



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 66.449/1/V
van 7 augustus 2019

avis 66.449/1/V
du 7 août 2019

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot aanpassing van het
KB/WIB 92 ingevolge de
invoering van de aftrek van de
groepsbijdrage en van de
beperking op de aftrek van
interessen'

un projet d'arrêté royal 'portant
adaptation de l'AR/CIR 92
suite à l'introduction de la
déduction des transferts
intra-groupe et de la limitation
de la déduction d'intérêts'

Op 16 juli 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege^(*) verlengd tot 2 september 2019, een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot aanpassing van het KB/WIB 92 ingevolge de invoering van de aftrek van de groepsbijdrage en van de beperking op de aftrek van interesten’.

Het ontwerp is door de eerste vakantiekamer onderzocht op 1 augustus 2019. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, staatsraad, voorzitter, Jan CLEMENT en Bert THYS, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Astrid TRUYENS griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jan CLEMENT, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 7 augustus 2019.

*

Le 16 juillet 2019, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit^(**) jusqu'au 2 septembre 2019, sur un projet d'arrêté royal ‘portant adaptation de l'AR/CIR 92 suite à l'introduction de la déduction des transferts intra-groupe et de la limitation de la déduction d'intérêts’.

Le projet a été examiné par la première chambre des vacations le 1^{er} août 2019. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, conseiller d'État, président, Jan CLEMENT et Bert THYS, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Astrid TRUYENS greffier.

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

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jan CLEMENT, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 7 août 2019.

*

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

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

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

VOORAFGAANDE OPMERKING

2. Rekening houdend met het tijdstip waarop dit advies gegeven wordt, vestigt de Raad van State de aandacht op het feit dat, wegens het ontslag van de regering, de bevoegdheid van deze laatste beperkt is tot het afhandelen van de lopende zaken. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of dit ontwerp in die beperkte bevoegdheid kan worden ingepast, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van het geheel van de feitelijke gegevens welke de regering in aanmerking kan nemen als ze te oordelen heeft of het vaststellen of het wijzigen van een verordening noodzakelijk is.

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

3. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit wijzigt het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992' (hierna: KB/WIB 92). Meer bepaald wordt in hoofdstuk I van het KB/WIB 92 een afdeling over de interestaftrekbepierking (hoofdstuk 1 van het ontwerp) en een afdeling over de aftrek van de groepsbijdrage (hoofdstuk 2 van het ontwerp) ingevoerd. Hoofdstuk 1 van het ontwerp heeft betrekking op het financieringskostensurplus dat niet als beroepskosten aangemerkt wordt in de mate dat het totale bedrag van deze interesten, hoger is dan het in artikel 198/1, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) bedoelde grensbedrag.

4. De ontworpen onderafdeling 1 van de door hoofdstuk 1 van het ontwerp in het KB/WIB 92 ingevoegde afdeling, die voorziet in een omschrijving van de kosten en opbrengsten die worden aangemerkt als economisch gelijkwaardig aan interesten, vindt rechtsgrond in artikel 198/1, § 2, eerste lid, WIB 92.

5. De ontworpen onderafdeling 2 van de laatstgenoemde afdeling, die voorziet in het omschrijven van de modaliteiten om interesten van bepaalde leningen niet in aanmerking te nemen voor de vaststelling van het financieringskostensurplus, vindt rechtsgrond in artikel 198/1, § 2, tweede lid, WIB 92.

6.1. De ontworpen onderafdeling 3 van de laatstgenoemde afdeling heeft betrekking op drie materies.

Vooreerst voorziet onderafdeling 3 in bijzondere regels met betrekking tot het financieringskostensurplus die van toepassing zijn in het geval de belastingplichtige deel uitmaakt van een groep van vennootschappen, waaronder een evenredige verdeling van het in het in artikel 198/1, § 3, eerste lid, a), WIB 92, bedoelde bedrag over de binnenlandse

vennootschappen en de Belgische inrichtingen die tijdens het hele belastbare tijdperk deel hebben uitgemaakt van dezelfde groep van vennootschappen.

Ten tweede bepaalt onderafdeling 3 de berekening van de EBITDA van de binnenlandse vennootschappen en de Belgische inrichtingen die tijdens het hele belastbare tijdperk deel hebben uitgemaakt van een groep van vennootschappen.

Ten derde omschrijft onderafdeling 3 wat moet worden begrepen onder het begrip “belastbaar tijdperk” bedoeld in artikel 198/1, § 2, derde lid, en 198/1, § 3, derde lid, WIB 92.

6.2. Hoewel voor meerdere bepalingen van onderafdeling 3 rechtsgrond kan worden gevonden in artikel 198/1, § 3, derde en vierde lid, WIB 92, staan andere bepalingen ervan op gespannen voet met het feit dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die bij de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden (hierna: het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken).

