



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 74.859/3
van 29 januari 2024

avis 74.859/3
du 29 janvier 2024

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende diverse fiscale
bepalingen'

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

Op 13 november 2023 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 23 januari 2024. 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, griffier.

De verslagen zijn uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd, Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur en Lise VANDENHENDE, 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 29 januari 2024.

*

Le 13 novembre 2023, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘portant des dispositions fiscales diverses’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 23 janvier 2024. 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.

Les rapports ont été présentés par Kristine BAMS, premier auditeur chef de section, Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur et Lise VANDENHENDE, 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 29 janvier 2024.

*

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. Hoofdstuk 1 van titel 3 van het voorontwerp (artikelen 4 tot 21) voorziet in een investeringsaftrek waarbij een verhoogde thematische aftrek geldt voor investeringen in efficiënt energieverbruik en hernieuwbare energie, investeringen in koolstofemissievrij vervoer, milieuvriendelijke investeringen en ondersteunende digitale investeringen. Het valt niet uit te sluiten dat deze regeling, minstens deels, moet worden beschouwd als een regeling betreffende de toekenning van staatssteun in de zin van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, die behoudens de toepassing van één van de vrijstellingsregelingen bij de Europese Commissie dient te worden aangemeld. Gelet op de sanctie die aan niet-aanmelding is verbonden (nietigheid van de staatssteun zelfs indien ze verenigbaar zou kunnen worden verklaard met het Unierecht mocht ze zijn aangemeld), doen de stellers van het voorontwerp er goed aan hieromtrent in contact te treden met de Europese Commissie.²

3. Luidens artikel 6, § 3, 2°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ wordt er overleg gepleegd tussen de betrokken (gewest)regeringen en de bevoegde federale overheid voor iedere maatregel op het gebied van het energiebeleid, buiten de bevoegdheden opgesomd in artikel 6, § 1, VII, van diezelfde bijzondere wet.

Zoals blijkt uit de tekst van deze bepaling en zoals de parlementaire voorbereiding bevestigt,³ is de overlegverplichting waarvan gewag wordt gemaakt, van toepassing op maatregelen inzake het energiebeleid in de aangelegenheden die noch in de opsomming van de federale, noch in de opsomming van de gewestelijke bevoegdheden vervat in artikel 6, § 1, VII, van die bijzondere wet voorkomen.⁴

Gevraagd of over de artikelen 4 tot 21 van het voorontwerp, die betrekking hebben op het energiebeleid, het bij artikel 6, § 3, 2°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 vereiste overleg heeft plaatsgevonden, antwoordde de gemachtigde:

“Er werd inderdaad voorafgaand overleg gepleegd met de afgevaardigde leden van het samenwerkingsverband ENOVER. Tevens is in de wet expliciet een overlegmechanisme ingebouwd bij de totstandkoming van de lijsten.

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

² Zie adv.RvS 69.442/3 van 8 juli 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 25 november 2021 ‘houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit’, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-2170/001, 57, opmerking 3.

³ *Parl.St.* Senaat, 1979-80, nr. 434-1, 31.

⁴ GwH 21 januari 2016, nr. 8/2016, B.11.1.

- Omdat dit ontwerp werd opgemaakt vertrekkende van het huidige regime, werd met de betrokken gewestelijke agentschappen overleg gepleegd om met juiste kennis van zaken en input deze teksten op te maken. Ook naar de toekomst toe, bij het uitwerken van de procedures, is het de bedoeling om dit te blijven doen.
- Bovendien werd een verplichte adviesaanvraag aan de gewestregeringen ingebouwd in de wetgeving en dit zowel voor de opstelling als voor de latere actualisatie van de lijsten. Het lijkt ons dat een onderscheid gemaakt moet worden tussen het fiscale voordeel zelf, en de materiële vaste activa waaraan deze voordelen gegeven worden. De materiële vaste activa worden vastgelegd in een lijst, voor energie-investeringen meer specifiek de energie-investeringslijst, en worden vastgelegd na voorafgaande adviesaanvraag aan de gewesten.”

Het verdient aanbeveling om in de memorie van toelichting melding te maken van het resultaat van dit overleg.⁵

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL 1 – ALGEMENE BEPALING

Algemene opmerking

4. Artikel 1 van het voorontwerp bepaalt dat de wet een aangelegenheid regelt als bedoeld bij artikel 74 van de Grondwet, met andere woorden dat ervoor de monocamerale wetgevingsprocedure moet worden gevolgd.

Overeenkomstig artikel 78, § 1, eerste lid, 2°, van de Grondwet, zijn de wetten bedoeld in onder meer artikel 170, § 2, tweede lid, van de Grondwet een optioneel bicamerale aangelegenheid. De bepalingen van titel 2 van het voorontwerp betreffen wijzigingen van de wet van 23 januari 1989 ‘betreffende de in artikel 110, §§ 1 en 2, van de Grondwet bedoelde belastingsbevoegdheid’.

Om die reden moet voor titel 2 van het voorontwerp de optioneel bicamerale wetgevingsprocedure worden gevolgd, wat betekent dat die titel moet worden ondergebracht in een afzonderlijk voorontwerp van wet dat volgens die procedure moet worden behandeld.

⁵ Zie adv.RvS 72.460/3 van 14 november 2022 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 16 december 2022 ‘tot wijziging van de wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de elektriciteitsmarkt en tot invoering van een plafond op marktinkomsten van elektriciteitsproducenten’, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3042/001, 72-73, opmerking 4.

TITEL 2 – WIJZIGINGEN VAN DE WET VAN 23 JANUARI 1989 ‘BETREFFENDE DE IN ARTIKEL 110, §§ 1 EN 2, VAN DE GRONDWET BEDOELDE BELASTINGSBEVOEGDHEID’

Algemene opmerkingen

A. Optioneel bicamerale wetgevingsprocedure

5. Zoals in opmerking 4 is uiteengezet, moet voor titel 2 van het voorontwerp de optioneel bicamerale wetgevingsprocedure worden gevolgd, waardoor deze titel in een afzonderlijk voorontwerp van wet moet worden ondergebracht.

B. Verhouding tot het Europees recht

6. Artikel 3 van het voorontwerp vervangt artikel 1 van de wet van 23 januari 1989 en voert een tweede uitzondering in op het *ne bis in idem*-principe vervat in dat artikel 1.

Artikel 1 van de wet van 23 januari 1989 verbiedt de gemeenschaps- en gewestparlementen om belastingen⁶ te heffen op materies die het voorwerp uitmaken van een belasting door de Staat. Thans bestaat hierop één uitzondering, met name voor belastingen op minerale oliën, overeenkomstig het samenwerkingsakkoord van 25 juli 2018 tussen de Federale Staat, het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest ‘betreffende de uitvoering en financiering van de bodemsanering van tankstations en gasolietanks voor verwarmingsdoeleinden’ (ontworpen artikel 1, 1°, van de wet van 23 januari 1989).

De nieuw ontworpen tweede uitzondering geldt voor belastingen op energieproducten die zijn bestemd om als verwarmingsbrandstof te worden gebruikt en dit onder twee voorwaarden (ontworpen artikel 1, 2°, van de wet van 23 januari 1989). De eerste voorwaarde luidt dat de heffing door een Gewest enkel dient om historische lasten die reeds worden geheven op elektriciteit te verschuiven naar fossiele verwarmingsbrandstoffen. Luidens de tweede voorwaarde is de heffing onderworpen aan het voorafgaandelijk sluiten van een samenwerkingsakkoord tussen de Staat en dit gewest, dat de specifieke modaliteiten (lees: de nadere regels) van deze verschuiving vaststelt.

7. Aan de gemachtigde is gevraagd hoe de nieuw ontworpen uitzondering van artikel 1, 2°, van de wet van 23 januari 1989 als “nieuwe fiscale mogelijkheid” past binnen richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 ‘tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit’. Hierop antwoordde de gemachtigde:

“Enkel artikel 4 van de Richtlijn 2003/96 van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit kan aangehaald worden in dit dossier.

⁶ Geen nieuwe belastingen noch opcentiemen zijn mogelijk.

Dit artikel stelt dat de belastingniveaus die toegepast worden op energieproducten en elektriciteit niet onder de door de Richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus mogen liggen.

Belastingniveau wordt voor de toepassing van de Richtlijn gedefinieerd als volgt: het totaal van alle geheven indirecte belastingen (btw uitgezonderd), rechtstreeks of niet-rechtstreeks berekend over de hoeveelheid energieproducten en elektriciteit op het tijdstip van uitslag tot verbruik.

De Richtlijn verhindert dus niet dat er een 'nieuwe fiscale mogelijkheid' ingevoerd wordt.

Er zal enkel bij het effectief invoeren van deze nieuwe fiscale mogelijkheid rekening gehouden moeten worden met de bepalingen van de Richtlijn aangezien deze nieuwe fiscale mogelijkheid wel onder de werkingssfeer van de Richtlijn kan vallen.”

Naast artikel 4 moet bij het invoeren van een gewestelijke heffing ook artikel 5 van deze richtlijn, dat ingaat op de minimumbelastingniveaus, in acht worden genomen.

C. Voorafgaand sluiten van een samenwerkingsakkoord

8. Het ontworpen artikel 1, 2°, b), van de wet van 23 januari 1989 stelt als voorwaarde dat de heffing onderworpen is aan het voorafgaandelijk sluiten van een samenwerkingsakkoord tussen de Staat en het betrokken gewest, dat de specifieke modaliteiten (lees: de nadere regels) van deze verschuiving vaststelt (artikel 3 van het voorontwerp).

Aan de gemachtigde is gevraagd waarom de invoering van deze verbruiksbelasting⁷ afhankelijk wordt gemaakt van het sluiten van een voorafgaand samenwerkingsakkoord.

