



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 71.828/3
van 21 oktober 2022

avis 71.828/3
du 21 octobre 2022

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging
van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992 wat
het om niet verstrekken van
voedingsmiddelen en
levensnoodzakelijke
niet-voedingsmiddelen betreft'
(*Parl.St.* Kamer 2020-21,
nr. 55-1955/001)

une proposition de loi
'modifiant le Code des impôts
sur les revenus 1992 en ce qui
concerne la remise à titre
gratuit d'aliments et de biens
non alimentaires de première
nécessité' (*Doc. Parl.*,
Chambre, 2020-21,
n° 55-1955/001)

Op 5 juli 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitster van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen, van rechtswege verlengd tot 19 augustus 2022*, een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat het om niet verstrekken van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen betreft' (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1955/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 4 oktober 2022. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, eerste voorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE, staatsraad, Bruno PEETERS, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Lise VANDENHENDE, adjunct-auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 21 oktober 2022.

*

Le 5 juillet 2022, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par la Présidente de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé de plein droit jusqu'au 19 août 2022**, sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la remise à titre gratuit d'aliments et de biens non alimentaires de première nécessité' (*Doc. Parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1955/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 4 octobre 2022. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, premier président, Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE, conseiller d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Lise VANDENHENDE, auditeur adjoint.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 21 octobre 2022.

*

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

*

STREKKING VAN HET VOORSTEL

2. Het om advies voorgelegde voorstel van wet voorziet in een fiscaal gunstregime voor voedselschenken en schenkingen van levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen. Hiertoe worden voedselschenken en schenkingen van levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen ondergebracht onder de aftrekbare beroepskosten in de personenbelasting door invoeging van een nieuw artikel 49/1 in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92). In de vennootschapsbelasting wordt in een belastingvermindering voorzien voor de schenking van voedingsmiddelen door in titel III, hoofdstuk III, afdeling 1, onderafdeling 2, van het WIB 92 (berekening van de belasting) een nieuw artikel 217/2 in te voegen.

VORMVEREISTEN

3. Het wetsvoorstel voorziet in een belastingvermindering voor schenkingen van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen. De toelichting vermeldt dat hierdoor rechtszekerheid wordt verstrekt aan zelfstandigen en ondernemingen die voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen produceren, verwerken, distribueren of verkopen en die deze om economische redenen gratis verstrekken voor liefdadigheidsdoeleinden aan voedselbanken, een overheid die instaat voor het verdelen van voedselhulp of materiële hulp aan behoeftige personen, een erkende caritatieve organisatie of aan een erkend verdeelplatform.² De tekst van het voorstel is evenwel op algemene wijze geformuleerd en lijkt dan ook niet enkel van toepassing te zijn op die specifieke categorie van zelfstandigen en ondernemingen.

Indien de voorgestelde regeling daadwerkelijk een algemene draagwijdte heeft en niet beperkt is tot een specifieke categorie van zelfstandigen en ondernemingen, kan worden aangenomen dat het fiscale voordeel dat eruit voortvloeit als een niet-selectieve steunmaatregel moet worden beschouwd en bijgevolg niet als staatssteun kan worden gekwalificeerd.

Dat zou wel het geval zijn als de voorgestelde regeling toch zou worden beperkt tot bepaalde sectoren, aangezien het voor het overige gaat om steun die wordt verleend aan ondernemingen die een economische activiteit verrichten, door staatsmiddelen wordt bekostigd, een economisch voordeel verschaft dat niet via de normale commerciële weg zou zijn verkregen en kan leiden tot een ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer. In dat geval moet de

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

² *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-1955/001, 4.

maatregel in principe bij de Europese Commissie worden aangemeld als staatssteun. Krachtens artikel 108, lid 3, van het Verdrag ‘betreffende de werking van de Europese Unie’, dient de Europese Commissie immers van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen tijdig op de hoogte te worden gebracht. Behalve indien een beroep kan worden gedaan op een vrijstellingsregeling, zal aan dat vormvereiste vooralsnog dienen te worden voldaan en kan aan die bepaling geen uitvoering worden gegeven voordat die procedure tot een eindbeslissing heeft geleid.

ALGEMENE OPMERKINGEN

4. Het voorgestelde artikel 49/1 van het WIB 92 (artikel 3 van het voorstel) voorziet in de aftrekbaarheid in de personenbelasting van de netto boekwaarde van bepaalde voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen. Overeenkomstig artikel 183 van het WIB 92 zijn, wat hun aard betreft, de inkomsten die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting of daarvan vrijgesteld zijn, in beginsel dezelfde als die welke inzake personenbelasting worden beoogd en wordt het bedrag van deze inkomsten vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst. Daaruit volgt dat de aftrekbaarheid waarin het voorgestelde artikel 49/1 voorziet, ook geldt voor de vennootschapsbelasting.

De vraag rijst dan ook waarom daarbovenop bij het voorgestelde artikel 217/2 van het WIB 92 (artikel 4 van het voorstel)³ wordt voorzien in een overdraagbare belastingvermindering, die dan weer enkel geldt voor bepaalde voedingsmiddelen, in het kader van de vennootschapsbelasting. In de toelichting bij het voorstel wordt weliswaar uiteengezet dat wordt voorzien in die belastingvermindering “[o]m voedselschenken extra aan te moedigen”, naar analogie van een maatregel in de Franse fiscale wetgeving, maar het lijkt alsof de indieners van het voorstel twee systemen naast elkaar in het leven roepen die verscheidene vragen oproepen vanuit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel.

5.1.1. In de eerste plaats leidt de belastingvermindering in de vennootschapsbelasting voor bepaalde voedingsmiddelen tot een gunstiger resultaat voor de belastingplichtige dan de aftrekbaarheid van die voedingsmiddelen in de personenbelasting, zoals ook de gemachtigde verklaarde:

“Artikel 4 van het wetsvoorstel voorziet in een vermindering van de vennootschapsbelasting. Het is geen aftrek van het fiscaal resultaat maar van een vermindering van de belasting. Een aftrek in de grondslag geeft in de vennootschapsbelasting een voordeel van 25% (of 20% indien het verlaagd tarief wordt toegepast). Een aftrek van de belasting geeft een voordeel van 100%.”

Nog los van de vraag of het werkelijk de bedoeling zou zijn van de indieners van het voorstel dat vennootschappen zowel de aftrekbaarheid als de belastingvermindering zouden kunnen genieten, moet worden vastgesteld dat daarmee een verschillende behandeling wordt ingesteld tussen ondernemingen, naargelang ze al dan niet de rechtsvorm van een vennootschap aannemen.

³ Overigens moet in de inleidende zin van artikel 4 van het voorstel worden verwezen naar “titel III, hoofdstuk III, afdeling 1 [niet: 2], onderafdeling 2” van het WIB 92.

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.⁴

De gemachtigde verantwoordde die verschillende behandeling als volgt:

“Bij het schrijven van het wetsvoorstel zijn we ervan uitgegaan dat producenten en distributiebedrijven die voedsel en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen schenken zijn georganiseerd onder vennootschapsvorm.”

Deze verantwoording overtuigt niet. Het valt immers niet uit te sluiten dat er ook ondernemers zijn, onderworpen aan de personenbelasting, die voedsel en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen schenken.⁵ Bovendien voorzien de indieners van het voorstel zelf in een aftrekbare beroepskost voor schenkingen van voedingsmiddelen en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen in de personenbelasting, zodat ze er kennelijk toch vanuit gaan dat dergelijke schenkingen ook door ondernemers gebeuren die niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

5.1.2. In de tweede plaats wordt de belastingvermindering in de vennootschapsbelasting beperkt tot bepaalde voedingsmiddelen, terwijl de regeling inzake aftrekbaarheid in de personenbelasting (die weliswaar in beginsel ook geldt voor de vennootschapsbelasting, zoals is uiteengezet in opmerking 4), ook geldt voor bepaalde niet-voedingsmiddelen. Dit heeft tot gevolg dat vennootschappen voor niet-voedingsmiddelen door de aftrekbaarheid een minder gunstig resultaat hebben dan voor voedingsmiddelen, waarvoor een belastingvermindering geldt.

De gemachtigde verantwoordde die verschillende behandeling als volgt:

“De belastingvermindering beperkt zich tot schenkingen van voedingsmiddelen omdat de maatschappelijke noodzaak veel groter is om voedselschenkingen te stimuleren. Het aantal mensen dat beroep doet op de voedselbanken stijgt jaar na jaar (Jef Mottar, ‘De vraag naar voedselhulp groeit verontrustend snel’, *Kerk & Leven*, 17 augustus 2022, p. 7). Artikel 2 en 3 van het voorstel hebben eerder tot doel de circulaire economie te bevorderen.”

De Raad van State ziet wel in waarom wordt voorzien in een gunstiger fiscaal regime voor de schenking van voedingsmiddelen in vergelijking met niet-voedingsmiddelen, maar daarmee is nog niet verantwoord waarom die differentiatie wel gebeurt voor

⁴ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

⁵ Zie ook adv.RvS 70.916/3 van 10 maart 2022 over een wetsvoorstel ‘teneinde verspilling van producten tegen te gaan, giften te bevorderen en de toepassing van biodegradatie te ondersteunen’, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-0770/002, 5 (opmerking 4.3).

vennootschappen en niet voor andere ondernemingen die zijn onderworpen aan de personenbelasting.

5.1.3. De zo-even geschetste verschillende behandelingen kunnen in elk geval worden verholpen door artikel 4 uit het voorstel weg te laten. Indien de indieners van het voorstel daarentegen vasthouden aan het erin vervatte systeem van belastingvermindering in de vennootschapsbelasting, wat betreft bepaalde voedingsmiddelen, moeten zij die verschillende behandelingen op een deugdelijke wijze kunnen verantwoorden of aanpassen op een wijze die alsnog verenigbaar is met het gelijkheidsbeginsel.

5.2. Het voorstel voorziet niet in een gelijkaardige regeling voor belastingplichtigen die overeenkomstig artikel 227 van het WIB 92 aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen. Hierdoor ontstaat er een verschil in behandeling tussen deze belastingplichtigen en de belastingplichtigen die onder de vennootschapsbelasting vallen.

De gemachtigde verklaarde daarover het volgende:

“In artikel 246, eerste lid, 1° WIB92 dient nog een verwijzing naar het voorgestelde artikel 217/2 te worden toegevoegd opdat de gelijke behandeling van buitenlandse vennootschappen met een Belgische inrichting onderworpen aan de BNI/Venn en binnenlandse vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting gewaarborgd wordt.”

Met die voorgestelde wijziging kan worden ingestemd.

6. In ondergeschikte orde kan met betrekking tot het voorgestelde artikel 217/2 van het WIB 92 nog worden opgemerkt dat het toepassingsgebied ervan en de voorwaarden voor de toekenning van de belastingvermindering niet voldoende duidelijk zijn geregeld. Zo is het bijvoorbeeld niet duidelijk of de omzet waaraan in de voorgestelde bepaling wordt gerefereerd enkel betrekking heeft op voedingsproducten dan wel ook op andere producten die de onderneming verhandelt. In het laatste geval kan dit leiden tot een verschil in behandeling tussen ondernemingen, aangezien in dat geval voor ondernemingen die ook nog andere producten verhandelen een groter maximumbedrag van de belastingvermindering zal gelden dan voor ondernemingen die enkel voedingsproducten verhandelen. Dit verschil in behandeling zal eveneens moeten kunnen worden verantwoord in het licht van het gelijkheidsbeginsel.⁶

7. Ten slotte rijst de vraag naar de coherentie van de voorgestelde regeling met de bestaande regeling inzake giften in de artikelen 145/33 en 199 van het WIB 92.⁷

8. Uit hetgeen voorafgaat moet worden besloten dat het voorstel in zijn geheel moet worden heroverwogen en grondig moet worden herwerkt. Zoals het thans voorligt kan het in geen geval doorgang vinden.

*

⁶ Zie ook adv.RvS 70.916/3, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-0770/002, 4 (opmerking 4.1).

⁷ Zie ook adv.RvS 70.916/3, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-0770/002, 5 (opmerking 4.4).

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION

2. La proposition de loi soumise pour avis prévoit un régime fiscal de faveur pour les dons d'aliments et de biens non alimentaires de première nécessité. À cette fin, en insérant un nouvel article 49/1 dans le Code des impôts sur le revenu 1992 (ci-après : CIR 92), la proposition intègre les dons d'aliments et de biens non alimentaires de première nécessité dans les frais professionnels déductibles à l'impôt des personnes physiques. À l'impôt des sociétés, il est prévu une réduction d'impôt pour le don de biens alimentaires en insérant un nouvel article 217/2 dans le titre III, chapitre III, section 1^{re}, sous-section 2, du CIR 92 (calcul de l'impôt).

FORMALITÉS

3. La proposition de loi prévoit une réduction d'impôt pour les dons de biens alimentaires et de biens non alimentaires de première nécessité. Les développements indiquent que cela permettra ainsi de fournir une sécurité juridique aux indépendants et aux entreprises qui produisent, transforment, distribuent ou vendent des biens alimentaires et des biens non alimentaires de première nécessité et qui, pour des raisons économiques, les remettent gratuitement à des fins caritatives à des banques alimentaires, à une autorité qui distribue une aide alimentaire ou matérielle aux personnes nécessiteuses, à un organisme caritatif reconnu ou à une plateforme de distribution agréée ². Le texte de la proposition est toutefois formulé d'une manière générale et semble dès lors ne pas s'appliquer uniquement à cette catégorie spécifique d'indépendants et d'entreprises.

Si le régime proposé a effectivement une portée générale et n'est pas limité à une catégorie spécifique d'indépendants et d'entreprises, il peut être admis que l'avantage fiscal qui en résulte doit être considéré comme une mesure d'aide non sélective et, par conséquent, ne peut être qualifié d'aide d'État.

Tel serait cependant le cas si le régime proposé était malgré tout limité à certains secteurs, dès lors qu'il s'agit pour le surplus d'une aide qui est accordée à des entreprises qui exercent une activité économique, est financée au moyen de ressources d'État, procure un avantage économique qui n'aurait pas été obtenu par la voie commerciale normale et peut influencer défavorablement les échanges commerciaux. Dans ce cas, la mesure doit en principe être notifiée comme aide d'État à la Commission européenne. L'article 108, paragraphe 3, du

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

² *Doc. parl.*, Chambre, 2020-21, n° 55-1955/001, p. 4.

Traité 'sur le fonctionnement de l'Union européenne' requiert en effet que la Commission européenne soit informée, en temps utile, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Sauf si un régime d'exemption peut être invoqué, il faudra encore accomplir cette formalité et cette disposition ne pourra être exécutée avant qu'une décision définitive ait été prise à l'issue de cette procédure.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

4. L'article 49/1, proposé, du CIR 92 (article 3 de la proposition) prévoit la déductibilité à l'impôt des personnes physiques de la valeur comptable nette de certains biens alimentaires et biens non alimentaires de première nécessité. Conformément à l'article 183 du CIR 92, les revenus soumis à l'impôt des sociétés ou exonérés dudit impôt sont en principe, quant à leur nature, les mêmes que ceux qui sont envisagés en matière d'impôt des personnes physiques et leur montant est déterminé d'après les règles applicables aux bénéficiaires. Il en résulte que la déductibilité prévue par l'article 49/1 proposé s'applique également à l'impôt des sociétés.

La question se pose dès lors de savoir pourquoi l'article 217/2, proposé, du CIR 92 (article 4 de la proposition) ³ prévoit en plus une réduction d'impôt reportable qui, quant à elle, ne s'applique qu'à certains biens alimentaires dans le cadre de l'impôt des sociétés. Les développements de la proposition indiquent certes que cette réduction d'impôt est prévue « [p]our encourager plus encore les dons alimentaires », par analogie avec une mesure inscrite dans la législation fiscale française, mais il semble que les auteurs de la proposition créent deux systèmes côte à côte qui soulèvent plusieurs questions du point de vue du principe d'égalité.

5.1.1. En premier lieu, la réduction d'impôt à l'impôt des sociétés pour certains biens alimentaires entraîne un résultat plus favorable pour le contribuable que la déductibilité de ces biens alimentaires à l'impôt des personnes physiques, comme l'a également déclaré le délégué :

« Artikel 4 van het wetsvoorstel voorziet in een vermindering van de vennootschapsbelasting. Het is geen aftrek van het fiscaal resultaat maar van een vermindering van de belasting. Een aftrek in de grondslag geeft in de vennootschapsbelasting een voordeel van 25% (of 20% indien het verlaagd tarief wordt toegepast). Een aftrek van de belasting geeft een voordeel van 100% ».

Indépendamment même de la question de savoir si l'intention réelle des auteurs de la proposition est que les sociétés puissent bénéficier tant de la déductibilité que de la réduction d'impôt, force est de constater qu'une différence de traitement est ainsi instaurée entre des entreprises, selon qu'elles adoptent ou non la forme juridique d'une société.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination, que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de

³ Au demeurant, la phrase liminaire de l'article 4 de la proposition doit viser le « titre III, chapitre III, section première [et non : 2], sous-section 2 » du CIR 92.

non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ⁴.

Le délégué a justifié cette différence de traitement comme suit :

« Bij het schrijven van het wetsvoorstel zijn we ervan uitgegaan dat producenten en distributiebedrijven die voedsel en levensnoodzakelijke niet-voedingsmiddelen schenken zijn georganiseerd onder vennootschapsvorm ».

Cette justification ne convainc pas. En effet, il ne peut être exclu qu'il existe également des entrepreneurs assujettis à l'impôt des personnes physiques qui font don d'aliments et de biens non alimentaires de première nécessité ⁵. En outre, les auteurs de la proposition prévoient eux-mêmes la déductibilité des frais professionnels à l'impôt des personnes physiques pour les dons de biens alimentaires et de biens non alimentaires de première nécessité, de sorte que, manifestement, ils considèrent néanmoins que pareils dons sont également le fait d'entrepreneurs qui ne sont pas assujettis à l'impôt des sociétés.

5.1.2. En deuxième lieu, la réduction d'impôt à l'impôt des sociétés est limitée à certains biens alimentaires, alors que le régime de déductibilité à l'impôt des personnes physiques (qui s'applique certes en principe également à l'impôt des sociétés, comme il a été observé au point 4) s'applique également à certains biens non alimentaires. Il en résulte que du fait de la déductibilité, les sociétés enregistreront pour les biens non alimentaires un résultat moins favorable que pour les biens alimentaires, auxquels s'applique une réduction d'impôt.

Le délégué a justifié cette différence de traitement comme suit :

« De belastingvermindering beperkt zich tot schenkingen van voedingsmiddelen omdat de maatschappelijke noodzaak veel groter is om voedselschenken te stimuleren. Het aantal mensen dat beroep doet op de voedselbanken stijgt jaar na jaar (Jef Mottar, 'De vraag naar voedselhulp groeit verontrustend snel', *Kerk & Leven*, 17 augustus 2022, p. 7). Artikel 2 en 3 van het voorstel hebben eerder tot doel de circulaire economie te bevorderen ».

Si le Conseil d'État comprend pourquoi un régime fiscal plus favorable est prévu pour le don de biens alimentaires par rapport aux biens non alimentaires, cela ne justifie pas encore pourquoi cette différence est opérée pour les sociétés et non pour d'autres entreprises qui sont assujetties à l'impôt des personnes physiques.

5.1.3. En tout état de cause, il peut être remédié aux différences de traitement précitées en omettant l'article 4 de la proposition. Par contre, si les auteurs de la proposition persistent dans leur intention de maintenir le système de réduction d'impôt à l'impôt des sociétés qu'elle contient en ce qui concerne certains biens alimentaires, ils doivent pouvoir justifier adéquatement ces

⁴ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

⁵ Voir également l'avis C.E. 70.916/3 du 10 mars 2022 sur une proposition de loi 'visant à lutter contre le gaspillage et à encourager les dons et le recours à la biodégradation', *Doc. Parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-0770/002, p. 5 (observation 4.3)

différences de traitement ou les adapter d'une manière qui soit aussi compatible avec le principe d'égalité.

5.2. La proposition ne prévoit pas un régime analogue pour les contribuables qui, conformément à l'article 227 du CIR 92, sont assujettis à l'impôt des non-résidents. Il en résulte une différence de traitement entre ces contribuables et les contribuables qui relèvent de l'impôt des sociétés.

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

« In artikel 246, eerste lid, 1° WIB92 dient nog een verwijzing naar het voorgestelde artikel 217/2 te worden toegevoegd opdat de gelijke behandeling van buitenlandse vennootschappen met een Belgische inrichting onderworpen aan de BNI/Venn en binnenlandse vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting gewaarborgd wordt ».

On peut se rallier à cette modification proposée.

6. À titre subsidiaire, il peut encore être relevé en ce qui concerne l'article 217/2, proposé, du CIR 92 que son champ d'application et les conditions d'octroi de la réduction d'impôt ne sont pas réglés de manière suffisamment claire. Ainsi, par exemple, on n'aperçoit pas clairement si le chiffre d'affaires dont fait mention la disposition proposée porte uniquement sur des denrées alimentaires ou s'il porte également sur d'autres produits commercialisés par l'entreprise. Dans cette dernière hypothèse, il peut en résulter une différence de traitement entre les entreprises, dès lors que dans ce cas, les entreprises qui commercialisent également d'autres produits bénéficieront d'un montant maximal de réduction d'impôt plus important que les entreprises qui ne commercialisent que des denrées alimentaires. Cette différence de traitement devra également pouvoir être justifiée au regard du principe d'égalité ⁶.

7. Enfin, se pose la question de la cohérence du régime proposé avec le régime existant relatif aux libéralités prévu aux articles 145³³ et 199 du CIR 92 ⁷.

8. Il faut conclure de ce qui précède que la proposition dans son ensemble doit être réexaminée et remaniée en profondeur. Telle qu'elle est soumise actuellement, elle ne peut en aucun cas aboutir.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE EERSTE VOORZITTER –
LE PREMIER PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Wilfried VAN VAERENBERGH

⁶ Voir également l'avis C.E. 70.916/3, *Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-0770/002, p. 4 (observation 4.1).

⁷ Voir également l'avis C.E. 70.916/3, *Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-0770/002, p. 5 (observation 4.4).