Het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken brengt mee dat voor het vaststellen van een koninklijk besluit dat betrekking heeft op in beginsel aan de wetgever voorbehouden aangelegenheden geen beroep kan worden gedaan op artikel 108 van de Grondwet en dat steeds een specifieke machtiging van de wetgever nodig is. Ook indien wordt aangenomen dat de Koning in deze voorbehouden aangelegenheid bepaalde termen kan definiëren, moet dit worden gesteund op een voldoende nauwkeurig omschreven en omkaderde delegatie vanwege de wetgever aan de Koning. Een louter algemene machtiging volstaat derhalve niet.

6.3. In het ontworpen artikel 73^{4/11} van het KB/WIB 92 wordt bepaald wat onder “groepslid” en onder “belastbaar tijdperk” voor de toepassing van artikel 198/1, § 2, derde lid, en artikel 198/1, § 3, derde lid, WIB 92 moet worden begrepen. In het verslag aan de Koning wordt aangestipt dat dit noodzakelijk is voor een goede werking van de maatregel. Het verslag aan de Koning stelt ook het volgende:

“Deze verduidelijking ligt in lijn met de objectieven en de bedoeling van de wetgever omdat zonder deze interpretatie het onmogelijk is om [...] het in artikel 198/1, § 3, eerste lid, a) WIB 92, bedoelde bedrag van 3 miljoen euro, op de in artikel 198/1, § 3, derde lid, eerste streepje, WIB 92, bedoelde wijze evenredig te verdelen tussen de binnenlandse vennootschappen en de Belgische inrichtingen die tijdens het hele belastbaar tijdperk deel hebben uitgemaakt van deze groep. Het is immers niet mogelijk dit bedrag te verdelen indien de samenstelling van de groep anders is naar gelang het perspectief van elk individueel groepslid.”

Het komt erop neer dat bij gebreke aan een wettelijke delegatie (mede) een beroep wordt gedaan op de algemene uitvoeringsbevoegdheid ex artikel 108 van de Grondwet. Dit stuit echter af op het hiervoor aangehaalde legaliteitsbeginsel in fiscale zaken, temeer daar de vraag rijst of de ontworpen definitie van “groepslid” geen andere draagwijdte geeft aan het begrip “groep van vennootschappen”, zoals dat gedefinieerd is in artikel 2, § 1, 5°/1, van het WIB 92.

6.4. Het is verder onduidelijk welke wetsbepaling toelaat dat men kan verzaken aan het recht om EBITDA vast te stellen en toch de berekening kan doen, zoals in de memorie van toelichting aangegeven, om na te gaan of 30 procent van de overeenkomstig artikel 198/1, § 3, tweede lid, WIB 92 samengestelde EBITDA van de belastingplichtige niet hoger is dan 3 miljoen euro. De gemachtigde verklaart hierover:

“Men verzaakt aan het recht om de EBITDA vast te stellen door de berekening ervan niet uit te voeren. Het laatste lid van het ontworpen artikel 73^{4/12} voorziet expliciet (in het laatste lid) dat in het geval de EBITDA niet wordt berekend, deze geacht wordt 0 te bedragen. In dat geval kan men de in het ontworpen artikel 73^{4/13}, § 1, voorziene berekening toepassen door in de diverse stappen het woord EBITDA te vervangen door het getal 0.

De vraag lijkt te suggereren dat er een wettelijke grondslag nodig is om te voorzien in een verzaking om de EBITDA te berekenen. Wij zien dit als volgt: Dit ontwerp voorziet in feite in een expliciete toewijzing van de bewijslast voor de vaststelling van de EBITDA aan de belastingplichtige. Het regelen van de bewijslast behoort volgens ons toe aan de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning. De Koning kan deze bevoegdheid uitoefenen zonder dat dit expliciet is voorzien in een bij wet vastgestelde delegatie. In het geval de belastingplichtige afziet het bewijs te leveren, is het logisch om er van uit te gaan dat deze 0 bedraagt (en dus niet bestaat).”

Ook hier wordt vergeefs een beroep gedaan op de algemene uitvoeringsbevoegdheid *ex* artikel 108 van de Grondwet. Aangezien het bepalen van het grensbedrag cruciaal is om uit te maken wat als beroepskost aangemerkt kan worden en wat niet, betreft dit een essentieel aspect waarvoor het legaliteitsbeginsel in fiscale zaken geldt. Artikel 198/1, § 3, eerste lid, b), WIB 92 verwijst naar “de overeenkomstig het tweede lid samengestelde EBITDA van de belastingplichtige”. Het tweede lid van artikel 198/1, § 3, WIB 92 stelt nergens dat de EBITDA van de belastingplichtige op 0 kan worden vastgesteld als de belastingplichtige niet meewerkt. Evenmin kan daarvoor rechtsgrond worden gevonden in het derde lid van artikel 198/1, § 3, WIB 92.

