



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 67.033/3
van 5 mei 2020

avis 67.033/3
du 5 mai 2020

over

sur

een wetsvoorstel 'houdende
invoering van een voorlopige
digitaledienstenbelasting
(DDB) op de inkomsten uit de
levering van bepaalde digitale
diensten door de
internetgiganten' (*Parl.St.*,
Kamer, 2019, nr. 55-0096/001)

une proposition de loi 'relative
à la création d'une taxe
provisoire (TSN) portant sur
les produits générés par
certaines activités des géants
du numérique' (*Doc.parl.*,
Chambre, 2019,
n° 55-0096/001)

Op 20 februari 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'houdende invoering van een voorlopige digitaaldienstenbelasting (DDB) op de inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten door de internetgiganten' (*Parl.St.*, Kamer, 2019, nr. 55-0096/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 10 maart 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, 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 Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 5 mei 2020.

*

Le 20 février 2020, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi 'relative à la création d'une taxe provisoire (TSN) portant sur les produits générés par certaines activités des géants du numérique' (*Doc.parl.*, Chambre, 2019, n° 55-0096/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 10 mars 2020. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, 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 Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 5 mai 2020.

*

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 WETSVOORSTEL

2. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe om een belasting in te voeren op de inkomsten uit bepaalde activiteiten van sommige digitaledienstenverleners.

De krachtlijnen van de voorgestelde regeling zijn de volgende.

De grote spelers op het internet – in het wetsvoorstel ‘internetgiganten’ genoemd – worden als belastingplichtigen aangemerkt. Om te bepalen of het gaat om een grote speler, dat wil zeggen een entiteit die een sterke marktpositie heeft verworven, moet deze entiteit met betrekking tot een ‘belastingtijdvak’² cumulatief voldoen aan de volgende twee voorwaarden:

- a) het totale bedrag aan wereldwijde inkomsten dat door de entiteit voor het relevante boekjaar is gerapporteerd is hoger dan 750.000.000 euro;
- b) het totale, van digitale activiteiten afkomstige bedrag aan belastbare inkomsten dat door de entiteit in de loop van het relevante boekjaar op nationaal niveau is verworven is hoger dan 25.000.000 euro (artikel 5 van het wetsvoorstel).

Inkomsten die door een entiteit in een belastingtijdvak zijn verworven, worden geacht in België te zijn verworven indien de gebruikers van de belastbare dienst zich in dat belastingtijdvak in België bevinden (artikel 6).

Zijn belastbare inkomsten, de inkomsten uit de volgende activiteiten (artikel 4, § 1):

- advertenties: het plaatsen van advertenties op een digitale interface, gericht op de gebruikers van die interface;
- software en applicaties: het ter beschikking stellen aan gebruikers van een veelzijdige digitale interface, die hen in staat stelt andere gebruikers te vinden en met hen in interactie te treden, en die ook het verrichten van onderliggende leveringen van goederen of diensten rechtstreeks tussen gebruikers kan faciliteren;
- big data: het doorgeven van data over de activiteiten van gebruikers van digitale interfaces op die interfaces.

Er wordt rekening gehouden met de totale bruto-inkomsten, verminderd met de belasting over de toegevoegde waarde en andere soortgelijke belastingen (artikel 4, § 2).

¹ Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² In artikel 3, (7), van het voorstel wordt ‘belastingtijdvak’ gedefinieerd als een kalenderjaar.

Het tarief van de belasting bedraagt 3% (artikel 9).

Het voorstel bevat voorts verplichtingen voor belastingplichtigen (artikelen 10 tot 12) en een regeling inzake de verrekening van de belasting (artikelen 13 tot 18).

De voorgestelde regeling blijft van kracht tot de inwerkingtreding van een overeenkomst binnen de Europese Unie of de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) inzake de belastbaarheid in het kader van de vennootschapsbelasting van de winsten van de internetbedrijven daar waar via digitale kanalen een belangrijk interactie plaatsheeft met de gebruikers (artikel 19, tweede lid).³

VORMVEREISTEN

3. De vraag rijst of de voorgestelde maatregel geen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) uitmaakt.⁴ Entiteiten waarvan de inkomsten de gestelde drempelbedragen niet overschrijden, zullen immers geen belasting moeten betalen. Men kan dan ook argumenteren dat voldaan is aan alle voorwaarden om van staatssteun te spreken:⁵ de steun is gericht aan entiteiten die een economische activiteit verrichten, de steun is afkomstig van of toe te rekenen aan de staat, het levert de ondernemingen een economisch voordeel op, het lijkt op het eerste gezicht selectief⁶ en het kan de mededinging potentieel vervalsen of de handel ongunstig beïnvloeden.