De gemachtigde antwoordde:

“Het is belangrijk voor de federale overheid om hier controle op te hebben omdat er een impact is op de marge van de federale overheid. Bovendien, zoals reeds vermeld, is het uitdrukkelijk niet de bedoeling om in een blijvende nieuwe financieringsmogelijkheid te voorzien. In een samenwerkingsakkoord zullen dus duidelijke afspraken worden gemaakt over de contouren van de verschuiving. Daarom voorziet het wetsontwerp in een verplichting om een akkoord in te voeren, ook naar analogie van de andere uitzondering die reeds is voorzien.”

Bij dit antwoord van de gemachtigde kunnen de volgende bedenkingen worden geformuleerd.

9. Aangezien het beoogde samenwerkingsakkoord betrekking heeft op een aangelegenheid die, gelet op het legaliteitsbeginsel in belastingzaken, bij decreet moet worden geregeld, zal het de parlementaire instemming behoeven van de parlementen van de betrokken overheden.

10.1. De vergelijking met de reeds bestaande uitzondering van belasting op minerale oliën, overeenkomstig het samenwerkingsakkoord van 25 juli 2018, gaat niet helemaal op. Dat

⁷ De memorie van toelichting stelt dat het om een gewestelijke verbruiksbelasting zal gaan.

samenwerkingsakkoord is gesloten tussen de drie gewesten en de federale overheid en regelt de bijdragen. Bij de voorliggende uitzondering dienen telkens afzonderlijke samenwerkingsakkoorden te worden gesloten tussen één gewest en de federale overheid. Het gaat dan om asymmetrische samenwerkingsakkoorden, aangezien die samenwerkingsakkoorden telkens een verschillende inhoud kunnen hebben en het zelfs mogelijk is dat een of twee gewesten geen dergelijk samenwerkingsakkoord sluiten.

10.2. In beginsel leidt een verschil in behandeling dat voortvloeit uit het gegeven dat andere overheden bevoegd zijn – en deze bevoegdheid op een andere manier uitoefenen – niet tot een schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.⁸

Er is in beginsel geen bezwaar tegen het sluiten van asymmetrische samenwerkingsakkoorden.⁹ Om een samenwerkingsakkoord te sluiten, zijn er minstens twee partijen nodig. Aangezien niet noodzakelijk alle gewesten, gelet op het beginsel van de respectieve autonomie van de deelstaten, een samenwerkingsakkoord wensen te sluiten met de federale overheid, kan het gebeuren dat voor een bepaald gewest geen samenwerkingsakkoord tot stand komt en dat er dus ook geen gemeenschappelijke regeling zal zijn, over de drie gewesten heen, van de beoogde heffing op verwarmingsbrandstoffen.

Het afsluiten van samenwerkingsakkoorden tussen de gewesten afzonderlijk en de federale overheid omtrent de uitwerking van het *ne bis in idem*-principe kan aldus in beginsel worden aanvaard. Daarbij moet er wel op worden toegezien dat de samenwerkingsakkoorden die door de federale Staat afzonderlijk gesloten zijn onderling niet onverenigbaar zijn wat de inhoud ervan betreft.¹⁰

⁸ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, zie bijv. GwH 28 april 2016, nr. 55/2016, B.10.

⁹ Y. PEETERS, *De plaats van samenwerkingsakkoorden in het constitutioneel kader*, Brugge, die Keure, 2016, 52-53, nr. 109. In een advies van 22 juni 2015 bevestigde de algemene vergadering van de Raad van State, afdeling Wetgeving, de principiële mogelijkheid van asymmetrische samenwerkingsvormen, mits eerbiediging van het gelijkheidsbeginsel en van, in het betrokken geval, de toepasselijke regels inzake het gebruik der talen (adv.RvS 57.456/AG en 57.670/AG van 22 juni 2015 over “une proposition de décret et ordonnance conjoints de la Communauté française, de la Région wallonne, de la Région de Bruxelles-Capitale, de la Commission communautaire commune et de la Commission communautaire française ‘instituant un délégué général aux droits de l’enfant commun à la Communauté française, à la Région wallonne, à la Région de Bruxelles-Capitale, à la Commission communautaire commune et à la Commission communautaire française’”, *Parl.St. Verg.Fr.Gem.Comm.* 2014-15, nr. 18/2, 3, opmerking 3 (57.456/AG) en *Parl.St. W. Parl.* 2014-15, nr. 157/2, 3-4, opmerking 3 (57.670/AG)).

¹⁰ Zie adv.RvS 61.026/VR van 5 april 2017 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 30 juni 2017 ‘houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen’, *Parl.St. Kamer* 2016-17, nr. 54-2473/001, 12-13, opmerking 5.1; adv.RvS 61.029/VR/4 van 29 maart 2017 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de ordonnantie van 13 juli 2017 ‘houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waals Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot invoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en tot invoering van maatregelen tot bestrijding van misbruik en fiscale fraude’, *Parl.St. Br.H.Parl.* 2016-17, nr. A-515/1, 28-29, opmerking 3.1; adv.RvS 60.849/VR/3 van 31 maart 2017 over een voorontwerp dat heeft geleid tot het decreet van 16 juni 2017 ‘houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen’, *Parl.St. Vl.Parl.* 2016-17, nr. 1165/1, 25, opmerking 5.1.

10.3. Zoals bekend, geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel ook in belastingzaken. Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Een verschillende behandeling van belastingplichtigen naargelang hun locatie – tenzij dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is, in welk geval er sowieso geen sprake is van discriminatie – kan derhalve worden verantwoord door het gegeven dat geen akkoord mogelijk was over een uniforme regeling.¹¹ Dat belet evenwel niet dat de betrokken overheden er alles aan moeten doen om tot samenwerkingsakkoorden te komen waarbij verschillen in behandeling tussen belastingplichtigen veroorzaakt door een verschillende inhoud van de samenwerkingsakkoorden worden voorkomen of toch zo veel mogelijk worden beperkt. Gelet op de artikelen 10 en 11 van de Grondwet hebben de betrokken overheden de plicht om daarvoor te ijveren.¹²

Mede met het oog op het informeren van het parlement, verdient het aanbeveling om in de memorie van toelichting op dit punt meer verduidelijking te geven.

Artikel 3

11. Het begrip “historische lasten” als vermeld in het ontworpen artikel 1, 2°, a), van de wet van 23 januari 1989 wordt in de memorie van toelichting omschreven als de “kosten [...] die de gewesten dragen en die worden gecompenseerd via heffingen op de elektriciteitsfactuur”. De memorie van toelichting geeft de kosten voor groenestroomcertificaten als voorbeeld.

Bijkomend antwoordde de gemachtigde op de vraag wat precies “historische lasten” zijn, het volgende:

“De ‘historische lasten’ zijn bepaalde kosten die de gewesten dragen en die ze compenseren door middel van openbardienstverplichtingen (ODV’s) aan de distributienetbeheerders die ze vervolgens verrekenen in de nettarieven op de elektriciteitsfactuur, alsmede deels via eigen heffingen op de elektriciteitsfactuur. Een voorbeeld hiervan zijn de kosten van de groenestroomcertificaten.

Het is de bedoeling dat wanneer die lasten betaald zijn, de heffing op andere brandstoffen ook vervalt. Het is niet de bedoeling om met deze uitzondering een nieuwe financieringsbevoegdheid te voorzien voor de Gewesten. Het bepalen en opvolgen van de specifieke massa van lasten die kan worden verschoven, en de duur van deze verschuiving, zal moeten worden vastgelegd in een samenwerkingsakkoord tussen de federale overheid en het betrokken Gewest.”

¹¹ Ook bij de onderhandelingen met de verschillende gewesten dient het recht op een gelijke behandeling te worden gerespecteerd. Zie in dit verband ook de richtlijnen die het Duitse *Bundesverfassungsgericht* aan het beginsel van de *Bundestreue* heeft ontleend voor de procedure en de stijl van onderhandelen (Y. PEETERS, o.c., p. 55, nr. 113).

¹² Zie adv.RvS 61.026/VR van 5 april 2017, *Parl.St.* Kamer 2016-17, nr. 54-2473/001, 13-14, opmerking 5.2; adv.RvS 61.029/VR/4 van 29 maart 2017, *Parl.St.* Br.H.Parl. 2016-17, nr. A-515/1, 29, opmerking 3.2; adv.RvS 60.849/VR/3 van 31 maart 2017, *Parl.St.* Vl.Parl. 2016-17, nr. 1165/1, 25-26, opmerking 5.2.

De definitie van het begrip “historische lasten” dient in de tekst van het voorontwerp zelf te worden opgenomen en het verdient aanbeveling de bijkomende verduidelijking op te nemen in de memorie van toelichting.

TITEL 3 – WIJZIGINGEN BETREFFENDE DE INKOMSTENBELASTINGEN

Hoofdstuk 1 – Investeringsaftrek

Artikel 7

12. Overeenkomstig het ontworpen artikel 69/1, §§ 2, tweede lid, 3, tweede lid, en 4, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) bepaalt de Koning de lijsten van de vaste activa die in aanmerking komen voor de investeringsaftrek. Op grond van het ontworpen artikel 69/1, §§ 2, zesde lid, 3, vijfde lid, en 4, zesde lid, van het WIB 92 zijn deze lijsten geldig voor een periode van drie jaar. Bij gebrek aan een tijdige aanneming van een nieuwe lijst, bepaalt het ontworpen artikel 69/1, §§ 2, zevende lid, 3, zesde lid, en 4, zevende lid, van het WIB 92 dat de minister bevoegd voor financiën (hierna: de minister) de geldigheidstermijn van de lijsten met een termijn van twee jaar zal verlengen.

13. Het ontworpen artikel 69/1, §§ 2, zevende lid, 3, zesde lid, en 4, zevende lid, van het WIB 92 is problematisch in het licht van het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet. Uit dat beginsel vloeit immers voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de 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.¹³ Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.¹⁴

14. Doordat na het verstrijken van drie jaar de minister de geldigheid van de lijsten kan verlengen met twee jaar, wordt de bevoegdheid aan de minister verleend om een aan de wetgever voorbehouden aangelegenheid te regelen. Deze bevoegdheid is dan wel beperkt tot het verlengen van de geldigheid van een reeds bekrachtigd besluit, ze is onbeperkt in de tijd zolang de Koning

¹³ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: zie bijvoorbeeld GwH 20 november 2019, nr. 188/2019, B.15.2.

¹⁴ GwH 10 juli 2014, nr. 104/2014, B.6; GwH 23 februari 2017, nr. 30/2017, B.11.

geen nieuw besluit neemt dat opnieuw wordt bekrachtigd. De gemachtigde bevestigde dat de verlenging met twee jaar verschillende keren na elkaar kan gebeuren:

“Hoewel het inderdaad niet het uitgangspunt is dat stelselmatig kan worden verlengd met telkens twee jaar, is het inderdaad wel de bedoeling dat dit niet uitgesloten is.”

15. Bovendien moet worden opgemerkt dat het ontworpen artikel 69/1, §§ 2, zevende lid, 3, zesde lid, en 4, zevende lid, van het WIB 92 strijdig is met de artikelen 37 en 108 van de Grondwet als een rechtstreekse delegatie van de wetgever aan de minister. De verordenende bevoegdheid komt krachtens de grondwettelijke beginselen betreffende de uitoefening der staatsmachten in de eerste plaats toe aan de Koning. Weliswaar is niet onverenigbaar met die beginselen, een delegatie aan een minister van bevoegdheden van louter bijkomstige of detailmatige aard, maar zulks neemt niet weg dat het dan in principe de Koning toekomt om zulk een delegatie van louter bijkomstige of detailmatige aard te verlenen en niet de wetgever. Een rechtstreekse delegatie van zulke bevoegdheden aan een minister komt immers in principe neer op een ingrijpen van de wetgever in een prerogatief dat aan de Koning als hoofd van de federale uitvoerende macht (artikel 37 van de Grondwet) toebehoort. Voorts kan het verlengen van de geldigheidstermijn van een koninklijk besluit dat invloed heeft op de belastbare materie niet als een delegatie van louter bijkomstige of detailmatige aard worden beschouwd.¹⁵

16. De conclusie is dan ook dat de ontworpen machtiging van de minister om de lijsten met vaste activa die in aanmerking komen voor een investeringsaftrek te bepalen, moet worden weggelaten.

Artikel 9

17.1. Het ontworpen artikel 69/3, § 1, van het WIB 92 schrijft voor dat een attest moet worden bekomen van de aangeduide gewestelijke of federale overheid en minister om te kunnen genieten van de in artikel 69/1, § 1, van het WIB 92 bedoelde investeringsaftrek. In het ontworpen artikel 69/3, § 2, van het WIB 92 wordt de bevoegde overheid voor deze attestering van het vast actief aangeduid. Overeenkomstig de oplijsting in het ontworpen artikel 69/3, § 3, van het WIB 92 wordt de materieel bevoegde minister binnen de bevoegde overheid aangeduid. Het ontworpen artikel 69/3, § 4, van het WIB 92 bepaalt voorts dat “een attest [wordt] uitgereikt door de bevoegde overheid waarin wordt gemotiveerd waarom aan de specificaties vermeld in de lijsten omschreven in artikel 69/1 is voldaan. Bij gebrek aan een dergelijke motivering is het attest niet tegenstelbaar aan de administratie, tenzij de belastingplichtige alsnog aantoont dat aan de specificaties is voldaan. Onverminderd de gebruikelijke rechtsmiddelen, heeft de verwerping van de attestering de weigering van de investeringsaftrek tot gevolg”.

17.2. In het ontworpen artikel 69/3, § 4, van het WIB 92 worden verplichtingen opgelegd en controlebevoegdheden opgedragen aan de gewesten.

¹⁵ Adv.RvS 70.049/3 van 13 oktober 2021 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 23 februari 2022 ‘tot aanpassing van de algemene wet inzake douane en accijnzen aan het douanewetboek van de Unie en houdende diverse bepalingen’, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2410/001, 73-74, opmerking 3.1.

Gelet op de artikelen 35, 38 en 39 van de Grondwet staat het niet aan de federale wetgever om bij een gewone wet bevoegdheden op te dragen aan de gemeenschappen en de gewesten.¹⁶ Bovendien moet worden gewezen op het beginsel van de autonomie van de gemeenschappen en de gewesten, krachtens hetwelk de federale overheid, enerzijds, geen verplichtingen kan opleggen aan de gewesten terwijl ze, anderzijds, de uitoefening van haar eigen bevoegdheden inzake federale belastingverminderingen niet afhankelijk kan maken van de medewerking van de gewesten.¹⁷

Gelet op het feit dat de investeringsaftrek enkel kan worden verleend nadat een gemotiveerd attest werd bekomen, is het verlenen van de investeringsaftrek afhankelijk van de medewerking van de gewesten. Wil de federale overheid desondanks een attest als bindende voorwaarde opleggen en wil ze zich verzekeren van de medewerking van de gewesten, dient daartoe een samenwerkingsakkoord als bedoeld in artikel 92*bis*, § 1, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 te worden gesloten.

17.3. Het ontworpen artikel 69/3, § 2, van het WIB 92 bepaalt welke overheid bevoegd is voor de attestering van het vast actief. Het staat niet aan de federale overheid om te bepalen welke overheid territoriaal of materieel bevoegd is, ook niet indien die bepalingen zouden sporen met de bestaande bevoegdheidverdelende regels. Het ontworpen artikel 69/3, § 2, van het WIB 92 moet dan ook uit het voorontwerp worden weggelaten.

17.4. Het ontworpen artikel 69/3, § 3, eerste lid, van het WIB 92 wijst de materieel bevoegde minister aan voor het afleveren van het attest. Een federale reglementering kan evenwel niet ingrijpen in de interne organisatie van een gewest en in de bevoegdheid van de gewestorganen. Derhalve mag het voorontwerp niet voorschrijven door welke overheid van de gewesten het attest moet worden uitgereikt. Het ontworpen artikel 69/3, § 3, eerste lid, van het WIB 92 dient derhalve te worden weggelaten.¹⁸

17.5. Het ontworpen artikel 69/3, § 3, tweede lid, van het WIB 92 bepaalt dat de investeringsaftrek niet wordt verleend indien de investering “onredelijke schade voor het leefmilieu met zich meebrengt”. Hoewel deze bepaling opgenomen is in een artikel dat betrekking heeft op de verplichting om een attest bij de aangifte te voegen van de bevoegde gewestelijke of federale overheid en minister, staat het niet ondubbelzinnig vast hoe en door wie de beoordeling of de investering *onredelijke schade voor het leefmilieu met zich meebrengt*, gebeurt. Uit de tekst van het voorontwerp blijkt alvast niet dat de beoordeling of de investering *onredelijke schade voor het leefmilieu met zich meebrengt* enkel door de attesterende overheid kan gebeuren. Hierover bevraagd, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Deze beoordeling is een feitenkwestie die in dit ontwerp wordt gedekt door het gemeenrechtelijk zorgvuldigheidsprincipe. De toetsing wordt in principe reeds in rekening

¹⁶ Met uitzondering van de Duitstalige Gemeenschap.

¹⁷ Zie ook adv.RvS 64.640/3 van 2 januari 2019 over een voorstel van wet ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde de taxshelter uit te breiden tot de gamingindustrie’, *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3128/002, 3-4, opmerking 4.

¹⁸ Adv.RvS 40.452/1 van 1 juni 2006 over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot invoeging van een artikel 19ter in 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’, opmerking 2.2.

gebracht bij het opstellen van de thematische lijsten zelf. Daarbij wordt opgemerkt dat in voorkomend geval de attesterende overheid een motivering moet geven waarom geen positief attest kan worden afgeleverd omdat de investering onredelijke schade voor het leefmilieu met zich meebrengt.”

Op de vraag of dit ontworpen artikel 69/3, § 3, tweede lid, van het WIB 92 moet worden beschouwd als de finale toetsing door de administratie van de FOD Financiën waarvan sprake in de memorie van toelichting, antwoordde de gemachtigde:

“Neen, de rol van de FOD Financiën is voor dit onderdeel enkel formeel. Zoals hiervoor toegelicht wordt de toetsing van onredelijke schade gedaan door de attesterende overheid samen met de controle van de voorwaarden opgenomen op de investeringslijsten.”

De gemachtigde verwijst voorts naar de motiveringsplicht van de attesterende overheid, die is opgenomen in het ontworpen artikel 69/3, § 4, van het WIB 92. Luidens deze paragraaf dient in het uitgereikte attest te worden gemotiveerd waarom aan de specificaties vermeld in de lijsten omschreven in het ontworpen artikel 69/1 is voldaan. Deze lijsten bepalen de vaste activa die voor investeringsaftrek in aanmerking komen. De verwerping van de attestering heeft de weigering van de investeringsaftrek tot gevolg. Aan de gemachtigde is gevraagd wat precies met de verwerping van de attestering wordt bedoeld en door wie deze verwerping gebeurt. Hierop antwoordde de gemachtigde:

“Met een verwerping wordt bedoeld dat de administratie de attestering niet erkent. De attesterende instantie moet het attest bijgevolg gedegen motiveren.

Er wordt niet gevraagd van de fiscale ambtenaar om ten gronde de materiële toetsing te doen, die expertise zit immers voornamelijk bij de gewesten. Er wordt enkel gevraagd om te controleren of de attesterende instanties een ten gronde toetsing hebben gemaakt op een gemotiveerde wijze. Dit om te vermijden dat er maar al te gewillig, zonder grond, een attestering wordt gegeven ten koste van de federale schatkist en de Belgische belastingbetaler.”

De tekst van het ontworpen artikel 69/3 van het WIB 92 dient in de zin van dit laatste antwoord van de gemachtigde te worden aangepast, zodat het duidelijk is dat er finaal een afdoende gemotiveerde beslissing is van de federale overheid waarmee voldoende rechtszekerheid wordt geboden aan de belastingplichtige.

Artikel 14

18. Het ontworpen artikel 77, derde lid, van het WIB 92 bepaalt dat de in de ontworpen artikelen 69/1, §§ 2 tot 5, en 75 van het WIB 92 bedoelde lijsten, met inbegrip van de maximumbedragen, moeten worden bekrachtigd door een ontwerp van wet onmiddellijk of bij de opening van de eerstvolgende zitting in te dienen. Bij gebreke van deze bekrachtiging “binnen de voormelde termijn” worden de lijsten en besluiten geacht nooit uitwerking te hebben gehad.

Het is niet duidelijk wat wordt bedoeld met *binnen de voormelde termijn*.

Het gegeven dat de wetgever door middel van de gewone parlementaire procedure niet tijdig een of meer belastingelementen zou kunnen vaststellen en dit daarom in eerste instantie aan de Koning overlaat, mag er niet toe leiden dat hij afstand doet van het uitoefenen van zijn

voorbehouden bevoegdheid. Integendeel, gelet op artikel 170, § 1, van de Grondwet dient hij zich, en wel van zodra dit mogelijk is – het Grondwettelijk Hof gewaagt van “binnen een relatief korte termijn”¹⁹ – over de door de Koning genomen maatregel te buigen en op te treden indien hij het er niet mee eens is, hetzij door hem ongedaan te maken (door de maatregel op te heffen), hetzij door hem bij te sturen. Is hij het ermee eens, dan dient hij de maatregel te bekrachtigen.²⁰

De ontworpen bepaling vermeldt enkel een termijn waarbinnen een ontwerp van wet ter bekrachtiging moet worden ingediend, maar stelt geen termijn voorop waarbinnen het koninklijk besluit moet zijn bekrachtigd.

Gelet op het voorgaande, dient de ontworpen bepaling te worden aangepast met vermelding van een effectieve concrete termijn die in het licht van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof voldoende kort moet zijn.

Artikel 21

19. Artikel 21, tweede lid, van het voorontwerp bepaalt dat artikel 5 van het voorontwerp van toepassing is op vanaf 1 januari 2024 verkregen of tot stand gebrachte vaste activa. Gelet op de datum van het advies zal artikel 5 van het voorontwerp bijgevolg terugwerkende kracht hebben. De gemachtigde verklaarde hierover:

“Deze datum van inwerkingtreding zal gelet op de datum van het advies worden aangepast.”

Met de suggestie van de gemachtigde kan worden ingestemd.

Hoofdstuk 2 – Overige wijzigingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

20. Dit hoofdstuk geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

Hoofdstuk 3 – Wijzigingen aan wet houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen

21. Hoofdstuk 3 van titel 3 van het voorontwerp brengt wijzigingen aan in de wet van 19 december 2023 ‘houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen’. Deze wet vormt de omzetting van richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 ‘tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie’. De artikelen 25 tot 30 en 34 tot 37 van het voorontwerp bevatten bepalingen die volgens de memorie van toelichting internationaal werden afgesproken in het kader van verdere administratieve richtsnoeren binnen het *Inclusive Framework*

¹⁹ GwH 17 juli 2003, nr. 100/2003, B.11.2.

²⁰ Adv.RvS 65.412/3 van 25 maart 2019 over een voorontwerp van wet ‘houdende diverse fiscale bepalingen 2019-I’, opmerkingen 8 en 9.

van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO), die op 2 februari en 17 juli 2023 werden gepubliceerd. OESO-richtlijnen zijn evenwel niet bindend.²¹ De ontworpen wijzigingen dienen verenigbaar te zijn met richtlijn (EU) 2022/2523 om doorgang te kunnen vinden.

Hierover bevraagd, verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Hiervoor verwijzen we graag naar het volgende document: st14732-re01-en23.pdf (europa.eu)

Daarin is tevens een statement van de Europese Commissie opgenomen dat het volgende stelt:

The Commission is of the view that the administrative guidance endorsed by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS in December 2022, February 2023 and July 2023 is compatible with Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union (the Pillar Two Directive). The Commission encourages all Member States to proceed swiftly with the transposition of the Pillar Two Directive and will continue to support the efforts of Member States in this regard.

Als bijlage vindt u een tabel met de wijze waarop een omzetting van de aangehaalde administrative guidance uit de OESO is gebeurd.”

Slechts in de mate dat, zoals de Europese Commissie oordeelt, de administratieve richtsnoeren die door het *Inclusive Framework* van de OESO/G20 in december 2022 en in februari en juli 2023 werden aangenomen, inderdaad verenigbaar zijn met richtlijn (EU) 2022/2523, kan met de ontworpen wijzigingen worden ingestemd.

Artikel 38

22. Artikel 38 van het voorontwerp bepaalt dat titel 3 (“(l)e présent titre”) in werking treedt op 31 december 2023 en van toepassing is op verslagjaren beginnend vanaf 31 december 2023. Waarschijnlijk wordt hiermee hoofdstuk 3 van titel 3 bedoeld, aangezien elk hoofdstuk van titel 3 een aparte inwerkingtredingsbepaling bevat. In de tekst moet “titel” worden vervangen door “hoofdstuk”.

23. Gelet op de datum van het advies zal hoofdstuk 3 terugwerkende kracht hebben. 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.²²

²¹ Zie adv.RvS 73.946/3 van 19 oktober 2023 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 19 december 2023, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3678/001, 230, opmerking 7.2.

²² 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,

In dit kader kan worden opgemerkt dat de bepalingen van de wet van 19 december 2023 die door het voorontwerp worden gewijzigd, in werking zijn getreden op 31 december 2023. Een enkele verwijzing naar de inwerkingtreding van de te wijzigen wet is niet voldoende. Er is dan ook een meer uitgewerkte verantwoording noodzakelijk.²³

De gemachtigde, gevraagd om toe te lichten waarom deze terugwerkende kracht onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang, antwoordde als volgt:

“De IIR en de UTPR nemen binnen de OESO de vorm aan van een gemeenschappelijke aanpak (zogenaamde ‘common approach’). Dit houdt enerzijds in dat geen enkel land verplicht is om de Pijler 2-maatregelen in te voeren. Beslist een land anderzijds tot de invoering, dan moet de implementatie conform de OESO-voorschriften zijn. De OESO zal een controleproces ontwikkelen om te bepalen of nationale invulling al dan niet gekwalificeerd is. Landen zijn verplicht de uitkomst hiervan te erkennen, in functie van de toepassing van de OESO-modelvoorschriften.

De bepalingen van titel 3 zetten verdere OESO-modelvoorschriften om in Belgisch recht.

Het is aldus vanuit de noodzaak om gekwalificeerde regels inzake de minimumbelasting te hebben dat de retroactiviteit gerechtvaardigd is. In het andere geval zouden Belgische ondernemingen geconfronteerd worden met bijkomende administratieve, en mogelijk fiscale, lasten. Dit zou de competitiviteit van België in gedrang brengen.”

Het antwoord van de gemachtigde overtuigt niet. Het is niet duidelijk waarom een latere uitwerking in de tijd van het ontworpen hoofdstuk 3 van titel 3 van het voorontwerp ertoe zou leiden dat Belgische ondernemingen geconfronteerd worden met bijkomende administratieve, en mogelijk fiscale, lasten. Voor zover een dergelijke motivering voorhanden is, wordt ze best opgenomen in de memorie van toelichting.

TITEL 4 – WIJZIGINGEN VAN DE PROGRAMMAWET VAN 27 DECEMBER 2004

Artikel 39

24. In het ontworpen artikel 429, § 5, van de programmawet van 27 december 2004 worden in punt 2) onder meer de woorden “en dit op elektronische wijze ingediend via de online applicatie PDIE” ingevoegd (artikel 39, 1°, van het voorontwerp).

Het is raadzaam in de ontworpen bepaling te verduidelijken dat dit de online applicatie is van de FOD Financiën via dewelke Belgische bedrijven online een aanvraag indienen voor de terugbetaling van accijnzen voor *professionele diesel*. In de memorie van toelichting wordt ook best voluit verwezen naar het webadres van die applicatie.

B.9.2; GwH 9 februari 2017, nr. 15/2017, B.9.2; GwH 21 december 2017, nr. 145/2017, B.16.2; GwH 19 juli 2018, nr. 100/2018, B.13; GwH 3 juni 2021, nr. 82/2021, B.6; GwH 23 juni 2022, nr. 85/2022, B.10.2.

²³ 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, 52-54, opmerking 8.

25. De gemachtigde stemde ermee in om in de inleidende zin van artikel 39 van het voorontwerp de woorden “artikel 429, § 5, 2)” te vervangen door de woorden “artikel 429, § 5” en om artikel 39, 1°, te laten aanvangen met de woorden “in punt 2) worden”.

26. Met betrekking tot artikel 39, 2°, van het voorontwerp werd aan de gemachtigde gevraagd welke categorieën van personen toegang hebben tot de in die bepaling bedoelde persoonsgegevens.

De gemachtigde antwoordde als volgt:

“Het betreft de personeelsleden van de Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen. Dit zal opgenomen worden in het ontwerp tussen het ontworpen punt 6), b) en c). Een nieuw punt 6), c) zal toegevoegd worden luidende als volgt: ‘c) De personen die toegang hebben tot deze gegevens zijn de personeelsleden van de Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen’. De ontworpen punten 6, c) en d) zullen hernummerd worden naar 6, d) en e).”

Met het voorstel van de gemachtigde kan worden ingestemd.

27. Aan de gemachtigde werd tevens gevraagd of ook niet moet worden gepreciseerd dat persoonsgegevens moeten worden opgenomen die nodig zijn voor het bepalen van het terug te betalen bedrag.

De gemachtigde antwoordde als volgt:

“Dit kan inderdaad toegevoegd worden in het ontwerp tussen de ontworpen punten 5° en 6°. Een nieuw punt 6° zal toegevoegd worden luidende als volgt: ‘6° het bedrag van de terugbetaling;’. Het ontworpen 6° zal vervangen worden door 7°.”

Met dit voorstel kan worden ingestemd.

28. Aan de gemachtigde werd gevraagd of de bewaartermijn van tien jaar niet verder gaat dan noodzakelijk, gelet op het beginsel van de minimale gegevensverwerking.²⁴

Hierop antwoordde de gemachtigde:

“In bepaalde situaties is het mogelijk dat de AAD&A zich beroept op artikel 1382 van het Burgerlijk wetboek, in welk geval de bewaartermijn 10 jaar zou moeten bedragen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er geen gebruik meer kan gemaakt worden van de strafrechtelijke procedure (bijvoorbeeld bij verjaring). In deze situatie kan nog de civielrechtelijke rechtsvordering ingesteld worden.”

Het verdient aanbeveling deze verantwoording op te nemen in de memorie van toelichting.

²⁴ Zie artikel 5, lid 1, c), van verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 ‘betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)’.

TITEL 5 – WIJZIGINGEN AAN DE VRIJSTELLING VAN DOORSTORTING VAN BEDRIJFSVOORHEFFING VOOR
WERKGEVERS DIE GETROFFEN WORDEN DOOR EEN NATUURRAMP

29. Deze titel geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

*

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. Le chapitre 1^{er} du titre 3 de l'avant-projet (articles 4 à 21) prévoit une déduction pour investissement, thématique et majorée, pour des investissements consentis dans le cadre de l'utilisation efficiente de l'énergie et des énergies renouvelables, des investissements dans les transports sans émission carbone, des investissements respectueux de l'environnement et des investissements de soutien numérique. Il ne peut être exclu que ce régime, du moins en partie, doive être regardé comme un régime d'aides d'État au sens des articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, qui doit être notifié à la Commission européenne, sous réserve de l'application de l'une des clauses d'exemption. Vu la sanction qui frappe le défaut de notification (nullité de l'aide même si elle pourrait être déclarée compatible avec le droit de l'Union en cas de notification régulière), les auteurs de l'avant-projet seraient bien avisés de prendre contact avec la Commission européenne à ce sujet ².

3. Selon l'article 6, § 3, 2°, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles', une concertation associant les gouvernements (régionaux) concernés et l'autorité fédérale compétente a lieu pour toute mesure au sujet de la politique de l'énergie, en dehors des compétences énumérées à l'article 6, § 1^{er}, VII, de cette loi spéciale.

Comme en atteste le texte de cette disposition et comme le confirment les travaux préparatoires ³, l'obligation de concertation dont il est fait mention s'applique aux mesures concernant la politique de l'énergie dans les matières qui ne figurent ni dans l'énumération des compétences fédérales, ni dans l'énumération des compétences régionales que contient l'article 6, § 1^{er}, VII, de cette loi spéciale ⁴.

À la question de savoir si la concertation requise par l'article 6, § 3, 2°, de la loi spéciale du 8 août 1980 a eu lieu quant aux articles 4 à 21 de l'avant-projet, qui portent sur la politique de l'énergie, le délégué a répondu :

« Er werd inderdaad voorafgaand overleg gepleegd met de afgevaardigde leden van het samenwerkingsverband ENOVER. Tevens is in de wet expliciet een overlegmechanisme ingebouwd bij de totstandkoming van de lijsten.

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

² Voir l'avis C.E. 69.442/3 du 8 juillet 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 25 novembre 2021 'organisant le verdissement fiscal et social de la mobilité', *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-2170/001, p. 57, observation 3.

³ *Doc. parl.*, Sénat, 1979-80, n° 434-1, p. 31.

⁴ C.C., 21 janvier 2016, n° 8/2016, B.11.1.

- Omdat dit ontwerp werd opgemaakt vertrekkende van het huidige regime, werd met de betrokken gewestelijke agentschappen overleg gepleegd om met juiste kennis van zaken en input deze teksten op te maken. Ook naar de toekomst toe, bij het uitwerken van de procedures, is het de bedoeling om dit te blijven doen.
- Bovendien werd een verplichte adviesaanvraag aan de gewestregeringen ingebouwd in de wetgeving en dit zowel voor de opstelling als voor de latere actualisatie van de lijsten. Het lijkt ons dat een onderscheid gemaakt moet worden tussen het fiscale voordeel zelf, en de materiële vaste activa waaraan deze voordelen gegeven worden. De materiële vaste activa worden vastgelegd in een lijst, voor energie-investeringen meer specifiek de energie-investeringslijst, en worden vastgelegd na voorafgaande adviesaanvraag aan de gewesten ».

Il est recommandé de faire état du résultat de cette concertation dans l'exposé des motifs ⁵.

EXAMEN DU TEXTE

TITRE 1^{ER} – DISPOSITION GÉNÉRALE

Observation générale

4. L'article 1^{er} de l'avant-projet dispose que la loi règle une matière visée à l'article 74 de la Constitution, en d'autres termes que la procédure législative monocratique doit être suivie à cet effet.

Conformément à l'article 78, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, de la Constitution, les lois visées entre autres à l'article 170, § 2, alinéa 2, de la Constitution sont une matière bicamérale optionnelle. Les dispositions du titre 2 de l'avant-projet concernent des modifications de la loi du 23 janvier 1989 'relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1^{er} et 2, de la Constitution'.

Pour ce motif, la procédure législative bicamérale optionnelle doit être suivie pour le titre 2 de l'avant-projet, ce qui signifie que ce titre doit être intégré dans un avant-projet de loi distinct qui doit être traité selon cette procédure.

⁵ Voir l'avis C.E. 72.460/3 du 14 novembre 2022 sur un avant-projet devenu la loi du 16 décembre 2022 'modifiant la loi du 29 avril 1999 relative à l'organisation du marché de l'électricité et introduisant un plafond sur les recettes issues du marché des producteurs d'électricité', *Doc. parl.*, Chambre, 2022-23, n° 55-3042/001, pp. 72-73, observation 4.

TITRE 2 – MODIFICATIONS DE LA LOI DU 23 JANVIER 1989 ‘RELATIVE À LA COMPÉTENCE FISCALE VISÉE À L’ARTICLE 110, §§ 1^{ER} ET 2, DE LA CONSTITUTION’

Observations générales

A. procédure législative bicamérale optionnelle

5. Comme il a été exposé dans l’observation 4, le titre 2 de l’avant-projet requiert de suivre la procédure législative bicamérale optionnelle, ce titre devant par conséquent être intégré dans un avant-projet de loi distinct.

B. Articulation avec le droit européen

6. L’article 3 de l’avant-projet remplace l’article 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989 et instaure une deuxième exception au principe *ne bis in idem* inscrit dans cet article 1^{er}.

L’article 1^{er} de la loi du 23 janvier 1989 interdit aux parlements de communauté et de région de lever des impôts ⁶ dans les matières qui font l’objet d’une imposition par l’État. Actuellement, il existe une seule exception à cette interdiction, à savoir pour les impôts sur les huiles minérales, conformément à l’accord de coopération du 25 juillet 2018 entre l’État fédéral, la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale ‘relatif à l’exécution et au financement de l’assainissement du sol des stations-service et des citernes de gasoil à des fins de chauffage’ (article 1^{er}, 1^o, en projet, de la loi du 23 janvier 1989).

La deuxième exception en projet, qui est nouvelle, s’applique aux impôts sur des produits énergétiques lorsqu’ils sont destinés à être utilisés comme combustible, et ce à deux conditions (article 1^{er}, 2^o, en projet, de la loi du 23 janvier 1989). La première condition énonce que le prélèvement par une région sert exclusivement à transférer des charges historiques qu’elle lève sur l’électricité vers des combustibles fossiles. Selon la deuxième condition, le prélèvement est subordonné à la conclusion préalable d’un accord de coopération, entre l’État et cette région, définissant les modalités spécifiques de ce transfert.

7. Il a été demandé au délégué comment la nouvelle exception en projet de l’article 1^{er}, 2^o, de la loi du 23 janvier 1989 s’inscrit en tant « nouvelle possibilité fiscale » dans le cadre de la directive 2003/96/CE du Conseil du 27 octobre 2003 ‘restructurant le cadre communautaire de taxation des produits énergétiques et de l’électricité’. Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« Enkel artikel 4 van de Richtlijn 2003/96 van de Raad van 27 oktober 2003 tot herstructurering van de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit kan aangehaald worden in dit dossier.

Dit artikel stelt dat de belastingniveaus die toegepast worden op energieproducten en elektriciteit niet onder de door de Richtlijn voorgeschreven minimumbelastingniveaus mogen liggen.

⁶ Ni impôts, ni centimes additionnels nouveaux ne sont possibles.

Belastingniveau wordt voor de toepassing van de Richtlijn gedefinieerd als volgt: het totaal van alle geheven indirecte belastingen (btw uitgezonderd), rechtstreeks of niet-rechtstreeks berekend over de hoeveelheid energieproducten en elektriciteit op het tijdstip van uitslag tot verbruik.

De Richtlijn verhindert dus niet dat er een 'nieuwe fiscale mogelijkheid' ingevoerd wordt.

Er zal enkel bij het effectief invoeren van deze nieuwe fiscale mogelijkheid rekening gehouden moeten worden met de bepalingen van de Richtlijn aangezien deze nieuwe fiscale mogelijkheid wel onder de werkingssfeer van de Richtlijn kan vallen ».

Lors de l'instauration d'un impôt régional, outre l'article 4 de cette directive, il faut également prendre en considération son article 5, qui aborde les niveaux minima de taxation.

C. Conclusion préalable d'un accord de coopération

8. L'article 1^{er}, 2°, b), en projet, de la loi du 23 janvier 1989 pose comme condition de subordonner le prélèvement à la conclusion d'un accord de coopération entre l'État et la région concernée définissant les modalités spécifiques de ce transfert (article 3 de l'avant-projet).

Il a été demandé au délégué pourquoi l'instauration de cet impôt sur la consommation ⁷ sera subordonnée à la conclusion préalable d'un accord de coopération.

Le délégué a répondu en ces termes :

« Het is belangrijk voor de federale overheid om hier controle op te hebben omdat er een impact is op de marge van de federale overheid. Bovendien, zoals reeds vermeld, is het uitdrukkelijk niet de bedoeling om in een blijvende nieuwe financieringsmogelijkheid te voorzien. In een samenwerkingsakkoord zullen dus duidelijke afspraken worden gemaakt over de contouren van de verschuiving. Daarom voorziet het wetsontwerp in een verplichting om een akkoord in te voeren, ook naar analogie van de andere uitzondering die reeds is voorzien ».

La réponse du délégué appelle les observations suivantes.

9. Dès lors que l'accord de coopération visé concerne une matière qui, eu égard au principe de légalité en matière fiscale, doit être réglée par décret, il requerra l'assentiment parlementaire des parlements des autorités concernées.

10.1. La comparaison avec l'exception déjà existante relative à l'impôt sur les huiles minérales, prévue conformément à l'accord de coopération du 25 juillet 2018, n'est pas tout à fait pertinente. Ledit accord de coopération a été conclu entre les trois régions et l'autorité fédérale et règle les contributions. Dans le cadre de la nouvelle exception en projet, des accords de coopération distincts doivent chaque fois être conclus entre une région et l'autorité fédérale. Dans ce cas, il

⁷ L'exposé des motifs indique qu'il s'agira d'un impôt régional sur la consommation.

s'agit d'accords de coopération asymétriques, car la teneur de ces accords peut chaque fois varier et il est même possible qu'une ou deux régions ne concluent pas un tel accord de coopération.

10.2. En principe, une différence de traitement résultant du fait que d'autres autorités sont compétentes – et exercent cette compétence d'une autre manière – n'entraîne pas une violation du principe d'égalité et de non-discrimination ⁸.

Il n'y a, en principe, pas d'objection à la conclusion d'accords de coopération asymétriques ⁹. Pour conclure un accord de coopération, il faut au moins être deux. Étant donné qu'en raison du principe de l'autonomie respective des entités fédérées, toutes les régions n'entendent pas nécessairement conclure un accord de coopération avec l'autorité fédérale, il peut arriver que telle ou telle région ne conclue pas un accord de coopération et que, partant, il n'y ait pas non plus de régime commun aux trois régions, en ce qui concerne la taxe prévue sur les combustibles.

Ainsi, la conclusion d'accords de coopération entre les régions prises individuellement et l'autorité fédérale peut en principe être admise en ce qui concerne l'application du principe *ne bis in idem*. À cet égard, il faudra cependant veiller à ce que les accords conclus séparément par l'État fédéral ne soient pas incompatibles entre eux quant à leur contenu ¹⁰.

10.3. Nul n'ignore que le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique également en matière fiscale. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

⁸ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, voir par exemple C.C., 28 avril 2016, n° 55/2016, B.10.

⁹ Y. PEETERS, *De plaats van samenwerkingsakkoorden in het constitutioneel kader*, Bruges, la Charte, 2016, pp. 52-53, n° 109. Dans un avis du 22 juin 2015, l'assemblée générale du Conseil d'État, section de législation, a confirmé la possibilité de principe d'accords de coopération asymétriques sous réserve du respect du principe d'égalité ainsi que, en l'espèce, des règles applicables en matière d'emploi des langues (avis C.E. 57.456/AG et 57.670/AG du 22 juin 2015 sur « une proposition de décret et ordonnance conjoints de la Communauté française, de la Région wallonne, de la Région de Bruxelles-Capitale, de la Commission communautaire commune et de la Commission communautaire française 'instituant un délégué général aux droits de l'enfant commun à la Communauté française, à la Région wallonne, à la Région de Bruxelles-Capitale, à la Commission communautaire commune et à la Commission communautaire française' », *Doc. parl.*, Ass. Comm. comm. fr., 2014-15, n° 18/2, p. 3, observation 3 (57.456/AG) et *Doc. parl.*, Parl. wall., 2014-15, n° 157/2, pp. 3-4, observation 3 (57.670/AG)).

¹⁰ Voir l'avis C.E. 61.026/VR du 5 avril 2017 sur un avant-projet devenu la loi du 30 juin 2017 'portant assentiment à l'accord de coopération entre l'État fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à l'accord de coopération entre l'État fédéral et la Région flamande relatif à la régularisation des montants non scindés', *Doc. parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54-2473/001, pp. 12-13, observation 5.1 ; l'avis C.E. 61.029/VR/4 du 29 mars 2017 sur un avant-projet devenu l'ordonnance du 13 juillet 2017 'portant assentiment à l'Accord de coopération du 20 février 2017 entre l'État fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures en vue de lutter contre les abus et les fraudes fiscales', *Doc. parl.*, Parl. Rég. Brux.-Cap., 2016-17, n° A-515/1, pp. 28-29, observation 3.1 ; l'avis C.E. 60.849/VR/3 du 31 mars 2017 sur un avant-projet devenu le décret du 16 juin 2017 'portant assentiment à l'accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'État fédéral et la Région flamande relatif à la régularisation des montants non scindés', *Doc. parl.*, Parl. fl., 2016-17, n° 1165/1, p. 25, observation 5.1.

Une différence de traitement appliquée aux contribuables en fonction de leur localisation – à moins que cette différence repose sur un critère objectif et soit raisonnablement justifiée, auquel cas il n'est de toute façon pas question de discrimination – peut dès lors être justifiée par le fait qu'aucun accord sur un régime uniforme n'était possible¹¹. Il n'en demeure toutefois pas moins que les autorités fédérales concernées doivent tout mettre en œuvre pour aboutir à des accords de coopération où les différences de traitement entre contribuables, dues à un contenu différent des accords de coopération, sont évitées ou à tout le moins limitées autant que possible. Eu égard aux articles 10 et 11 de la Constitution, il incombe aux autorités concernées d'œuvrer à cet effet¹².

Pour, notamment, l'information du parlement, il est recommandé d'apporter des précisions sur ce point dans l'exposé des motifs.

Article 3

11. L'exposé des motifs définit la notion de « charges historiques » dont il est fait mention à l'article 1^{er}, 2^o, a), en projet, de la loi du 23 janvier 1989 comme étant les « coûts supportés par les Régions et qui sont compensés par des prélèvements sur la facture d'électricité ». Il cite comme exemple les coûts des certificats verts.

En outre, à la question de savoir ce qu'il faut entendre précisément par « charges historiques », le délégué a répondu :

« De 'historische lasten' zijn bepaalde kosten die de gewesten dragen en die ze compenseren door middel van openbardienstverplichtingen (ODV's) aan de distributienetbeheerders die ze vervolgens verrekenen in de nettarieven op de elektriciteitsfactuur, alsmede deels via eigen heffingen op de elektriciteitsfactuur. Een voorbeeld hiervan zijn de kosten van de groenestroomcertificaten.

Het is de bedoeling dat wanneer die lasten betaald zijn, de heffing op andere brandstoffen ook vervalt. Het is niet de bedoeling om met deze uitzondering een nieuwe financieringsbevoegdheid te voorzien voor de Gewesten. Het bepalen en opvolgen van de specifieke massa van lasten die kan worden verschoven, en de duur van deze verschuiving, zal moeten worden vastgelegd in een samenwerkingsakkoord tussen de federale overheid en het betrokken Gewest ».

La définition de la notion de « charges historiques » doit figurer dans le texte même de l'avant-projet et il est recommandé d'intégrer les éclaircissements complémentaires dans l'exposé des motifs.

¹¹ Lors des négociations avec les différentes régions, le droit à un traitement égal doit également être respecté. Voir à cet égard également les directives que la Cour constitutionnelle fédérale allemande a empruntées au principe de la « *Bundestreue* » pour la procédure et le mode de négociation (Y. PEETERS, o.c., p. 55, n° 113).

¹² Voir l'avis C.E. 61.026/VR du 5 avril 2017, *Doc. parl.*, Chambre, 2016-17, n° 54-2473/001, pp. 13-14, observation 5.2 ; l'avis C.E. 61.029/VR/4 du 29 mars 2017, *Doc. parl.*, Parl. Rég. Brux.-Cap., 2016-17, n° A-515/1, p. 29, observation 3.2 ; l'avis C.E. 60.849/VR/3 du 31 mars 2017, *Doc. parl.*, Parl. fl., 2016-17, n° 1165/1, pp. 25-26, observation 5.2.

TITRE 3 – MODIFICATIONS RELATIVES AUX IMPÔTS SUR LES REVENUSChapitre 1^{er} – La déduction pour investissementArticle 7

12. Conformément à l'article 69/1, §§ 2, alinéa 2, 3, alinéa 2, et 4, alinéa 2, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), le Roi établit les listes des immobilisations qui entrent en ligne de compte pour la déduction pour investissement. Sur le fondement de l'article 69/1, §§ 2, alinéa 6, 3, alinéa 5, et 4, alinéa 6, en projet, du CIR 92, ces listes sont valables pour une période de trois ans. À défaut d'une adoption à temps d'une nouvelle liste, l'article 69/1, §§ 2, alinéa 7, 3, alinéa 6, et 4, alinéa 7, en projet, du CIR 92 dispose que le ministre qui a les finances dans ses attributions (ci-après : le ministre) prolongera la période de validité des listes pour une période de deux ans.

13. L'article 69/1, §§ 2, alinéa 7, 3, alinéa 6, et 4, alinéa 7, en projet, du CIR 92 est problématique au regard du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution. En effet, il découle de ce principe 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.

Toutefois, les dispositions constitutionnelles précitées ne vont 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 législateur¹³. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt¹⁴.