6.5. De conclusie is dat de ontworpen onderafdeling 3 grondig herwerkt moet worden. De in de randnummers 6.3 en 6.4 bedoelde bepalingen dienen immers in beginsel door de wetgever aangenomen te worden.

7. De door hoofdstuk 2 van het ontwerp in het KB/WIB 92 ingevoegde afdeling, die voorziet in het model van de groepsbijdrageovereenkomst, vindt rechtsgrond in artikel 205, § 5, WIB 92.

8. Het koninklijk besluit is van toepassing vanaf aanslagjaar 2020 voor de belastbare tijdperken die ten vroegste aanvangen op 1 januari 2019.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 2

9. In het ontworpen artikel 73^{4/13}, § 1, 1), KB/WIB 92 wordt herhaaldelijk verwezen naar “de overeenkomstig artikel 73^{4/13} vastgestelde EBITDA”. Zoals de gemachtigde bevestigt, is dit een foute verwijzing en moet er worden verwezen naar “de overeenkomstig artikel 73^{4/12} vastgestelde EBITDA”.

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 et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

2. Compte tenu du moment où le présent avis est donné, le Conseil d'État attire l'attention sur le fait qu'en raison de la démission du Gouvernement, la compétence de celui-ci se trouve limitée à l'expédition des affaires courantes. Le présent avis est toutefois donné sans qu'il soit examiné si le projet relève bien de la compétence ainsi limitée, la section de législation n'ayant pas connaissance de l'ensemble des éléments de fait que le Gouvernement peut prendre en considération lorsqu'il doit apprécier la nécessité d'arrêter ou de modifier des dispositions réglementaires.

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

3. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis modifie l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92). Plus spécifiquement, il insère, dans le chapitre 1^{er} de l'AR/CIR 92, une section relative à la limitation de la déduction d'intérêts (chapitre 1^{er} du projet) et une section relative à la déduction de transfert intra-groupe (chapitre 2 du projet). Le chapitre 1^{er} du projet concerne les surcoûts d'emprunt, qui ne sont pas considérés comme des frais professionnels dans la mesure où le montant total de ces intérêts est supérieur au montant limite visé à l'article 198/1, § 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92).

4. La sous-section 1^{ère}, en projet, de la section insérée dans l'AR/CIR 92 par le chapitre 1^{er} du projet, qui définit les coûts et produits considérés comme étant économiquement similaires à des intérêts, trouve un fondement juridique dans l'article 198/1, § 2, alinéa 1^{er}, du CIR 92.

5. La sous-section 2, en projet, de la section précitée, qui établit les modalités selon lesquelles les intérêts de certains prêts n'entrent pas en ligne de compte pour la détermination des surcoûts d'emprunt, trouve un fondement juridique dans l'article 198/1, § 2, alinéa 2, du CIR 92.

6.1. La sous-section 3, en projet, de la section précitée concerne trois matières.

Premièrement, la sous-section 3 fixe des règles particulières relatives aux surcoûts d'emprunt qui sont applicables dans le cas où le contribuable fait partie d'un groupe de sociétés, parmi lesquelles une répartition au prorata du montant visé à l'article 198/1, § 3, alinéa 1^{er}, a), du CIR 92, sur les sociétés résidentes et les établissements belges qui ont fait partie du même groupe de sociétés pendant toute la période imposable.

Deuxièmement, la sous-section 3 fixe le calcul de l'EBITDA des sociétés résidentes et des établissements belges qui ont fait partie d'un groupe de sociétés pendant toute la période imposable.

Troisièmement, la sous-section 3 définit la notion de « période imposable » visée aux articles 198/1, § 2, alinéa 3, et 198/1, § 3, alinéa 3, du CIR 92.

6.2. Bien que plusieurs dispositions de la sous-section 3 puissent trouver un fondement juridique dans l'article 198/1 § 3, alinéas 3 et 4, du CIR 92, d'autres dispositions de celle-ci se heurtent au principe selon lequel la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi (ci-après : le principe de légalité en matière fiscale).

Le principe de légalité en matière fiscale emporte que, pour l'élaboration d'un arrêté royal qui concerne des matières qui sont en principe réservées au législateur, il n'est pas permis d'invoquer l'article 108 de la Constitution et qu'une habilitation spécifique du législateur est toujours nécessaire. Même si l'on admet que, dans ces matières réservées, le Roi peut définir certains termes, il convient de s'appuyer à cet effet sur une délégation du législateur au Roi suffisamment précise et suffisamment encadrée. Une simple délégation générale est par conséquent insuffisante.

6.3. L'article 73^{4/11}, en projet, de l'AR/CIR 92, précise ce qu'il y a lieu d'entendre par « membre du groupe » et par « période imposable » pour l'application des articles 198/1, § 2, alinéa 3, et 198/1, § 3, alinéa 3, du CIR 92. Le rapport au Roi souligne que ces définitions sont nécessaires pour une bonne application de la mesure. Le rapport au Roi mentionne également ce qui suit :

« Cette clarification s'aligne aux objectifs et à l'intention du législateur car sans cette interprétation il n'est pas possible de répartir au prorata le montant de 3 millions d'euros visé à l'article 198/1, § 3, alinéa 1^{er}, a), CIR 92, de la façon visée à l'article 198/1, § 3, alinéa 3, 1^{er} tiret, CIR 92, entre les sociétés résidentes et les établissements belges qui pendant toute la période imposable ont fait partie de ce groupe. Il n'est certes pas possible de répartir ce montant si la composition du groupe est différente selon la perspective de chaque membre individuel du groupe ».

Il s'ensuit, qu'à défaut d'une délégation légale le projet invoque (également) le pouvoir général d'exécution tiré de l'article 108 de la Constitution. Cependant, on se heurte ainsi au principe de légalité en matière fiscale évoqué ci-dessus, d'autant plus que la question se pose de savoir si la définition en projet de « membre du groupe » ne donne pas une autre portée à la notion de « groupe de sociétés », définie à l'article 2, § 1^{er}, 5^o/1, du CIR 92.

6.4. En outre, on n'aperçoit pas clairement quelle disposition législative permet de renoncer au droit de déterminer l'EBITDA et, néanmoins, d'effectuer le calcul, comme l'indique l'exposé des motifs, pour vérifier si 30 pourcent de l'EBITDA, composé conformément à l'article 198/1, § 3, alinéa 2, du CIR 92, n'est pas plus élevé que 3 millions d'euros. À cet égard, le délégué déclare ce qui suit :

« Men verzaakt aan het recht om de EBITDA vast te stellen door de berekening ervan niet uit te voeren. Het laatste lid van het ontworpen artikel 73^{4/12} voorziet expliciet (in het laatste lid) dat in het geval de EBITDA niet wordt berekend, deze geacht wordt 0 te bedragen. In dat geval kan men de in het ontworpen artikel 73^{4/13}, § 1, voorziene

berekening toepassen door in de diverse stappen het woord EBITDA te vervangen door het getal 0.

De vraag lijkt te suggereren dat er een wettelijke grondslag nodig is om te voorzien in een verzaking om de EBITDA te berekenen. Wij zien dit als volgt: Dit ontwerp voorziet in feite in een expliciete toewijzing van de bewijslast voor de vaststelling van de EBITDA aan de belastingplichtige. Het regelen van de bewijslast behoort volgens ons toe aan de algemene uitvoeringsbevoegdheid van de Koning. De Koning kan deze bevoegdheid uitoefenen zonder dat dit expliciet is voorzien in een bij wet vastgestelde delegatie. In het geval de belastingplichtige afziet het bewijs te leveren, is het logisch om er van uit te gaan dat deze 0 bedraagt (en dus niet bestaat) ».

Ici aussi, c'est en vain que l'on invoque le pouvoir général d'exécution tiré de l'article 108 de la Constitution. La fixation du montant limite étant cruciale pour déterminer ce qui peut être ou ne peut pas être considéré comme frais professionnels, il s'agit d'un aspect essentiel auquel s'applique le principe de légalité en matière fiscale. L'article 198/1, § 3, alinéa 1^{er}, b), du CIR 92 vise « l'EBITDA du contribuable qui est composé conformément à l'alinéa 2 ». L'alinéa 2 de l'article 198/1, § 3, du CIR 92 n'indique nulle part que si le contribuable ne collabore pas, son EBITDA peut être fixé à 0. L'alinéa 3 de l'article 198/1, § 3, du CIR 92 ne procure pas non plus de fondement juridique à cet effet.

6.5. Il faut dès lors conclure que la sous-section 3 en projet doit être fondamentalement remaniée. Les dispositions visées aux points 6.3 et 6.4 doivent en effet être adoptées, en principe, par le législateur.

7. La section insérée dans l'AR/CIR 92 par le chapitre 2 du projet, qui prévoit le modèle de convention de déduction de transfert intra-groupe, trouve un fondement juridique dans l'article 205, § 5, du CIR 92.

8. L'arrêté royal est applicable à partir de l'exercice d'imposition 2020 pour les périodes imposables qui commencent au plus tôt le 1^{er} janvier 2019.

EXAMEN DU TEXTE

Article 2

9. L'article 73^{4/13}, § 1^{er}, 1), en projet, de l'AR/CIR 92 fait référence à plusieurs reprises à « l'EBITDA déterminé conformément à l'article 73^{4/13} ». Comme le confirme le délégué, cette référence est erronée et il faut viser « l'EBITDA déterminé conformément à l'article 73^{4/12} ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH