'avant-projet concernent des missions de l'Office national de l'emploi. Pour l'adoption de ces dispositions, il faut respecter l'obligation de consultation précitée, sauf dans le cas où, conformément à cet article, l'urgence est invoquée pour ne pas devoir recueillir cet avis.

Selon le délégué, l'avis du comité de gestion de l'Office national de l'emploi a été recueilli à ce sujet.

1.2. L'article 22 de l'avant-projet concerne les missions de l'Office national de sécurité sociale. Pour l'adoption de ces dispositions, il faut respecter l'obligation de consultation précitée, sauf dans le cas où, conformément à cet article, l'urgence est invoquée pour ne pas devoir recueillir cet avis.

À cet égard, le délégué a déclaré que l'avis du comité de gestion de l'Office national de sécurité sociale n'a pas été recueilli, dès lors que le comité de gestion a déjà donné un avis sur la mesure dans le cadre du projet devenu l'arrêté royal du 19 décembre 2021 'modifiant l'article 19^{quinq}uies de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du

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

27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs'.

Dès lors que ce projet d'arrêté royal avait le même objectif et que le Conseil d'État, dans son avis 70.635/1 sur le projet devenu cet arrêté, estimait qu'il fallait encore prévoir une base légale, on peut se rallier au point de vue du délégué.

1.3. Les articles 39 à 52 concernent les missions de l'Office national de sécurité sociale. Pour l'adoption de ces dispositions, il faut respecter l'obligation de consultation précitée, sauf dans le cas où, conformément à cet article, l'urgence est invoquée pour ne pas devoir recueillir cet avis.

Selon le délégué, l'avis du comité de gestion de l'Office national de l'Emploi a été recueilli à ce sujet.

2. L'article 11 de l'avant-projet prévoit une dérogation à l'article 10 de la loi du 3 juillet 1978 'relative aux contrats de travail' en ce qui concerne la conclusion de contrats de travail à durée déterminée de minimum sept jours successifs. Cette disposition est soumise à la clause 5 « Mesures visant à prévenir l'utilisation abusive » de l'accord-cadre CES, UNICE et CEEP 'sur le travail à durée déterminée' qui, sur le fondement de la directive 1999/70/CE du Conseil du 28 juin 1999 'concernant l'accord-cadre CES, UNICE et CEEP sur le travail à durée déterminée', doit être respectée dans le droit interne. La clause 5 de l'accord-cadre précité dispose que les États membres établissent les mesures qui y sont visées « après consultation des partenaires sociaux, conformément à la législation (...) nationale (...) ».

Le délégué a déclaré que l'avis du Conseil national du travail n'a pas été recueilli au motif que ce dernier a déjà donné de sa propre initiative un avis sur une prolongation éventuelle des mesures de soutien sur le plan du droit du travail dans le secteur des soins et parce qu'à la suite de cet avis « [o]p 13/12 [de] (beleidsce] Werk) overleg [heeft] gehad met vertegenwoordigers van de werkgevers en de werknemers uit de zorgsector ».

On ne peut se rallier à ce point de vue que dans la mesure où le Conseil national du travail et les représentants des employeurs et travailleurs concernés avaient connaissance d'au moins la portée matérielle de la disposition en projet.

3.1. Il a été demandé au délégué si les dispositions des chapitres 2 et 3 du titre 5 ont été notifiées à la Commission européenne comme aide d'État. À ce sujet, le délégué a répondu comme suit :

« Wat de maatregel in hoofdstuk 2 betreft, is er geen aanmelding bij de Europese Commissie voorzien, daar wij deze beschouwen als een algemene maatregel die geen specifieke doelgroepen viseert. De Tax Shelter stelsels voor audiovisuele werken en podiumkunsten vallen onder de toepassing van artikel 54 van de algemene groepsvrijstellingsverordening. De wijzigingen die via hoofdstuk 3 worden aangebracht, zullen aan de Europese Commissie worden meegedeeld op de wijze als in de verordening is voorzien ».

3.2. À la question de savoir si les dispositions du chapitre 2 du titre 6 ont été notifiées à la Commission européenne, le délégué a répondu ce qui suit :

« De aanmelding aan de Europese Commissie is in voorbereiding en zal heel kort na Nieuwjaar gebeuren ».

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

EXAMEN DU TEXTE

TITRE 1^{er} – DISPOSITION GÉNÉRALE

Ce titre n'appelle aucune observation.

TITRE 2 – PENSIONS

Chapitre unique – Modification de la loi du 7 mai 2020 portant des mesures exceptionnelles dans le cadre de la pandémie COVID-19 en matière de pensions, pension complémentaire et autres avantages complémentaires en matière de sécurité sociale

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

TITRE 3 – AIDE SOCIALE

Chapitre unique – Modification de l'arrêté royal n° 47 du 26 juin 2020 pris en exécution de l'article 5, § 1^{er}, 3° de la loi du 27 mars 2020 accordant des pouvoirs au Roi afin de prendre des mesures dans la lutte contre la propagation du coronavirus COVID-19 en vue de l'octroi d'une prime temporaire aux bénéficiaires de certaines allocations d'assistance sociale

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

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

TITRE 4 – EMPLOI

Chapitre 1^{er} – Diverses mesures sur le plan du droit du travail au bénéfice des secteurs des soins et de l'enseignement dans le cadre de la lutte contre la propagation du coronavirus COVID-19

Observation générale

Toutes les dispositions du chapitre 1^{er} du titre 4 produisent leurs effets le 1^{er} janvier 2022. Compte tenu de la date à laquelle l'avant-projet a été soumis pour avis, les dispositions en projet produiront inévitablement leurs effets avec effet rétroactif.

La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général³.

Les auteurs de l'avant-projet devront vérifier si tel est effectivement le cas pour chacune des subdivisions de ce chapitre. On observera d'emblée que l'attribution d'un effet rétroactif à la dérogation contenue à l'article 11 de l'avant-projet peut avoir pour effet que les contrats de travail conclus entre le 1^{er} janvier 2022 et la date de publication de la loi à adopter, qui en vertu de l'article 10, alinéa 1^{er}, de la loi du 3 juillet 1978 doivent être réputés conclus pour une durée indéterminée, ne pourraient rétroactivement plus être considérés en tant que tels, ce qui ne contribue pas à la sécurité juridique de ces contrats⁴.

Chapitre 2 – Modification de l'article 9, a), de l'arrêté royal n° 45 du 26 juin 2020 pris en exécution de l'article 5, § 1^{er}, 5° de la loi du 27 mars 2020 accordant des pouvoirs au Roi afin de prendre des mesures dans la lutte contre la propagation du coronavirus COVID-19 (II) visant à prolonger certaines mesures, à préciser certaines modalités du congé parental corona et du chèque consommation

Article 22

L'article 22 de l'avant-projet modifie l'article 9, a), de l'arrêté royal n° 45 du 26 juin 2020 'pris en exécution de l'article 5, § 1^{er}, 5° de la loi du 27 mars 2020 accordant des pouvoirs au Roi afin de prendre des mesures dans la lutte contre la propagation du coronavirus COVID-19 (II) visant à prolonger certaines mesures, à préciser certaines modalités du congé parental corona et du chèque consommation'. Or, cette disposition est une disposition modificative qui a déjà épuisé ses effets plutôt qu'une disposition autonome. Comme le Conseil

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

⁴ Comparer avec l'avis C.E. 68.309/1-3 du 24 novembre 2020 sur un avant-projet devenu la loi du 20 décembre 2020 'portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19', *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1674/1.

d'État l'a déjà exposé à deux reprises ⁵, pareil procédé légistique erroné est source de confusion et compromet donc la sécurité juridique. La modification en projet doit être apportée directement à l'article 10, 5°, de la loi du 26 juillet 1996 'relative à la promotion de l'emploi et à la sauvegarde préventive de la compétitivité'.

Article 23

À l'article 23 de l'avant-projet, on écrira « produit ses effets le 31 décembre 2021 » au lieu de « entre en vigueur le 31 décembre 2021 ».

TITRE 5 – DIVERSES MESURES FISCALES URGENTES

Chapitre 1^{er} – Crédit d'impôt pour dépenses non récupérables

Section 1^{ère} – Définitions

Article 24

1. La définition de la notion de « dépenses non récupérables » figurant à l'article 24, 1°, de l'avant-projet fait mention « d'événements, dont le début était initialement prévu dans la période comprise entre le 1^{er} octobre 2021 et le 31 décembre 2021 et qui ne peuvent avoir lieu en raison des mesures prises par le gouvernement fédéral, les régions, les communautés, les provinces ou les communes dans le cadre de la pandémie du COVID-19 ». Cette disposition soulève plusieurs questions.

1.1. Tout d'abord, il faut pouvoir justifier pourquoi le champ d'application temporel des dispositions en projet concernant le crédit d'impôt pour dépenses non récupérables est limité au 31 décembre 2021, dès lors que les mesures contenues dans l'arrêté royal du 28 octobre 2021 'portant les mesures de police administrative nécessaires en vue de prévenir ou de limiter les conséquences pour la santé publique de la situation d'urgence épidémique déclarée concernant la pandémie de coronavirus COVID-19' sont applicables, conformément à son article 26, jusqu'au 28 janvier 2022 inclus.

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

« De maatregel heeft voorlopig enkel betrekking op evenementen die in het laatste kwartaal van 2021 van start zijn gegaan. Er zal bekeken worden of het opportuun is om evenementen die begin 2022 van start gaan, ook mee in aanmerking te nemen ».

⁵ Avis C.E. 69.628/1 du 24 juin 2021 sur un avant-projet de loi 'fixant les mesures en matières de négociation salariale pour la période 2021-2022' (non publié), observation 14 ; avis C.E. 70.635/1 du 13 décembre 2021 sur un projet devenu l'arrêté royal du 19 décembre 2021 'modifiant l'article 19^{quinquies} de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs', observations 7.1 à 7.7.

Ces explications ne justifient nullement la distinction opérée entre les événements qui ont lieu entre le 1^{er} octobre 2021 et le 31 décembre 2021 et ceux qui ont lieu entre le 1^{er} et le 28 janvier 2022. Le caractère annuel du budget des dépenses ne saurait en tout cas pas justifier cette distinction.

1.2. Deuxièmement, il faut pouvoir justifier pourquoi des événements « dont le début était prévu » avant le 1^{er} octobre 2021 et qui se poursuivraient après cette date, mais ne peuvent avoir lieu en raison des mesures prises dans le cadre du COVID-19, ne sont pas également admissibles.

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

« De tekst zal aangepast worden zodat evenementen die meerdere opeenvolgende dagen duren, gedeeltelijk plaatsvonden tijdens de bedoelde periode, maar wel van start gingen vóór 1 oktober 2021 ook in aanmerking komen wanneer deze ten gevolge van de uitgevaardigde maatregelen in het kader van de COVID-19-pandemie niet konden plaatsvinden ».

On peut acquiescer à cette adaptation.

1.3. Troisièmement, il faut pouvoir justifier pourquoi des événements qui peuvent bien avoir lieu, mais qui ne sont pas accessibles au public, n'entrent pas en considération.

À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

« In dat geval komt het de organisator zelf toe om te beslissen of hij het economisch rendabel vindt zijn evenement al dan niet plaats te laten vinden. De maatregel is enkel bedoeld voor evenementen die ten gevolge van de uitgevaardigde maatregelen niet meer mogen plaatsvinden ».

Cette explication n'est pas convaincante. Les événements qui sont organisés sans public peuvent eux aussi compromettre la liquidité de l'entreprise. Le simple fait qu'un organisateur puisse lui-même décider s'il est économiquement rentable d'organiser ou non l'événement n'est pas de nature à justifier la différence de traitement. En effet, il se peut que certaines dépenses non récupérables, telles que les frais de communication et de marketing ainsi que les frais de personnel, soient engagées pour des événements non accessibles au public également. En outre, des événements non accessibles au public peuvent également faire l'objet de certaines obligations contractuelles envers des médias qui en font la publicité, ce qui peut également impliquer des frais en cas d'annulation de l'événement.

2.1. En ce qui concerne les dépenses qui peuvent effectivement être considérées comme des dépenses non récupérables, l'article 24, 1^o, alinéa 2, de l'avant-projet dispose que les dépenses sont exclues dans la mesure où elles sont effectivement financées par une mesure de soutien des régions, communautés, provinces ou communes. La question se pose de savoir si des dépenses couvertes par une assurance annulation sont effectivement admissibles, même si le paiement par l'assurance n'intervient qu'en 2022.

2.2. Dès lors qu'il doit s'agir de dépenses effectivement payées et pas seulement de dépenses comptabilisées, la question se pose de savoir si un contribuable est exclu du régime lorsque, par exemple, il a reçu le 15 décembre 2021 une facture d'un fournisseur pour une dépense non récupérable, qu'il se voit à cet effet accorder un délai de paiement d'un mois et – compte tenu de problèmes de liquidité éventuels – qu'il ne paie effectivement la facture que le 14 janvier 2022.

3. La définition de la notion d'« événement » à l'article 24, 2°, de l'avant-projet, à savoir « une activité qui, par sa nature, est destinée à contribuer à la création active de chiffre d'affaires, de valeur ajoutée et d'emplois directs et indirects, soit par le contribuable lui-même, soit par les sous-traitants participant à l'activité », manque de clarté et soulève un certain nombre de questions au regard du principe de légalité en matière fiscale. Le fait que l'arrêté royal du 28 octobre 2021 ne contient aucune définition de cette notion n'y change rien.

Ainsi, on n'aperçoit pas clairement si, par événement, il faut entendre un événement unique (par exemple un festival pendant un week-end) ou également des événements récurrents (tels que des projections de films au cinéma ou des représentations théâtrales). Le délégué a répondu à cette question en ces termes :

« Een evenement kan gespreid over een bepaalde periode plaatsvinden, maar heeft steeds een tijdelijk karakter. Bij een theaterproductie die gedurende een bepaalde periode is geprogrammeerd kunnen de verschillende voorstellingen beschouwd worden als een samenhangende reeks van evenementen. (...) Ook sportmanifestaties kunnen in aanmerking komen ».

On n'aperçoit pas non plus pourquoi cette activité doit, « par sa nature », contribuer à la création active de chiffre d'affaires, de valeur ajoutée et d'emplois directs et indirects. Le délégué a réagi en ces termes :

« Hiermee worden de evenementen met een commercieel oogmerk bedoeld. Uitgaven gemaakt in het kader van een personeelsfeest of teambuilding komen niet in aanmerking, daar deze activiteiten niet het creëren van omzet beogen ».

Malgré ces réponses, une grande confusion demeure encore quant à la portée concrète de la notion d'événement, comme par exemple en ce qui concerne les projections de films mais aussi le critère de la création de chiffre d'affaires. Les auteurs de l'avant-projet devront reconsidérer la définition en projet au regard de ce qui précède. Il conviendrait également de mentionner dans l'exposé des motifs un certain nombre d'exemples illustrant concrètement la portée de la notion.

4.1. Il résulte de ce qui précède qu'une A.S.B.L. soumise à l'impôt des personnes morales n'entre pas en considération pour le régime en projet en matière de crédit d'impôt, même si elle organise dans des circonstances comparables un événement dont l'annulation forcée provoque par exemple un problème de liquidité. Le délégué en apporte la confirmation :

« De maatregel is enkel van toepassing in de vennootschapsbelasting en belasting niet-inwoners/vennootschappen en bestaat erin dat via de toekenning van een terugbetaalbaar belastingkrediet de aftrek van beroepskosten in latere belastbare tijdperken, wordt voorgeschoten. In de rechtspersonenbelasting geldt er geen belasting op

het samengesteld netto-inkomen en is er dus ook geen sprake van een fiscale aftrek van beroepskosten. Deze kunnen dan ook niet voorgeschoten worden. Wanneer de vzw aan de vennootschapsbelasting onderworpen is, komt zij uiteraard wel in aanmerking voor deze maatregel ».

4.2. Le dispositif en projet en matière de crédit d'impôt est limité aux contribuables soumis à l'impôt des sociétés et à l'impôt des non-résidents/sociétés. On doit pouvoir justifier pourquoi il n'est pas prévu de crédit d'impôt comparable pour les personnes physiques-entrepreneurs (tant pour l'impôt des personnes physiques que pour l'impôt des non-résidents/personnes physiques). Il n'est effectivement pas exclu que des personnes physiques soient également l'organisateur et le promoteur des événements visés et poursuivent dans ce cadre un but commercial.

Section 2 – Impôt des sociétés et impôt des non-résidents/sociétés

Article 25

1. L'article 25, § 1^{er}, de l'avant-projet fixe le taux du crédit d'impôt à 25%. Il semble que ce taux soit également applicable aux sociétés soumises à un taux réduit, comme par exemple au taux de 20% visé à l'article 215, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92). Il n'apparaît pas clairement si telle est l'intention et, dans l'affirmative, quelle est dans ce cas la justification pour accorder un crédit d'impôt supérieur à l'impôt potentiellement dû, eu égard notamment au fait que le crédit d'impôt peut éventuellement être remboursable (voir l'article 26, § 1^{er}, alinéa 2, de l'avant-projet).

2. L'article 25, § 4, de l'avant-projet dispose que le contribuable doit choisir lui-même de bénéficier du crédit d'impôt. En outre, il peut uniquement en bénéficier si le résultat de la période imposable n'est pas positif avant l'application du crédit d'impôt visé. À la question de savoir si l'on peut admettre purement et simplement qu'une société qui enregistre un résultat positif n'est pas susceptible d'avoir des problèmes de liquidité, le délégué a répondu en ces termes :

« Zoals hierboven gezegd, houdt de maatregel enkel een voorschot in van de aftrek van beroepskosten in latere belastbare tijdperken. Vennootschappen die na aftrek van beroepskosten met betrekking tot geannuleerde evenementen nog steeds een positief resultaat behalen, worden geacht geen nood te hebben aan deze maatregel ».

Ces explications ne sont pas convaincantes. Compte tenu de l'objectif poursuivi par le dispositif en projet, à savoir soutenir les sociétés qui sont confrontées à des problèmes de liquidité consécutivement à l'annulation obligatoire d'événements en raison de mesures prises dans le cadre du COVID-19, l'exclusion de sociétés qui présentent certes un résultat positif, mais risquent néanmoins de connaître des problèmes de liquidité, devra s'appuyer sur une justification objective et raisonnable.

Article 26

Conformément à l'article 26, § 3, de l'avant-projet, le Roi détermine le mode de calcul de l'avantage résultant du crédit d'impôt accordé en vertu de cette section.

Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt ou d'une exemption. L'attribution d'une compétence à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité pour autant que la délégation soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur ⁶.

Le délégué a soutenu que ce principe de légalité n'est pas violé :

« Er wordt hierbij niet afgeweken van de wet. De berekeningswijze die later via KB bekend zal worden gemaakt, moet het voor de belastingplichtige alleen eenvoudiger maken om aan te tonen dat het voordeel van deze maatregel binnen de grenzen van toegestane steun valt ».

Le mode de calcul de l'avantage résultant du crédit d'impôt est déterminant pour l'admissibilité ou non à ce crédit d'impôt. La délégation doit dès lors être limitée à la mise en œuvre technique de ce qui résulte des dispositions en projet elles-mêmes, entre autres à l'article 26, § 2, de l'avant-projet ⁷.

Section 3 – Disposition anti-abus

Article 27

On n'aperçoit pas pourquoi la disposition anti-abus inscrite à l'article 27 de l'avant-projet vise uniquement les articles 25 et 26 et pas l'article 24 (qui contient les définitions).

⁶ C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6 ; C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, B.11.

⁷ Voir l'avis C.E. 68.974/3 du 16 avril 2021 sur un avant-projet devenu 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', *Doc. parl.*, Chambre 2020-21, n° 55-1993/001, pp. 117-119 (observations 6 à 6.2).

Section 4 – Entrée en vigueur

Article 28

Conformément à l'article 28 de l'avant-projet, le nouveau dispositif en matière de crédit d'impôt pour dépenses non récupérables est applicable aux dépenses engagées à partir du 1^{er} janvier 2021 au cours d'une période imposable qui se rattache à l'exercice d'imposition 2022. Il en résulte qu'une société qui tient une comptabilité, par exemple du 30 décembre de l'année 2020 au 29 décembre de l'année 2021 inclus, ne peut pas bénéficier du dispositif. En effet, pour les dépenses réalisées à partir du 1^{er} janvier 2021, cette société relève de la législation qui se rapporte à l'exercice d'imposition 2021⁸. Si telle est l'intention, cette exclusion devra être justifiée.

Chapitre 2 – Prolongation de l'exonération des indemnités dans le cadre des mesures d'aide prises par les Régions, les Communautés, les provinces ou les communes

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 3 – Tax shelter pour les œuvres audiovisuelles et les arts de la scène

Article 35

Dans la disposition liminaire de l'article 35 de l'avant-projet, on visera la modification apportée par la loi du 2 avril 2021 (et non : 2 avril 2020).

Chapitre 4 – Prolongation de la période pendant laquelle une prime corona exonérée peut être mise à la disposition du travailleur

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 5 – Ressources issues du travail étudiant

Article 38

La référence que fait l'article 38 de l'avant-projet à « l'article 34 de la loi du X portant des mesures de soutien temporaires en raison de la pandémie du COVID-19 » ne paraît pas correcte. Sans doute faut-il viser l'article 19 de cette loi.

⁸ Voir l'article 360 CIR 92 combiné avec l'article 202 AR/CIR 92.

TITRE 6 – AFFAIRES SOCIALES

Chapitre 1^{er} – Délais de paiement pour les cotisations dues à l'Office national de sécurité sociale pour le premier trimestre 2022

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 2 – Octroi d'une prime aux employeurs du secteur événementiel, aux discothèques, dancings et plaines de jeux intérieures

Articles 44 et 50

L'article 44, § 1^{er}, alinéa 2, de l'avant-projet habilite le Roi à étendre, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, l'application de ce chapitre à d'autres catégories d'employeurs fermées pour le public en vertu d'un arrêté royal pris en exécution de l'article 4 de la loi du 14 août 2021 'relative aux mesures de police administrative lors d'une situation d'urgence épidémique'. L'article 50 de l'avant-projet habilite le Roi à étendre, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, l'application de la prime à un trimestre ultérieur pour les catégories d'employeurs qu'il détermine. La question se pose toutefois de savoir si une exécution combinée de ces deux habilitations est possible, permettant ainsi au Roi d'étendre tant l'application en ce qui concerne les catégories d'employeurs que l'application dans le temps. Il convient de le préciser dans l'exposé des motifs.

Article 47

À l'article 47, § 1^{er}, de l'avant-projet, on corrigera la référence erronée à l'article 7.

Chapitre 3 – Extension temporaire du champ d'application de la loi du 3 juillet 2005 relative aux droits des volontaires aux organisations agréées par l'autorité compétente pour l'aide et les soins aux personnes âgées ainsi que pour l'accueil et l'hébergement des personnes âgées du secteur privé commercial

Ce chapitre n'appelle aucune observation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jeroen VAN NIEUWENHOVE