Mede gelet op de draconische sanctie die dreigt bij een onterechte niet-aanmelding, verdient het aanbeveling om veiligheidshalve de voorgestelde regeling als steunmaatregel aan te melden op grond van artikel 108, lid 3, van het VWEU, zodat de Europese Commissie er zich over kan uitspreken.

ALGEMENE BESPREKING

³ Over de zoektocht in het kader van de OESO naar een betere belasting van de digitale economie, zie OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OESO, Parijs, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>, en W. SCHÖN, “One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy”, Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper 2019-10, juni 2019, te raadplegen via https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3409783.

⁴ Een gunstige fiscale behandeling van bepaalde ondernemingen is als een steunmaatregel aan te merken (HvJ 18 juli 2013, C-6/12, *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, punt 18). Ook belastingvrijstellingen kunnen staatssteun uitmaken (zie bv. Ger.EU 14 februari 2019, T-131/16 en T-263/16, *België v. Commissie*, ECLI:EU:T:2019:91, punt 66).

⁵ HvJ 24 juli 2003, C-280/00, *Altmark Trans GmbH*, ECLI:EU:C:2003:415, punt 75: “Artikel [107], lid 1, van het [VWEU] somt de volgende voorwaarden op. In de eerste plaats moet het gaan om een maatregel van de Staat of met staatsmiddelen bekostigd. In de tweede plaats moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden. In de derde plaats moet de maatregel de begunstigde een voordeel verschaffen en in de vierde plaats moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen.”

⁶ Het Hof van Justitie heeft in het verleden reeds geoordeeld dat het hanteren van dergelijke drempels in bepaalde gevallen kan leiden tot selectiviteit. Voor een voorbeeld waarbij het overschrijden van bepaalde drempelbedragen leidde tot een vrijstelling, zie HvJ 22 juni 2006, C-182/03 en C-217/03, *Koninkrijk België en Forum 187 VZW v. Commissie*, ECLI:EU:C:2006:416, punt 122.

4. Dit wetsvoorstel vertoont veel gelijkenis met een voorstel van richtlijn van de Raad ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaaldienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten’ uit 2018,⁷ dat niet tot een EU-richtlijn heeft geleid. In navolging van dit richtlijnvoorstel is in Frankrijk een soortgelijke tijdelijke belasting ingevoerd en beraadt in Spanje het parlement zich over een regeringsvoorstel in die zin.⁸

5. Zoals de belasting is geconcipieerd, lijkt het om een inkomstenbelasting te gaan, waarbij een derde soort van belastingregime wordt geïnstalleerd, namelijk de afzetmarktstaat, naast de belastingregimes voor de woonstaat en de werkstaat. Ze heeft niet het karakter van een omzetbelasting,⁹ zodat artikel 401 van de Btw-richtlijn¹⁰ zich niet tegen de invoering ervan verzet. Het karakter van inkomstenbelasting zou uitdrukkelijker tot uiting moeten worden gebracht in de tekst van de wet.

6.1. Zoals uiteengezet bij de strekking van het wetsvoorstel wordt gewerkt met twee drempels om te bepalen wie belastingplichtig is: een drempelbedrag van 750.000.000 euro voor wereldwijd gerealiseerde inkomsten en een drempelbedrag van 25.000.000 euro voor in België van digitale activiteiten afkomstige verworven belastbare inkomsten.¹¹ Om als belastingplichtige te worden beschouwd, moeten beide drempels zijn overschreden. Daaruit blijkt dat enkel de “echte” internetgiganten worden gevisieerd, terwijl het de bedoeling is om kleinere spelers ongemoeid te laten. Toch leidt dit tot merkwaardige onderscheiden behandelingen: een entiteit die wereldwijd 700.000.000 euro inkomsten uit alle activiteiten (dus niet enkel uit digitale activiteiten) genereert, waarvan 70.000.000 euro inkomsten worden verworven in België door digitale activiteiten, ontspringt de dans, terwijl een entiteit die wereldwijd 750.000.000 euro inkomsten realiseert, waarvan iets meer dan 25.000.000 euro in België, wel belastingplichtig is. Op de Belgische markt is de eerste entiteit nochtans veel belangrijker dan de tweede.

Die verschillende behandeling zal verantwoord moeten kunnen worden in het licht van het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel. Zoals bekend geldt dat beginsel ook in belastingzaken. Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en 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. 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

⁷ Zie <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/ALL/?uri=CELEX:52018PC0148>.

⁸ Voor Frankrijk gaat het om de [wet nr. 2019-759 van 24 juli 2019 ‘portant création d’une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l’impôt sur les sociétés](#). Voor Spanje, zie het [persbericht van de Spaanse regering](#) en het [wetsontwerp](#).

⁹ HvJ grote kamer 3 maart 2020, C-75/18, Vodafone Magyarországi Mobil Távközlési Zrt. V. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2020:139, punten 57 e.v.

¹⁰ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’.

¹¹ In het voorstel van richtlijn (artikel 4) werd gewerkt met hetzelfde drempelbedrag voor de wereldwijde inkomsten, terwijl het drempelbedrag voor de in de Europese Unie tijdens het relevante boekjaar verworven belastbare inkomsten werd bepaald op 50.000.000 euro.

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.¹²

In het bijzonder zal de wetgever duidelijk moeten aangeven wat het doel is dat hij met de gebruikte criteria betracht en waarom hij meer bepaald voor de aangehouden drempels (zie opmerking 2, derde alinea) kiest. Die verantwoording moet toelaten te beoordelen of het gemaakte onderscheid pertinent, objectief en proportioneel is.¹³ Met de beperkte informatie waarover de Raad van State beschikt, is het niet mogelijk om te bepalen of de voorgestelde regeling bestaanbaar is met het gelijkheidsbeginsel.

Ook het uitsluiten van verschillende inkomsten, zoals van bepaalde financiële diensten (zie artikel 4, § 4, van het wetsvoorstel), zal verantwoord moeten kunnen worden.

6.2. De vraag rijst bovendien of de voorgestelde belastingregeling volgens de regels van de Wereldhandelsorganisatie (WTO) geen discriminatie inhoudt, omdat het duidelijk is dat alleen de grootste wereldspelers worden gevisieerd, en die zijn niet afkomstig van de Europese Unie.

¹² 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.

¹³ In een recent arrest heeft het Hof van Justitie beslist dat “een progressieve belastingheffing [kan] worden gebaseerd op de omzet, aangezien het bedrag van de omzet een neutraal onderscheidingscriterium is en een relevante indicator vormt voor de draagkracht van de belastingplichtigen” (HvJ grote kamer 3 maart 2020, C-75/18, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. V. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, ECLI:EU:C:2020:139, punt 50). Uit het arrest blijkt ook dat het Hof geen probleem zag in het feit dat de wet ertoe strekte om belastingen te heffen bij belastingplichtigen van wie de draagkracht “groter is dan de algemene belastingdruk” en in het feit dat de effectieve last hoofdzakelijk wordt gedragen door ondernemingen die direct of indirect onder zeggenschap staan van onderdanen van andere lidstaten of van vennootschappen die hun zetel hebben in een andere lidstaat, ten gevolge van het feit dat die ondernemingen op de markt in kwestie de grootste omzetten behalen (idem, punten 51 en 56). Het is dus niet de progressiviteit en evenmin het belasten van zij die een grotere draagkracht hebben die verantwoord moeten worden, maar eerder de pertinentie van de gehanteerde criteria in het licht van de doelstelling.

De regeling lijkt echter te kunnen worden verantwoord in het licht van artikel XIV (“General exceptions”), (d), van de ‘General Agreement on Trade in Services’, dat luidt:

“Subject to the requirement that such measures are not applied in a manner which would constitute a means of arbitrary or unjustifiable discrimination between countries where like conditions prevail, or a disguised restriction on trade in services, nothing in this Agreement shall be construed to prevent the adoption or enforcement by any Member of measures: (...) (d) inconsistent with Article XVII,^[14] provided that the difference in treatment is aimed at ensuring the equitable or effective^(...) imposition or collection of direct taxes in respect of services or service suppliers of other Members; (...).”

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

7. In artikel 3, (4), van het wetsvoorstel wordt ‘gebruiker’ omschreven als “een natuurlijke persoon of vennootschap”. Het is niet duidelijk waarom een rechtspersoon die geen vennootschap is, wordt uitgesloten.

Artikel 4

8. In artikel 4, § 6, (b), van het wetsvoorstel wordt melding gemaakt van “een aanbieder van crowdfunding-diensten die onderworpen is aan vereisten inzake vergunning en toezicht krachtens een harmonisatiemaatregel op grond van artikel 114 van het verdrag met het oog op de regulering van crowdfundingdiensten”. Deze verwijzing is overgenomen uit het voorstel van richtlijn, zodat bedoeld is te verwijzen naar artikel 114 van het VWEU. Dat zal duidelijker tot uiting moeten worden gebracht in de tekst van de bepaling.

Artikel 17

9. Het opschrift van titel VI, hoofdstuk II, afdeling V, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) luidt thans: “Mate van verrekening van de roerende voorheffing, het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting en de belastingkredieten”. Artikel 17 van het voorontwerp strekt ertoe dat opschrift te vervangen door een nieuw opschrift

¹⁴ Dat artikel XVII (“National Treatment”) luidt:

1. In the sectors inscribed in its Schedule, and subject to any conditions and qualifications set out therein, each Member shall accord to services and service suppliers of any other Member, in respect of all measures affecting the supply of services, treatment no less favourable than that it accords to its own like services and service suppliers.(10)

2. A Member may meet the requirement of paragraph 1 by according to services and service suppliers of any other Member, either formally identical treatment or formally different treatment to that it accords to its own like services and service suppliers.

3. Formally identical or formally different treatment shall be considered to be less favourable if it modifies the conditions of competition in favour of services or service suppliers of the Member compared to like services or service suppliers of any other Member.”

waarin ook melding wordt gemaakt van (de mate van verrekening van) de onroerende voorheffing.

Het is niet duidelijk waarom het noodzakelijk wordt geacht opnieuw te voorzien in de verrekening van de onroerende voorheffing. De verrekening van de onroerende voorheffing werd in het kader van de Zesde Staatshervorming geschrapt¹⁵ en vervangen door een gewestelijke belastingvermindering (artikel 145/44 van het WIB 92).¹⁶

¹⁵ Artikel 82 van de wet 8 mei 2014 'tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevolge de invoering van de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting als bedoeld in titel III/1 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, tot wijziging van de regels op het stuk van de belasting van niet-inwoners en tot wijziging van de wet van 6 januari 2014 met betrekking tot de Zesde Staatshervorming inzake de aangelegenheden bedoeld in artikel 78 van de Grondwet'.

¹⁶ Zie Ch. DELAERE, De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming, Biblo, Schoten, 2014, 95.

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 juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

2. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de créer une taxe sur les revenus de différentes activités de certains fournisseurs de services numériques.

Les lignes de force du dispositif proposé sont les suivantes :

Les acteurs majeurs de l'internet – que la proposition de loi qualifie de 'géants du numérique' – sont considérés comme des assujettis. Pour déterminer s'il s'agit d'un acteur majeur, c'est-à-dire d'une entité qui jouit d'une solide implantation sur le marché, il faut que cette entité satisfasse cumulativement au cours d'une 'période d'imposition'², aux deux conditions suivantes :

a) le montant total des produits au niveau mondial, déclaré par l'entité pour l'exercice concerné, dépasse 750.000 000 euros ;

b) le montant total des produits imposables provenant d'activités numériques, générés par l'entité au niveau national durant l'exercice concerné dépasse 25.000.000 euros (article 5 de la proposition).

Les produits imposables générés par une entité durant une période d'imposition sont considérés comme ayant été générés en Belgique si les utilisateurs du service imposable se trouvent en Belgique durant la période d'imposition considérée (article 6).

Sont imposables, les produits provenant des activités suivantes (article 4, § 1^{er}) :

– publicités : le placement sur une interface numérique de publicités ciblant les utilisateurs de cette interface ;

– logiciels et applications : la mise à disposition des utilisateurs d'une interface numérique multi-faces qui leur permet de trouver d'autres utilisateurs et d'interagir avec eux, et qui peut aussi faciliter la réalisation de fournitures sous-jacentes de biens ou services directement entre les utilisateurs ;

– mégadonnées (*big data*) : la transmission de données relatives aux activités des utilisateurs d'interfaces numériques sur ces interfaces.

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

² Selon l'article 3, (7), de la proposition, par 'période d'imposition', il faut entendre une année civile.

Il est tenu compte du montant total des produits bruts, diminué de la taxe sur la valeur ajoutée et d'autres impôts similaires (article 4, § 2).

Le taux de la taxe s'élève à 3 % (article 9).

La proposition impose en outre des obligations aux assujettis (articles 10 à 12) et règle l'imputation de la taxe (articles 13 à 18).

Le dispositif proposé reste en vigueur jusqu'à l'entrée en vigueur d'un accord au niveau de l'Union européenne ou de l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), relatif à la taxation, dans le cadre de l'impôt des sociétés, des bénéfices des entreprises du numérique là où l'on observe une interaction importante avec les utilisateurs par l'intermédiaire de canaux numériques (article 19, alinéa 2) ³.

FORMALITÉS

3. La question se pose de savoir si la mesure proposée ne constitue pas une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE) ⁴. Des entités dont les produits ne dépassent pas les seuils ne devront en effet pas payer de taxe. On peut dès lors soutenir qu'il est satisfait à toutes les conditions permettant de considérer qu'il s'agit d'une aide d'État ⁵ : l'aide vise des entités qui exercent une activité économique, l'aide provient de l'État ou lui est imputable, elle apporte un avantage économique aux entreprises, elle paraît de prime abord sélective ⁶ et elle peut potentiellement fausser la concurrence ou avoir une influence défavorable sur le commerce.

³ Au sujet de la recherche, dans le cadre de l'OCDE, d'une meilleure taxation de l'économie numérique, voir OCDE (2020), OCDE (2020), *Déclaration du Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20 relative à l'approche en deux piliers visant à relever les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie – janvier 2020*, OCDE/G20 Cadre inclusif sur le BEPS de l'OCDE et du G20, OCDE, Paris, www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-cadre-inclusif-sur-le-beps-janvier-2020.pdf, et W. SCHÖN, « One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy », Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper 2019-10, juin 2019, à consulter à l'adresse internet https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3409783.

⁴ Un traitement fiscal avantageux accordé à certaines entreprises constitue une aide d'État (C.J.U.E. 18 juillet 2013, C-6/12, *P Oy*, ECLI:EU:C:2013:525, point 18). Des exonérations fiscales peuvent également constituer une aide d'État (voir par exemple. Trib., 14 février 2019, T-131/16 et T-263/16, *Belgique c. Commission*, ECLI:EU:T:2019:91, point 66).

⁵ C.J.U.E., 24 juillet 2003, C-280/00, *Altmark Trans GmbH*, ECLI:EU:C:2003:415, point 75: « L'article [107], paragraphe 1, du [TFUE] énonce les conditions suivantes. Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence ».

⁶ La Cour de justice a déjà jugé par le passé que l'application de tels seuils peut dans certains cas mener à la sélectivité. Pour un exemple où le dépassement de certains seuils a conduit à une exonération, voir C.J.U.E., 22 juin 2006, C-182/03 et C-217/03, *Royaume de Belgique et Forum 187 ASBL c. Commission*, ECLI:EU:C:2006:416, point 122.

Eu égard notamment à la sanction draconienne encourue en cas de défaut de notification injustifié, il est recommandé, dans un souci de sécurité, de notifier le dispositif proposé en tant qu'aide d'État, en application de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE, afin que la Commission puisse se prononcer sur ce point.

DISCUSSION GÉNÉRALE

4. La proposition de loi à l'examen présente une grande similitude avec une proposition de directive du Conseil 'concernant le système commun de taxe sur les services numériques applicable aux produits tirés de la fourniture de certains services numériques' de 2018⁷, qui n'est pas devenue une directive UE. À la suite de cette proposition de directive, une taxe temporaire de même nature a été instaurée en France et, en Espagne, une proposition du gouvernement en ce sens est en discussion au Parlement⁸.

5. Telle qu'elle est conçue, la taxe paraît être un impôt sur les revenus dans le cadre duquel est instaurée une troisième sorte de régime de taxation, concernant l'État où se trouve le marché d'écoulement, qui prend place à côté des régimes fiscaux touchant l'État de résidence et l'État où est exercée l'activité. Elle ne présente pas le caractère d'une taxe sur le chiffre d'affaires⁹, de sorte que l'article 401 de la directive TVA¹⁰ ne fait pas obstacle à son instauration. Le caractère d'impôt sur les revenus devrait ressortir plus explicitement du texte de la loi.

6.1. Comme il a été exposé en ce qui concerne la portée de la proposition de loi, deux seuils sont appliqués pour déterminer qui est assujéti : un seuil de 750.000.000 euros pour les produits réalisés sur le plan mondial et un seuil de 25.000.000 euros pour les produits imposables provenant d'activités numériques en Belgique¹¹. Pour être considéré comme assujéti, les deux seuils doivent être dépassés. Il ressort de ces conditions que seuls les « véritables » géants du numérique sont visés et que l'intention est d'épargner les acteurs moins importants. Il s'ensuit cependant des différences de traitement notables : une entité dont l'ensemble des activités (donc pas seulement les activités numériques) génère 700.000.000 euros de produits sur le plan mondial, dont 70.000.000 euros sont générés en Belgique par des activités numériques, échappe à la taxation, tandis qu'une entité qui réalise 750.000.000 euros de produits sur le plan mondial,

⁷ Voir <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/ALL/?uri=CELEX::52018PC0148>.

⁸ En France, il s'agit de la [loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 'portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés'](#). En Espagne, voir le [communiqué de presse du gouvernement espagnol](#) et le [projet de loi](#).

⁹ C.J.U.E., Grande chambre, 3 mars 2020, C-75/18, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. V. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, ECLI:EU:C:2020:139, points 57 e.s.

¹⁰ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée'.

¹¹ La proposition de directive (article 4) a appliqué le même seuil pour les produits au niveau mondial, tandis que le seuil pour les produits imposables générés par l'entité dans l'Union européenne durant l'exercice concerné avait été fixé à 50.000.000 euros.

dont un peu plus de 25.000.000 euros en Belgique, est assujettie. Sur le marché belge, la première entité est cependant beaucoup plus importante que la deuxième.

Cette différence de traitement devra pouvoir être justifiée au regard du principe d'égalité et de non-discrimination. Nul n'ignore que ce principe 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. 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 non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ¹².

Plus particulièrement, le législateur devra précisément indiquer l'objectif poursuivi avec les critères appliqués et, plus spécifiquement, pourquoi il opte pour les seuils retenus (voir observation 2, troisième alinéa). Cette justification doit permettre d'apprécier si la différence de traitement opérée est pertinente, objective et proportionnelle¹³. Sur la base des informations limitées dont il dispose, le Conseil d'État n'est pas en mesure d'apprécier si le dispositif proposé s'accorde avec le principe d'égalité.

Il faudra également pouvoir justifier l'exclusion de plusieurs revenus, tels ceux de certains services financiers (voir l'article 4, § 4, de la proposition de loi).

6.2. La question se pose en outre de savoir si le régime fiscal proposé n'emporte pas de discrimination au regard des règles de l'Organisation mondiale du commerce (OMC), dès lors qu'il est manifeste que seuls les plus grands acteurs mondiaux sont visés, et que ceux-ci ne sont pas originaires de l'Union européenne.

¹² Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 mars 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.

¹³ Dans un récent arrêt, la Cour de Justice a décidé qu'« une imposition progressive peut être assise sur le chiffre d'affaires, dès lors que, d'une part, le montant du chiffre d'affaires constitue un critère de distinction neutre et que, d'autre part, il constitue un indicateur pertinent de la capacité contributive des assujettis » (C.J.U.E., grande chambre, 3 mars 2020, C-75/18, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. V. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, ECLI:EU:C:2020:139, point 50). Il ressort également de l'arrêt que la Cour ne voyait aucun problème dans le fait que la loi visait à percevoir des impôts auprès d'assujettis dont la capacité contributive «est supérieure à l'obligation fiscale générale», ni dans le fait que la charge effective est principalement supportée par des entreprises contrôlées directement ou indirectement par des ressortissants d'autres États membres ou par des sociétés ayant leur siège dans un autre État membre en raison du fait que ces entreprises réalisent les chiffres d'affaires les plus importants sur le marché concerné (*idem*, points 51 et 56). Ce n'est donc ni la progressivité, ni la taxation de ceux qui ont une plus grande capacité contributive qu'il faut justifier, mais plutôt la pertinence des critères utilisés au regard de l'objectif.

Le régime paraît cependant pouvoir être justifié au regard de l'article XIV (« Exceptions générales »), (d) de l' 'Accord général sur le commerce des services', qui s'énonce comme suit :

« Sous réserve que ces mesures ne soient pas appliquées de façon à constituer, soit un moyen de discrimination arbitraire ou injustifiable entre les pays où des conditions similaires existent, soit une restriction déguisée au commerce des services, aucune disposition du présent accord ne sera interprétée comme empêchant l'adoption ou l'application par tout Membre de mesures:(...) (d) incompatibles avec l'article XVII, [1¹⁴] à condition que la différence de traitement vise à assurer l'imposition ou le recouvrement équitable ou effectif d'impôts directs pour ce qui est des services ou des fournisseurs de services d'autres Membres ; (...) ».

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

7. L'article 3, (4), de la proposition de loi définit l'« utilisateur » comme étant « toute personne physique ou entreprise ». Le texte français ne correspond pas au texte néerlandais (« een natuurlijke persoon of vennootschap »). On n'aperçoit pas la raison pour laquelle est exclue une personne morale qui n'est pas une société.

Article 4

8. L'article 4, § 6, (b), de la proposition de loi vise « un prestataire de services de financement participatif qui est soumis à autorisation et surveillance conformément à toute mesure harmonisée adoptée au titre de l'article 114 du traité pour la réglementation des services de financement participatif ». Cette définition est empruntée à la proposition de directive, de sorte qu'il est censé être fait référence à l'article 114 du TFUE. Il faudra l'exprimer plus clairement dans le texte de la disposition.

¹⁴ Cet article XVII (« Traitement national ») énonce :

« 1. Dans les secteurs inscrits dans sa Liste, et compte tenu des conditions et restrictions qui y sont indiquées, chaque Membre accordera aux services et fournisseurs de services de tout autre Membre, en ce qui concerne toutes les mesures affectant la fourniture de services, un traitement non moins favorable que celui qu'il accorde à ses propres services similaires et à ses propres fournisseurs de services similaires(10).

2. Un Membre pourra satisfaire à la prescription du paragraphe 1 en accordant aux services et fournisseurs de services de tout autre Membre soit un traitement formellement identique à celui qu'il accorde à ses propres services similaires et à ses propres fournisseurs de services similaires, soit un traitement formellement différent.

3. Un traitement formellement identique ou formellement différent sera considéré comme étant moins favorable s'il modifie les conditions de concurrence en faveur des services ou fournisseurs de services du Membre par rapport aux services similaires ou aux fournisseurs de services similaires de tout autre Membre ».

Article 17

9. L'intitulé du titre VI, chapitre II, section V, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) s'énonce actuellement comme suit : « Limites d'imputation du précompte mobilier, de la quotité forfaitaire d'impôt étranger et des crédits d'impôt ». L'article 17 de la proposition vise à remplacer cet intitulé par un nouvel intitulé qui fait également mention (des limites d'imputation) du précompte immobilier.

On n'aperçoit pas pourquoi il est jugé nécessaire de prévoir à nouveau l'imputation du précompte immobilier. Elle a en effet été supprimée dans le cadre de la Sixième Réforme de l'État¹⁵ et remplacée par une réduction d'impôt régionale (article 145/44 du CIR 92)¹⁶.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT

¹⁵ Article 82 de la loi du 8 mai 2014 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, modifiant les règles en matière d'impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la Sixième Réforme de l'État concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution'.

¹⁶ Voir Ch. DELAERE, De nieuwe personenbelasting na de zesde staatshervorming, Biblo, Schoten, 2014, 95.