14. Le fait qu'à l'expiration de la période de trois ans, le ministre peut prolonger la validité des listes de deux ans confère à ce dernier le pouvoir de régler des matières réservées au législateur. Ce pouvoir se limite toutefois à prolonger la validité d'un arrêté déjà confirmé, il est illimité dans le temps tant que le Roi ne prend pas un nouvel arrêté qui sera à nouveau confirmé. Le délégué a confirmé que la prolongation de deux ans pouvait se produire plusieurs fois de suite :

« Hoewel het inderdaad niet het uitgangspunt is dat stelselmatig kan worden verlengd met telkens twee jaar, is het inderdaad wel de bedoeling dat dit niet uitgesloten is ».

15. En outre, force est de constater que l'article 69/1, §§ 2, alinéa 7, 3, alinéa 6, et 4, alinéa 7, en projet, du CIR 92 est contraire aux articles 37 et 108 de la Constitution en tant que

¹³ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle : voir, par exemple, C.C., 20 novembre 2019, n° 188/2019, B.15.2.

¹⁴ C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014, B.6 ; C.C., 23 février 2017, n° 30/2017, B.11.

délégation directe du législateur au ministre. En vertu des principes constitutionnels relatifs à l'exercice des pouvoirs, le pouvoir réglementaire est dévolu en premier lieu au Roi. Certes, il n'est pas incompatible avec ces principes de conférer à un ministre une délégation de pouvoirs d'ordre accessoire ou secondaire, mais il n'en demeure pas moins qu'il appartient alors en principe au Roi et non au législateur d'octroyer pareille délégation. En effet, l'octroi d'une délégation directe de pouvoirs de l'espèce à un ministre signifierait en principe que le législateur empiéterait sur une prérogative qui revient au Roi en tant que chef du pouvoir exécutif fédéral (article 37 de la Constitution). En outre, la prolongation de la durée de validité d'un arrêté royal ayant une incidence sur la matière imposable ne peut être considérée comme une délégation d'ordre accessoire ou secondaire ¹⁵.

16. Force est donc de conclure qu'il y a lieu d'omettre l'habilitation en projet conférée au ministre en vue d'établir les listes d'immobilisations entrant en ligne de compte pour une déduction pour investissement.

Article 9

17.1. L'article 69/3, § 1^{er}, en projet, du CIR 92, prescrit qu'il faut obtenir une attestation de l'autorité régionale ou fédérale et du ministre désignés pour bénéficier de la déduction pour investissement visée à l'article 69/1, § 1^{er}, du CIR 92. L'article 69/3, § 2, en projet, du CIR 92 désigne l'autorité compétente pour cette attestation de l'immobilisation. Conformément à l'énumération de l'article 69/3, § 3, en projet, du CIR 92, le ministre matériellement compétent est désigné au sein de l'autorité compétente. En outre, l'article 69/3, § 4, en projet, du CIR 92 dispose qu'« [u]ne attestation est délivrée par l'autorité compétente justifiant que les spécifications mentionnées dans les listes définies à l'article 69/1 ont été respectées. En l'absence d'une telle justification, l'attestation n'est pas opposable à l'administration, sauf si le contribuable démontre que les spécifications ont été respectées. Sans préjudice des voies de recours habituelles, le rejet de l'attestation entraîne le refus de la déduction pour investissement ».

17.2. L'article 69/3, § 4, en projet, du CIR 92 impose des obligations et confie des pouvoirs de contrôle aux régions.

Eu égard aux articles 35, 38 et 39 de la Constitution, il n'appartient pas au législateur fédéral d'attribuer des compétences aux communautés et aux régions par une loi ordinaire ¹⁶. En outre, il convient d'attirer l'attention sur le principe de l'autonomie des communautés et des régions, en vertu duquel l'autorité fédérale, d'une part, ne peut pas imposer d'obligations aux

¹⁵ Avis C.E. 70.049/3 du 13 octobre 2021 sur un avant-projet devenu la loi du 23 février 2022 'adaptant la loi générale sur les douanes et accises au Code des douanes de l'Union et portant dispositions diverses', *Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2410/001, pp. 73-74, observation 3.1.

¹⁶ À l'exception de la Communauté germanophone.

régions, tandis que, d'autre part, elle ne peut pas subordonner l'exercice de ses propres compétences en matière de réductions d'impôt fédérales à la coopération des régions ¹⁷.

Compte tenu du fait que la déduction pour investissement ne peut être accordée qu'après l'obtention d'une attestation motivée, l'octroi de la déduction pour investissement est subordonné à la collaboration des régions. Si l'autorité fédérale souhaite malgré tout imposer une attestation comme condition obligatoire et si elle veut s'assurer la coopération des régions, elle devra à cet effet conclure un accord de coopération au sens de l'article 92*bis*, § 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980.

17.3. L'article 69/3, § 2, en projet, du CIR 92 énonce quelle autorité est compétente pour l'attestation de l'immobilisation. Il n'appartient pas à l'autorité fédérale de prévoir quelle autorité est territorialement ou matériellement compétente, même si ces dispositions étaient conformes aux règles répartitrices de compétences existantes. On omettra donc l'article 69/3, § 2, en projet, du CIR 92 de l'avant-projet.

17.4. L'article 69/3, § 3, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92 désigne le ministre matériellement compétent pour la délivrance de l'attestation. Toutefois, une réglementation fédérale ne peut s'immiscer dans l'organisation interne d'une région et dans la compétence d'organes régionaux. Aussi l'avant-projet ne peut-il pas prescrire par quelle autorité des régions l'attestation doit être délivrée. On omettra donc l'article 69/3, § 3, alinéa 1^{er}, en projet, du CIR 92 ¹⁸.

17.5. L'article 69/3, § 3, alinéa 2, en projet, du CIR 92 dispose que la déduction pour investissement n'est pas accordée si l'investissement « cause des préjudices déraisonnables à l'environnement ». Bien qu'elle figure dans un article portant sur l'obligation de joindre à la déclaration une attestation de l'autorité régionale ou fédérale et du ministre compétents, cette disposition n'établit pas sans ambiguïté comment et par qui sera effectuée l'appréciation de la question de savoir si l'investissement *cause des préjudices déraisonnables à l'environnement*. Il ne ressort assurément pas du texte de l'avant-projet que seule l'autorité certifiante peut procéder à l'appréciation de la question de savoir si l'investissement *cause des préjudices déraisonnables à l'environnement*. Interrogé à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Deze beoordeling is een feitenkwestie die in dit ontwerp wordt gedekt door het gemeenrechtelijk zorgvuldigheidsprincipe. De toetsing wordt in principe reeds in rekening gebracht bij het opstellen van de thematische lijsten zelf. Daarbij wordt opgemerkt dat in voorkomend geval de attesterende overheid een motivering moet geven waarom geen positief attest kan worden afgeleverd omdat de investering onredelijke schade voor het leefmilieu met zich meebrengt ».

¹⁷ Voir également l'avis C.E. 64.640/3 du 2 janvier 2019 sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'étendre le *tax shelter* à l'industrie du jeu vidéo', *Doc. parl.*, Chambre, 2018-19, n° 54-3128/002, pp. 3-4, observation 4.

¹⁸ Avis C.E. 40.452/1 du 1^{er} juin 2006 sur un projet d'arrêté royal 'insérant un article 19*ter* dans 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', observation 2.2.

À la question de savoir si cet article 69/3, § 3, alinéa 2, en projet, du CIR 92 doit être considéré comme le contrôle final de l'administration du SPF Finances dont il est question dans l'exposé des motifs, le délégué a répondu :

« Neen, de rol van de FOD Financiën is voor dit onderdeel enkel formeel. Zoals hiervoor toegelicht wordt de toetsing van onredelijke schade gedaan door de attesterende overheid samen met de controle van de voorwaarden opgenomen op de investeringslijsten ».

Le délégué se réfère en outre à l'obligation de motivation de l'autorité certifiante, inscrite à l'article 69/3, § 4, en projet, du CIR 92. Aux termes de ce paragraphe, l'attestation délivrée doit justifier que les spécifications mentionnées dans les listes définies à l'article 69/1, en projet, ont été respectées. Ces listes établissent les immobilisations qui entrent en ligne de compte pour la déduction pour investissement. Le rejet de l'attestation entraîne le refus de la déduction pour investissement. Il a été demandé au délégué ce que signifiait précisément le rejet de l'attestation et par qui ce rejet s'effectuait. Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« Met een verwerping wordt bedoeld dat de administratie de attestering niet erkent. De attesterende instantie moet het attest bijgevolg gedegen motiveren.

Er wordt niet gevraagd van de fiscale ambtenaar om ten gronde de materiële toetsing te doen, die expertise zit immers voornamelijk bij de gewesten. Er wordt enkel gevraagd om te controleren of de attesterende instanties een ten gronde toetsing hebben gemaakt op een gemotiveerde wijze. Dit om te vermijden dat er maar al te gewillig, zonder grond, een attestering wordt gegeven ten koste van de federale schatkist en de Belgische belastingbetaler ».

Le texte de l'article 69/3, en projet, du CIR 92 doit être adapté dans le sens de cette dernière réponse du délégué, afin qu'il apparaisse clairement qu'il y a en fin de compte une décision suffisamment motivée de l'autorité fédérale procurant au contribuable la sécurité juridique adéquate.

Article 14

18. L'article 77, alinéa 3, en projet, du CIR 92 dispose que les listes visées aux articles 69/1, §§ 2 à 5, et 75, en projet, du CIR 92, en ce compris les montants maximum, doivent faire l'objet d'une confirmation par un projet de loi immédiatement ou dès l'ouverture de la plus prochaine session. À défaut de cette confirmation « endéans le délai précité », les listes et arrêtés sont censés n'avoir jamais produit leurs effets.

On n'aperçoit pas clairement ce qu'il y a lieu d'entendre par *endéans le délai précité*.

La circonstance que l'utilisation de la procédure parlementaire ordinaire ne permettrait pas au législateur d'établir un ou plusieurs éléments de l'impôt en temps utile et qu'il délègue dès lors au Roi le soin de le faire en première instance, ne peut toutefois pas conduire à ce qu'il renonce à l'exercice de cette compétence qui lui est réservée. Au contraire, eu égard à l'article 170, § 1^{er}, de la Constitution, il est tenu, et ce dès que c'est possible – la Cour

constitutionnelle mentionne « dans un délai relativement court »¹⁹ – d'examiner la mesure prise par le Roi et d'intervenir s'il n'est pas d'accord avec celle-ci, soit en l'invalidant (en abrogeant la mesure), soit en l'adaptant. S'il approuve la mesure, il doit alors la confirmer²⁰.

La disposition en projet mentionne uniquement un délai dans lequel un projet de loi de confirmation doit être introduit, mais ne prévoit pas de délai dans lequel l'arrêté royal doit être confirmé.

Compte tenu de ce qui précède, la disposition en projet doit être adaptée pour indiquer un délai concret effectif qui, à la lumière de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, doit être suffisamment court.

Article 21

19. L'article 21, alinéa 2, de l'avant-projet dispose que l'article 5 de l'avant-projet s'applique aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2024. Eu égard à la date de l'avis, l'article 5 de l'avant-projet aura par conséquent un effet rétroactif. Le délégué a déclaré à ce sujet :

« Deze datum van inwerkingtreding zal gelet op de datum van het advies worden aangepast ».

On peut se rallier à la suggestion du délégué.

Chapitre 2 – Autres modifications du Code des impôts sur les revenus 1992

20. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 3 – Modifications de la loi portant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure

21. Le chapitre 3 du titre 3 de l'avant-projet apporte des modifications à la loi du 19 décembre 2023 'concernant l'introduction d'un impôt minimum pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grand envergure'. Cette loi transpose la directive (UE) 2022/2523 du Conseil du 14 décembre 2022 'visant à assurer un niveau minimum d'imposition mondial pour les groupes d'entreprises multinationales et les groupes nationaux de grande envergure dans l'Union'. Les articles 25 à 30 et 34 à 37 de l'avant-projet contiennent des dispositions qui, selon l'exposé des motifs, ont fait l'objet d'un accord international dans le cadre de nouvelles lignes directrices administratives au sein du *Cadre inclusif* de l'Organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE), qui ont été publiées les 2 février

¹⁹ C.C., 17 juillet 2003, n° 100/2003, B.11.2.

²⁰ Avis C.E. 65.412/3 du 25 mars 2019 sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales diverses 2019-I', observations 8 et 9.

et 17 juillet 2023. Les principes directeurs de l'OCDE ne sont toutefois pas contraignants²¹. Les modifications en projet doivent être compatibles avec la directive (UE) 2022/2523 pour pouvoir se concrétiser.

Interrogé à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Hiervoor verwijzen we graag naar het volgende document: st14732-re01-en23.pdf (europa.eu)

Daarin is tevens een statement van de Europese Commissie opgenomen dat het volgende stelt:

The Commission is of the view that the administrative guidance endorsed by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS in December 2022, February 2023 and July 2023 is compatible with Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union (the Pillar Two Directive). The Commission encourages all Member States to proceed swiftly with the transposition of the Pillar Two Directive and will continue to support the efforts of Member States in this regard.

Als bijlage vindt u een tabel met de wijze waarop een omzetting van de aangehaalde administrative guidance uit de OESO is gebeurd ».

On ne peut admettre les modifications en projet que dans la mesure où, comme l'estime la Commission européenne, les lignes directrices administratives, adoptées par le *Cadre inclusif* de l'OCDE/G20 en décembre 2022 et en février et juillet 2023, sont effectivement compatibles avec la directive (UE) 2022/2523.

Article 38

22. L'article 38 de l'avant-projet dispose que le titre 3 (« [l]e présent titre ») entre en vigueur le 31 décembre 2023 et est applicable aux années fiscales commençant à partir du 31 décembre 2023. Sans doute vise-t-on par là le chapitre 3 du titre 3, étant donné que chaque chapitre du titre 3 contient une disposition d'entrée en vigueur distincte. Dans le texte, il convient de remplacer le mot « titre » par le mot « chapitre ».

23. Compte tenu de la date de l'avis, le chapitre 3 aura un effet rétroactif. La non-rétroactivité des lois est une garantie qui a 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, à un degré 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 général²².

²¹ Voir l'avis C.E. 73.946/3 du 19 octobre 2023 sur un avant-projet devenu la loi du 19 décembre 2023, *Doc. parl.*, Chambre, 2023-24, n° 55-3678/001, p. 230, observation 7.2.

²² 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,

Dans ce cadre, on peut relever que les dispositions de la loi du 19 décembre 2023, que l'avant-projet modifie, sont entrées en vigueur le 31 décembre 2023. Une simple référence à l'entrée en vigueur de la loi à modifier n'est pas suffisante. Une justification plus élaborée est dès lors nécessaire ²³.

Invité à préciser pourquoi cette rétroactivité est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général, le délégué a répondu comme suit :

« De IIR en de UTPR nemen binnen de OESO de vorm aan van een gemeenschappelijke aanpak (zogenaamde 'common approach'). Dit houdt enerzijds in dat geen enkel land verplicht is om de Pijler 2-maatregelen in te voeren. Beslist een land anderzijds tot de invoering, dan moet de implementatie conform de OESO-voorschriften zijn. De OESO zal een controleproces ontwikkelen om te bepalen of nationale invulling al dan niet gekwalificeerd is. Landen zijn verplicht de uitkomst hiervan te erkennen, in functie van de toepassing van de OESO-modelvoorschriften.

De bepalingen van titel 3 zetten verdere OESO-modelvoorschriften om in Belgisch recht.

Het is aldus vanuit de noodzaak om gekwalificeerde regels inzake de minimumbelasting te hebben dat de retroactiviteit gerechtvaardigd is. In het andere geval zouden Belgische ondernemingen geconfronteerd worden met bijkomende administratieve, en mogelijk fiscale, lasten. Dit zou de competitiviteit van België in gedrang brengen ».

La réponse du délégué ne convainc pas. On n'aperçoit pas clairement pourquoi le fait que le chapitre 3, en projet, du titre 3 de l'avant-projet produise ses effets plus tard dans le temps aurait pour effet que les entreprises belges seraient confrontées à des charges administratives, et éventuellement fiscales, supplémentaires. Dans la mesure où une telle motivation existe, il est préférable de l'intégrer dans l'exposé des motifs.

TITRE 4 – MODIFICATIONS DE LA LOI-PROGRAMME DU 27 DÉCEMBRE 2004

Article 39

24. Dans l'article 429, § 5, en projet, de la loi-programme du 27 décembre 2004 au point 2) les mots « sur demande introduite de manière électronique via l'application en ligne PDIE » sont insérés, notamment (article 39, 1^o, de l'avant-projet).

Il est recommandé de préciser dans la disposition en projet qu'il s'agit de l'application en ligne du SPF Finances via laquelle les entreprises belges introduisent en ligne une demande de remboursement des accises pour le *diesel professionnel*. Il est préférable que l'exposé des motifs fasse référence à l'adresse complète du site internet de cette application.

B.9.2 ; C.C., 9 février 2017, n° 15/2017, B.9.2 ; C.C., 21 décembre 2017, n° 145/2017, B.16.2 ; C.C., 19 juillet 2018, n° 100/2018, B.13 ; C.C., 3 juin 2021, n° 82/2021, B.6 ; C.C., 23 juin 2022, n° 85/2022, B.10.2.

²³ 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. 52-54, observation 8.

25. Le délégué a marqué son accord pour remplacer dans la phrase liminaire de l'article 39 de l'avant-projet les mots « article 429, § 5, 2) » par les mots « article 429, § 5 » et pour rédiger le début de l'article 39, 1°, comme suit : « au point 2), les mots ».

26. En ce qui concerne l'article 39, 2°, de l'avant-projet, il a été demandé au délégué quelles catégories de personnes ont accès aux données à caractère personnel visées dans cette disposition.

Le délégué a répondu en ces termes :

« Het betreft de personeelsleden van de Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen. Dit zal opgenomen worden in het ontwerp tussen het ontworpen punt 6), b) en c). Een nieuw punt 6), c) zal toegevoegd worden luidende als volgt: 'c) De personen die toegang hebben tot deze gegevens zijn de personeelsleden van de Algemene Administratie van de Douane en Accijnzen'. De ontworpen punten 6, c) en d) zullen hernoemd worden naar 6, d) en e) ».

On peut se rallier à la proposition du délégué.

27. Il a également été demandé au délégué s'il ne fallait pas aussi préciser que des données à caractère personnel nécessaires à la détermination du montant à rembourser doivent être prévues.

Le délégué a répondu en ces termes :

« Dit kan inderdaad toegevoegd worden in het ontwerp tussen de ontworpen punten 5° en 6°. Een nieuw punt 6° zal toegevoegd worden luidende als volgt: '6° het bedrag van de terugbetaling;'. Het ontworpen 6° zal vervangen worden door 7° ».

Cette proposition peut être accueillie.

28. Il a été demandé au délégué si le délai de conservation de dix ans ne va pas au-delà de ce qui est nécessaire, compte tenu du principe de minimisation des données ²⁴.

Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« In bepaalde situaties is het mogelijk dat de AAD&A zich beroept op artikel 1382 van het Burgerlijk wetboek, in welk geval de bewaartermijn 10 jaar zou moeten bedragen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer er geen gebruik meer kan gemaakt worden van de strafrechtelijke procedure (bijvoorbeeld bij verjaring). In deze situatie kan nog de civielrechtelijke rechtsvordering ingesteld worden ».

Il est recommandé d'intégrer cette justification dans l'exposé des motifs.

²⁴ Voir l'article 5, paragraphe 1, c), du règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 'relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données)'.

TITRE 5 – MODIFICATIONS À LA DISPENSE DE VERSEMENT DE PRÉCOMPTE PROFESSIONNEL POUR LES EMPLOYEURS TOUCHÉS PAR UNE CALAMITÉ NATURELLE

29. Ce titre n'appelle aucune observation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE