



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 74.849/3
van 27 december 2023

avis 74.849/3
du 27 décembre 2023

over

sur

een voorstel van wet 'tot
wijziging van het Wetboek van
de inkomstenbelastingen 1992,
wat de modernisering van de
belastingvermindering inzake
giften betreft' (*Parl.St.* Kamer
2021-22, nr. 55-2467/001)

une proposition de loi
'modifiant le Code des impôts
sur les revenus 1992 en ce qui
concerne la modernisation de
la réduction d'impôt en
matière de libéralités' (*Doc.*
Parl., Chambre, 2021-22,
n° 55-2467/001)

Op 10 november 2023 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitster van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorstel van wet ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, wat de modernisering van de belastingvermindering inzake giften betreft’ (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2467/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 19 december 2023. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Yves DEPOORTER, toegevoegd griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Ronald VAN CROMBRUGGE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 27 december 2023.

*

Le 10 novembre 2023, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Présidente de la Chambre des représentants à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi ‘modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la modernisation de la réduction d’impôt en matière de libéralités’ (*Doc. Parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2467/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 19 décembre 2023. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Yves DEPOORTER, greffier assumé.

Les rapports ont été présentés par Ronald VAN CROMBRUGGE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l’avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d’État.

L’avis, dont le texte suit, a été donné le 27 décembre 2023.

*

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET WETSVORSTEL

2. Het voor advies voorgelegde voorstel van wet strekt ertoe dat giften aan een vereniging of instelling die zowel erkende als niet-erkende maatschappelijke doelen nastreeft, recht geven op een belastingvermindering. Het wetsvoorstel voegt daartoe een lid toe aan artikel 145³³, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB92), dat bepaalt dat wanneer een vereniging of instelling ook andere dan erkende activiteiten uitoefent, zij moet aantonen dat de giften bestemd zijn voor deze erkende activiteit en daarvoor ook worden besteed om als instelling of vereniging te worden erkend voor het afleveren van een fiscaal attest voor belastingvermindering voor de ontvangen giften.

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Luidens het thans geldende artikel 145³³, § 3, tweede lid, van het WIB92 moet “[w]anneer een vereniging of instelling meer dan één van de in de voornoemde bepalingen vermelde activiteiten uitoefent, (...) voor elk van die activiteiten, voldoen aan de voorwaarden om te kunnen worden erkend”. Gevraagd of uit deze tekst van de wet volgt dat een instelling geen fiscaal attest voor belastingvermindering van giften kan afleveren indien de rechtspersoon voor welbepaalde activiteiten geen erkenning heeft, verwees de gemachtigde naar een parlementaire vraag die een van de indieners van het wetsvoorstel stelde aan de minister van Financiën en waarop deze als volgt antwoordde:

“Instellingen mogen meer dan één activiteit uitoefenen die voor een erkenning in aanmerking komt. In dat geval, moeten ze echter voldoen aan de voorwaarden om voor elk van deze activiteiten te kunnen worden erkend (artikel 145(33), § 3, al. 2, WIB 92). De erkenning wordt echter verleend aan de volledige rechtspersoon en niet voor een deel van haar activiteiten.”²

Overeenkomstig de aanbevelingen in het rapport ‘betreffende de erkenning van organisaties met het oog op het uitreiken van attesten voor de belastingaftrek van giften in geld’ van de Contactgroep Giften,³ heeft de toenmalige minister van Financiën een circulaire uitgevaardigd met richtlijnen met betrekking tot de procedure en de voorwaarden voor de erkenning

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

² Vr & Antw. Kamer 2020-21, 27 januari 2021, nr. 55/36, 206 (Vr. nr. 140 S. MATHEÏ).

³ <https://re-ef.be/media/7A1O1I3Z9Q/docs/contactgroep2002rapportnl.pdf>, 21 oktober 2002.

van instellingen die gemachtigd willen worden kwijtschriften uit te reiken voor giften in geld.⁴ In deze circulaire wordt vastgesteld dat een instelling “in principe alleen [kan] worden erkend wanneer haar werkzaamheden *uitsluitend* zijn gericht op” activiteiten zoals wetenschappelijk onderzoek, verspreiding van de cultuur enzovoort (eigen cursivering). Omdat, volgens de circulaire, deze strikte interpretatie tot gevolg zou hebben dat instellingen die activiteiten in verschillende domeinen verrichten niet zouden kunnen worden erkend, is in de circulaire een administratieve praktijk uitgewerkt om deze exclusiviteitsvoorwaarde (inzake het verrichten van bepaalde activiteiten door een instelling met het oog op een erkenning voor de belastingvermindering inzake giften) enigszins af te zwakken:

“Er kan echter in de volgende omstandigheden worden aanvaard dat een instelling activiteiten verricht die betrekking hebben op verschillende domeinen.

Deze activiteiten moeten overwegend betrekking hebben op domeinen die, overeenkomstig de huidige bepalingen van het WIB 92 en het KB/WIB 92, afzonderlijk voor een erkenning in aanmerking komen.

Met overwegend wordt bedoeld dat het aandeel van die erkenbare activiteiten ten minste 70 % moet bedragen van het geheel van de activiteiten van de instelling.

Een instelling mag ook activiteiten verrichten die geen betrekking hebben op die domeinen, maar enkel in bijkomende orde en voor zover die activiteiten in het verlengde van de hoofdactiviteiten liggen.

De bijkomende activiteiten worden beschouwd als ‘in het verlengde van de hoofdactiviteiten’ indien ze relevant zijn in het kader van de hoofdactiviteiten.

Gevolgen op het vlak van het onderzoek van de aanvragen

Daar het principe van één erkenning van de instelling voor het geheel van de activiteiten wordt behouden, houdt wat voorafgaat in dat elke voogdijminister zich over de hoofdactiviteiten waarvoor hij bevoegd is moet uitspreken en beoordelen of de andere activiteiten een bijkomend karakter hebben en in het verlengde van die hoofdactiviteiten liggen.

Ten einde de controle van de nieuwe voorwaarden inzake het verrichten van de activiteiten mogelijk te maken, zal de instelling de inkomsten en uitgaven i.v.m. de verschillende hoofd- en bijkomende activiteiten die ze verricht, afdoende moeten afzonderen, inzonderheid op administratief en boekhoudkundig vlak of moet ze die inkomsten en uitgaven afdoende detailleren.

De voorwaarden waarvoor voornamelijk de belastingadministratie bevoegd is (de afwezigheid van winstoogmerk, de grens van 20 % inzake kosten van algemeen beheer, enz.), zullen globaal voor de gehele instelling en niet per activiteitsdomein moeten worden beoordeeld. Enkel rechtspersonen komen immers in aanmerking voor een erkenning en niet een bepaalde afzonderlijke activiteit die ze verricht.

Gevolgen op het vlak van de toekenning van de erkenning

Aangezien de rechtspersoon in zijn geheel wordt erkend en niet één van haar activiteitsdomeinen, moet de erkenningsaanvraag worden afgewezen indien één van de voogdijministers een negatieve beslissing uitbrengt.

⁴ Circulaire nr. Ci.RH.26/567.400 (AOIF 16/2006) van 11 mei 2006, <https://re-ef.be/media/7A1O113Z9Q/docs/circulcontactgroep.pdf>.

De beslissing tot erkenning betekend door de Minister van Financiën zal enkel de hoofdactiviteiten vermelden waarop de erkenning betrekking heeft

De activiteiten die in bijkomende orde mogen worden verricht en die in het verlengde van de hoofdactiviteiten moeten liggen zullen dus niet afzonderlijk worden vermeld. De toegekende erkenning impliceert dus ook dat bijkomende activiteiten, die in het verlengde van de hoofdactiviteit liggen, mogen worden verricht.

Opmerking

De voorafgaande regels kunnen enkel worden toegepast op instellingen die activiteiten verrichten in domeinen waarvoor thans de erkenning bij ministeriële beslissing wordt toegekend.

Dit betekent dat een combinatie van activiteiten waarvoor een erkenning bij ministeriële beslissing wordt verleend met activiteiten waarvoor een erkenning bij KB wordt toegekend (culturele instellingen, instellingen voor het behoud of de zorg voor monumenten en landschappen) in de huidige stand van het WIB 92 en KB/WIB 92 niet mogelijk is.”

In de toelichting staat dat de indieners van het wetsvoorstel de oplossing van de FOD Financiën, die de instellingen die een (hernieuwde) erkenning aanvragen momenteel adviseert hun activiteiten juridisch op te splitsen, niet wenselijk vinden. Het is de Raad van State, afdeling Wetgeving, evenwel niet duidelijk hoe de door hen voorgestelde regeling zich verhoudt tot de administratieve praktijk zoals voorgeschreven in de aangehaalde circulaire. Het is in het licht van de rechtszekerheid daarom raadzaam om minstens in de toelichting hieromtrent enige verduidelijking op te nemen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

4. Gevraagd welke “voornoemde bepalingen” de indieners van het wetsvoorstel voor ogen hebben in artikel 2 van het wetsvoorstel, verklaarde de gemachtigde dat hiermee artikel 145³³, § 3, eerste lid, van het WIB92 wordt bedoeld. In het licht van de rechtszekerheid verdient het aanbeveling om de woorden “in de voornoemde bepalingen” aldus te vervangen door de woorden “in § 1, eerste lid, 1°, b, d, e, g, i tot l, 2° en 3°”.

5. De voorgestelde bepaling is zo geformuleerd dat het vereiste om aan te tonen dat de giften “voor de in de voornoemde bepalingen vermelde activiteiten” bestemd zijn en daarvoor besteed worden, een voorwaarde is om te kunnen worden erkend, terwijl het veeleer lijkt te gaan om een voorwaarde die vervuld dient te zijn om de erkenning te behouden. Hierover bevraagd, bevestigde de gemachtigde dat het inderdaad de bedoeling is om de voorwaarde niet op het ogenblik van toewijzing van de erkenning te toetsen, maar wel bij de hernieuwing van de erkenning.

De tekst van het wetsvoorstel wordt best in deze zin aangepast.

6. Gevraagd hoe een vereniging of instelling kan “aantonen” dat de giften voor specifieke activiteiten bestemd zijn en daarvoor ook besteed worden, antwoordde de gemachtigde:

“Middels een transparante, analytische boekhouding kunnen erkende instellingen aan de FOD Financiën aantonen dat de giften voor de vermelde activiteiten bestemd zijn en ook daaraan besteed worden.”

Dit antwoord ligt in de lijn van wat de circulaire aangehaald in opmerking 3 vermeldt. Het verdient aanbeveling om hieromtrent een verdere regeling uit te werken, zoals onder meer de situatie waarbij giften worden besteed ter financiering van kosten met een gemengd karakter (zoals bijvoorbeeld voor de financiering van een gebouw waarin de instelling zowel erkende als niet-erkende activiteiten uitoefent).

*

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.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet que les libéralités en faveur d'une association ou institution poursuivant des finalités sociales à la fois reconnues et non reconnues donnent droit à une réduction d'impôt. Pour ce faire, la proposition de loi complète l'article 145³³, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) par un alinéa disposant que lorsqu'une association ou une institution exerce également d'autres activités que des activités agréées, elle doit prouver que les libéralités sont destinées et effectivement affectées à cette activité agréée pour être agréée en tant qu'institution ou association pour la délivrance d'une attestation fiscale pour réduction d'impôt pour les libéralités reçues.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Aux termes de l'article 145³³, § 3, alinéa 2, actuellement en vigueur, du CIR 92, « [l]orsqu'une association ou une institution exerce plus d'une activité visée dans les dispositions précitées, elle doit, pour chacune de ces activités, remplir les conditions pour pouvoir être agréée ». Interrogé sur le point de savoir s'il résulte de ce texte de la loi qu'une institution ne peut pas délivrer d'attestation fiscale pour une réduction d'impôt pour libéralités si la personne morale ne dispose pas d'un agrément pour des activités déterminées, le délégué a renvoyé à une question parlementaire que l'un des auteurs de la proposition de loi a posée au ministre des Finances et à laquelle ce dernier a répondu en ces termes :

« Les institutions peuvent exercer plus d'une activité entrant en ligne de compte pour un agrément. Dans ce cas, elles doivent cependant remplir les conditions pour pouvoir être agréées pour chacune de ces activités (article 145(33), § 3, al. 2, CIR 92). L'agrément est accordé à une personnalité juridique dans son ensemble et non à une partie de ses activités » ².

Conformément aux recommandations faites dans le rapport 'en matière d'agrément d'organisations en vue de la délivrance d'attestations pour la déduction fiscale des libéralités en argent' du Groupe de contact - libéralités ³, le ministre des Finances de l'époque a adopté une circulaire contenant des directives concernant la procédure et les conditions pour l'agrément d'institutions qui veulent être habilitées à délivrer des reçus pour des libéralités faites en argent ⁴.

¹ S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

² Questions & réponses, Chambre, 2020-21, 27 janvier 2021, n° 55/36, p. 206 (Question n° 140 S. MATHEÏ).

³ <https://re-ef.be/media/7A1O1I3Z9Q/docs/rapportgroupecontact2002.pdf>, 21 octobre 2002.

⁴ Circulaire n° Ci.RH.26/567.400 (AFER 16/2006) du 11 mai 2006, https://expert.taxwin.be/fr/tw_src_off_fisc/document/circ20060511-rh26567400-fr.

Il est constaté dans cette circulaire qu'« en principe, une institution ne peut être agréée que si elle exerce des activités axées *exclusivement* sur » des activités telles que la recherche scientifique, la diffusion de la culture, etc. (italiques ajoutées). Dès lors que, selon la circulaire, cette interprétation stricte aurait comme conséquence que des institutions qui exercent des activités dans différents domaines ne pourraient pas être agréées, la même circulaire a élaboré une pratique administrative permettant de tempérer quelque peu cette condition d'exclusivité (concernant l'exercice de certaines activités par une institution en vue d'obtenir un agrément pour la réduction d'impôt en matière de libéralités) :

« On peut cependant admettre qu'une institution exerce des activités axées sur différents domaines, pour autant que ce soit dans les circonstances suivantes.

Ces activités doivent avoir trait principalement à des domaines qui peuvent être pris en considération séparément pour un agrément, conformément aux dispositions actuelles du CIR 92 et de l'AR/CIR 92.

Par principalement, il faut comprendre que la part totale de ces activités doit s'élever à au moins 70 % de l'ensemble des activités de l'institution.

Une institution peut exercer également des activités qui n'ont pas trait aux dits domaines, mais seulement à titre accessoire et pour autant que ces activités se situent dans le prolongement des activités principales.

Les activités accessoires sont considérées comme étant 'dans le prolongement des activités principales' si elles sont pertinentes dans le cadre de celles-ci.

Conséquences sur le plan de l'instruction des requêtes

Comme le principe d'un agrément unique de l'institution pour l'ensemble des activités est maintenu, ce qui précède implique que chaque Ministre de tutelle doit se prononcer sur les activités principales pour lesquelles il est compétent et apprécier si les autres activités ont un caractère accessoire et se situent dans le prolongement de ces activités principales.

Afin de permettre le contrôle des nouvelles conditions en matière d'exercice des activités, l'institution devra dissocier suffisamment, en particulier sur le plan administratif et sur le plan comptable, les revenus et les dépenses relatifs aux diverses activités principales et accessoires qu'elle exerce ou détailler suffisamment ses revenus et dépenses.

Les conditions pour lesquelles l'administration fiscale est principalement compétente (l'absence de but de lucre, la limite de 20 % en matière de frais d'administration générale, etc.), devront être appréciées globalement pour l'institution dans son ensemble et non par domaine d'activité. En effet, seules des personnes morales entrent en ligne de compte pour un agrément et non une activité déterminée qu'elles exercent.

Conséquences sur le plan de l'octroi de l'agrément

Étant donné que l'agrément est accordé à l'institution considérée dans son ensemble et non pas à l'un de ses domaines d'activité, il sera refusé si l'un des Ministres de tutelle émet une décision négative.

La décision d'agrément notifiée par le Ministre des Finances mentionnera uniquement les activités principales concernées par l'agrément.

Les activités qui sont exercées à titre accessoire et qui se situent dans le prolongement des activités principales ne seront pas mentionnées. L'agrément accordé implique donc aussi que des activités accessoires qui se situent dans le prolongement des activités principales peuvent être exercées.

Remarque

Les règles qui précèdent ne peuvent être appliquées qu'à des institutions qui sont soumises à une procédure d'agrément par décision ministérielle.

Cela signifie que, dans l'état actuel du CIR 92 et de l'AR/CIR 92, la combinaison d'activités dans des domaines qui donnent lieu à un agrément par décision ministérielle avec des activités dans des domaines qui donnent lieu à un agrément par voie d'arrêté royal (institutions culturelles, institutions qui ont pour but la conservation ou la protection des monuments et sites) n'est pas admise ».

Il est précisé dans les développements que les auteurs de la proposition de loi estiment que la solution proposée par le SPF Finances, qui conseille aux institutions qui demandent un (nouvel) agrément de scinder juridiquement leurs activités, n'est pas optimale. Toutefois, le Conseil d'État, section de législation, n'aperçoit pas comment le dispositif qu'ils proposent s'articule avec la pratique administrative prescrite dans la circulaire citée. Dans un souci de sécurité juridique, il est dès lors conseillé d'apporter quelques précisions à cet égard, à tout le moins dans les développements.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

4. À la question de savoir quelles « dispositions précitées » les auteurs de la proposition de loi visent à l'article 2 de cette proposition, le délégué a déclaré qu'il s'agit de l'article 145³³, § 3, alinéa 1^{er}, du CIR 92. Il est recommandé, au regard de la sécurité juridique, de remplacer ainsi les mots « dans les dispositions précitées » par les mots « au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, b, d, e, g, i à l, 2^o et 3^o, ».

5. La disposition proposée est formulée d'une manière telle que l'exigence de prouver que les libéralités sont destinées et effectivement affectées « aux activités visées dans les dispositions précitées », constitue une condition pour pouvoir être agréé, alors qu'il paraît plutôt s'agir d'une condition qui doit être remplie pour conserver l'agrément. Interrogé à ce sujet, le délégué a confirmé que l'intention est effectivement de vérifier la condition non pas au moment où l'agrément est octroyé, mais bien lors du renouvellement de ce dernier.

Mieux vaudrait adapter le texte de la proposition de loi en ce sens.

6. Interrogé sur le point de savoir comment une association ou institution peut « prouver » que les libéralités sont destinées et effectivement affectées à des activités spécifiques, le délégué a répondu en ces termes :

« Middels een transparante, analytische boekhouding kunnen erkende instellingen aan de FOD Financiën aantonen dat de giften voor de vermelde activiteiten bestemd zijn en ook daaraan besteed worden ».

Cette réponse s'inscrit dans le prolongement de ce que mentionne la circulaire citée dans l'observation 3. Il est recommandé de fixer des modalités en la matière, concernant entre autres la situation dans laquelle des libéralités sont affectées au financement de frais à caractère mixte (comme par exemple pour le financement d'un bâtiment dans lequel l'institution exerce des activités à la fois agréées et non agréées).

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE