



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 70.919/3
van 1 april 2022

avis 70.919/3
du 1^{er} avril 2022

over

sur

een wetsvoorstel ‘tot wijziging
van de wet van
24 december 2002 tot
wijziging van de
vennootschapsregeling inzake
inkomstenbelastingen en tot
instelling van een systeem van
voorafgaande beslissingen in
fiscale zaken’ (*Parl.St.* Kamer
2020-21, nr. 55-2187/001)

une proposition de loi
‘modifiant la loi du
24 décembre 2002 modifiant le
régime des sociétés en matière
d’impôts sur les revenus et
instituant un système de
décision anticipée en matière
fiscale’ (*Doc. Parl.*, Chambre,
2020-2021, n° 55-2187/001)

Op 28 januari 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitster van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel ‘tot wijziging van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken’ (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 55-2187/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 1 maart 2022. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS, 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 Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 1 april 2022.

*

Le 28 janvier 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, sur une proposition de loi ‘modifiant la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d’impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale’ (*Doc. Parl.*, Chambre, 2020-2021, n° 55-2187/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 1^{er} mars 2022. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS, 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 Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre.

L’avis, dont le texte suit, a été donné le 1^{er} avril 2022.

*

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.

*

STREKKING VAN HET VOORSTEL

2. Het voor advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe een aantal wijzigingen aan te brengen in artikel 23 van de wet van 24 december 2002 ‘tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken’. Die wijzigingen beogen, luidens de toelichting bij het voorstel, de rechtszekerheid van de voorafgaande beslissingen in fiscale zaken te verhogen. Ingevolge de voorgestelde wijzigingen zou artikel 23 van de wet van 24 december 2002 luiden als volgt:²

“Art. 23 Behoudens in de gevallen waarin het voorwerp van de aanvraag zulks rechtvaardigt, wordt de beslissing getroffen voor een termijn die niet langer mag zijn dan vijf jaar.

De Dienst voor voorafgaande beslissingen verleent, als administratieve overheid, de voorafgaande beslissing. De voorafgaande beslissing bindt de Federale Overheidsdienst Financiën voor de toekomst, behalve:

1° indien de *inhoudelijke* voorwaarden waaraan de voorafgaande beslissing is onderworpen, niet vervuld zijn;

2° indien blijkt dat *essentiële elementen* van de situatie of de verrichtingen door de aanvrager onvolledig of onjuist omschreven zijn, of indien essentiële elementen van de verrichtingen niet werden verwezenlijkt op de door de aanvrager omschreven wijze;

3° in geval van wijziging van de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht die van toepassing zijn op de door de voorafgaande beslissing beoogde situatie of verrichting;

4° indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht *zoals geïnterpreteerd door de hoogste rechtscolleges; met name het Hof van Justitie van de Europese Unie, het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, het Grondwettelijk Hof of het Hof van Cassatie*.

In het geval van een wijziging van de interpretatie van het recht door een hoogste rechtscollege, als bedoeld in het tweede lid, 4°, is de Federale Overheidsdienst Financiën niet meer gebonden aan de voorafgaande beslissingen voor de verrichtingen die zijn uitgevoerd na deze rechterlijke uitspraak.

Bovendien bindt de voorafgaande beslissing de Federale Overheidsdienst Financiën niet meer wanneer de voornaamste gevolgen van de situatie of de verrichtingen gewijzigd zijn door één of meer ermee verband houdende of erop volgende elementen *als*

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

² De door het voorstel toegevoegde bepalingen zijn gecursiveerd.

bedoeld in het tweede lid, 2° die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn toe te schrijven aan de aanvrager. In dat geval heeft de intrekking van de voorafgaande beslissing uitwerking vanaf de dag van de aan de aanvrager ten laste gelegde feiten.

Elke aanvraag ingediend bij de fiscale overheden van een Lidstaat van de Europese Gemeenschappen of een derde Staat als bedoeld in artikel 21, derde lid, tijdens de periode gedurende dewelke de voorafgaande beslissing wordt toegepast, alsmede elke beslissing die ermee verband houdt, moeten onverwijld worden medegedeeld aan de Federale Overheidsdienst Financiën met het oog op de toepassing van dit artikel.”

ONDERZOEK VAN DE TEKST

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. Voor zover uit het voorgestelde artikel 23, tweede lid, 4°, van de wet van 24 december 2002 (artikel 2, 3°, van het voorstel) volgt dat de Federale Overheidsdienst Financiën (hierna: FOD Financiën) een voorafgaande beslissing voortaan enkel aan het EU-recht zou kunnen toetsen en desgevallend buiten toepassing laten, wanneer een arrest van het Hof van Justitie daartoe noopt, rijst de vraag of die bepaling nog steeds in overeenstemming kan worden geacht met het beginsel van voorrang van het EU-recht.³ In het arrest *Fratelli Constanzo* stelde het Hof van Justitie dat elke overheidsinstantie, en dus niet enkel een nationale rechter, gehouden is het EU-recht toe te passen en bepalingen van het nationaal recht die daarmee niet verenigbaar zijn buiten toepassing te laten.⁴ Deze lezing, en het gegeven dat voor het buiten toepassing laten van het EU-recht niet eerst een arrest van het Hof van Justitie kan worden vereist, is later ook bevestigd in andere arresten.⁵ Wanneer de FOD Financiën na de totstandkoming van een

³ Zie in dat verband o.m. K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *European Union Law*, Sweet & Maxwell, 2011, 758, waarbij wordt verwezen naar HvJ, 19 januari 2010, *Küçükdeveci*, C-555/07, §§ 53-55.

⁴ Zie HvJ, 22 juni 1989, *Fratelli Constanzo SpA tegen Comune di Milano*, C-103/88, ECLI:EU:C:1989:256: “29 In zijn arresten van 19 januari 1982 (zaak 8/81, Becker, Jurispr. 1982, blz. 53, 71) en van 26 februari 1986 (zaak 152/84, Marshall, Jurispr. 1986, blz. 737, 748) heeft het Hof vastgesteld, dat in alle gevallen dat de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, particulieren zich voor de nationale rechter op die bepalingen kunnen beroepen tegenover de Staat, wanneer deze hetzij heeft verzuimd de richtlijn binnen de termijn in nationaal recht om te zetten, hetzij dit op onjuiste wijze heeft gedaan. 30 In de hiervóór weergegeven omstandigheden hebben particulieren het recht, zich voor de nationale rechter op de bepalingen van een richtlijn te beroepen, omdat de uit die bepalingen voortvloeiende verplichtingen gelden voor alle autoriteiten van de Lid-Staten. 31 Met het oordeel dat particulieren het recht hebben, op de bepalingen van een richtlijn die aan de vorengenoemde voorwaarden voldoen, voor de nationale rechter met een beroep tegen de administratie op te komen, zou het in tegenspraak zijn, wanneer desalniettemin de mening werd gehuldigd dat zij niet verplicht is, de bepalingen van de richtlijn toe te passen en bepalingen van nationaal recht die daarmee niet verenigbaar zijn, buiten toepassing te laten. Wanneer de in 's Hof's rechtspraak gestelde voorwaarden zijn vervuld, waaronder particulieren de bepalingen van een richtlijn voor de nationale rechter kunnen inroepen, zijn mitsdien alle overheidsinstanties, de gedecentraliseerde instanties zoals de gemeenten daaronder begrepen, gehouden deze bepalingen toe te passen. 32 Meer in het bijzonder met betrekking tot artikel 29, lid 5, van richtlijn 71/305/EEG blijkt na het onderzoek van de eerste vraag, dat die bepaling onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig is, zodat particulieren deze tegenover de Staat kunnen inroepen. Zij hebben dan ook het recht, zich voor de nationale rechter daarop te beroepen en zoals uit het voorgaande volgt, zijn alle overheidsinstanties, de gedecentraliseerde instanties zoals de gemeenten daaronder begrepen, gehouden die bepaling toe te passen. 33 Op de vierde vraag moet derhalve worden geantwoord, dat de nationale rechter evenals een overheidsinstantie - een gemeentelijke instantie daaronder begrepen - is gehouden artikel 29, lid 5, van richtlijn 71/305 van de Raad toe te passen en bepalingen van nationaal recht die daarmee niet verenigbaar zijn, buiten toepassing te laten.”

⁵ Zie M. VERHOEVEN, *The Constanzo-obligation. The obligation of national administrative authorities in the case of incompatibility between national law and European law*, Intersentia, 2011, 312: “Vervolgens heeft het Hof in zaken

voorafgaande beslissing vaststelt dat die beslissing niet in overeenstemming is met het EU-recht,⁶ is hij er bijgevolg toe gehouden die beslissing buiten toepassing te laten, zonder dat daarbij kan worden vereist dat die vaststelling van niet-overeenstemming het gevolg dient te zijn van een arrest van het Hof van Justitie. In de bij artikel 2, 3°, van het voorstel voorgestelde toevoeging aan artikel 23, tweede lid, 4°, van de wet van 24 december 2002 dient dan ook, in elk geval voor zover die bepaling betrekking heeft op de overeenstemming met het EU-recht, te worden geschreven “zoals *in voorkomend geval* geïnterpreteerd door”.

4.1. Rekening houdend met de legitieme doelstelling die ten grondslag ligt aan de wettelijke regeling inzake voorafgaande beslissingen, namelijk het in zekere mate bieden van rechtszekerheid ten aanzien van de belastingplichtigen, dient artikel 23, tweede lid, 4°, van de wet van 24 december 2002, zoals aangevuld bij het voorstel, naar het oordeel van de Raad van State, afdeling Wetgeving, wel zo te worden toegepast dat enkel wanneer de interpretatie die initieel, bij de totstandkoming van een voorafgaande beslissing, aan het toepasselijke EU-recht is gegeven, daarna op redelijke gronden⁷ niet langer verdedigbaar kan worden geacht wat betreft de overeenstemming ervan met het EU-recht, de FOD Financiën niet langer kan worden geacht door die beslissing te zijn gebonden.

De voornoemde bepaling kan echter niet zo worden begrepen dat na de totstandkoming van een voorafgaande beslissing de FOD Financiën zonder het voorhanden zijn van de hiervoor bedoelde redelijke gronden, zonder meer een andere interpretatie zou kunnen geven aan het toepasselijke EU-recht om niet meer door de voorafgaande beslissing gebonden te zijn. Een dergelijke werkwijze zou immers de met de voorafgaande beslissing beoogde rechtszekerheid in hoofde van de belastingplichtige drastisch in het gedrang brengen.

4.2. Het voorgaande geldt *mutatis mutandis* ook wat betreft de andere internationaalrechtelijke en internrechtelijke bepalingen waarvan sprake in artikel 23, tweede lid, 4°, van de wet van 24 december 2002.

5. De beperking in het voorgestelde artikel 23, tweede lid, 4°, van de wet van 24 december 2002 (artikel 2, 3°, van het voorstel) tot interpretaties “door de hoogste rechtscolleges” lijkt geen rekening te houden met de bevoegdheden van andere instanties van de Europese Unie zoals de Commissie. Zo volgt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie dat de beoordeling van de verenigbaarheid van steunmaatregelen met de gemeenschappelijke markt onder de uitsluitende bevoegdheid van de Commissie valt, die daarbij onder toezicht van het Hof van Justitie staat.⁸ In het arrest *Lucchini* leidde dit tot de volgende conclusie:

als Constanzo, Viola en Cif de Constanzo-verplichting vastgesteld. Daarmee gaat het Hof nog een belangrijke stap verder dan in de infractieprocedures, aangezien de verplichting om een bepaling van het nationaal recht buiten toepassing te laten wanneer dat strijdig is met het EU-recht altijd geldt, ongeacht of het Hof van Justitie reeds van tevoren heeft vastgesteld dat een bepaling van nationaal recht strijdig is met het Europees recht. De algemene bewoordingen die het Hof van Justitie gebruikt, bewijzen dat de Constanzo-verplichting geldt voor elke bepaling van Europees recht die rechtstreekse werking heeft, in de zin dat deze door de nationale rechters en bestuursorganen toepasbaar is.”

⁶ Zie echter, wat die vaststelling betreft, opmerkingen 4.1 en 4.2.

⁷ Bijvoorbeeld door de tussenkomst van een arrest van het Hof van Justitie.

⁸ Zie HvJ, Grote Kamer, 18 juli 2007, *Lucchini*, C-119/05, § 52 en § 56, ECLI:EU:C:2007:434.

“62. Zoals in punt 52 van het onderhavige arrest is vastgesteld, valt de beoordeling van de verenigbaarheid van steunmaatregelen of van een steunregeling met de gemeenschappelijke markt onder de uitsluitende bevoegdheid van de Commissie, die daarbij onder toezicht van de gemeenschapsrechter staat. Deze regel geldt in de nationale rechtsorde ten gevolge van het beginsel van voorrang van het gemeenschapsrecht.

63. Bijgevolg moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat het gemeenschapsrecht zich verzet tegen de toepassing van een bepaling van nationaal recht waarin het beginsel van het gezag van gewijsde is neergelegd, zoals artikel 2909 van het Italiaanse burgerlijk wetboek, voor zover de toepassing daarvan in de weg staat aan de terugvordering van staatssteun die in strijd met het gemeenschapsrecht is verleend en waarvan de onverenigbaarheid met de gemeenschappelijke markt bij een definitief geworden beschikking van de Commissie is vastgesteld.”⁹

Hieruit volgt dat het EU-recht zich verzet tegen de toepassing van een voorafgaande beslissing in het nationale recht, indien ze eraan in de weg zou staan dat staatssteun die in strijd met het EU-recht is verleend, en waarvan de onverenigbaarheid met de gemeenschappelijke markt is vastgesteld bij een definitief geworden beschikking van de Commissie, zou kunnen worden teruggevorderd. Het voorgestelde artikel 23, derde lid, van de wet van 24 december 2002 lijkt het daarnaast onmogelijk te maken dat staatssteun die op grond van een voorafgaande beslissing is verkregen en die in een later stadium door het Hof van Justitie onrechtmatig wordt bevonden, retroactief wordt teruggevorderd (zie, wat die voorgestelde bepaling betreft, ook opmerking 8). In de mate dat de voorgestelde regeling het aldus onmogelijk zou maken dat onrechtmatig verkregen staatssteun retroactief wordt teruggevorderd, is ze in strijd met het EU-recht.

6.1. In advies 33.322/2 van 15 mei 2002 over het voorontwerp dat geleid heeft tot de wet van 24 december 2002, merkte de Raad van State, afdeling Wetgeving, met betrekking tot (thans) artikel 23, tweede lid, 4°, van die wet, het volgende op:¹⁰

“4. De voorafgaande beslissing kan slaan op ‘alle aanvragen betreffende de toepassing van de belastingwetten’ wanneer het gaat om belastingen die onder de bevoegdheid vallen van de federale Staat of om belastingen die door de federale Staat worden geïnd en ingevorderd(…). In het ontwerp wordt echter gepreciseerd dat ‘de voorafgaande beslissing geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg mag hebben’ (…), wat zoals in de memorie van toelichting wordt aangegeven, verwijst naar het grondwettelijk beginsel dat geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet(…)”.

De aanvraag om een voorafgaande beslissing beperkt zich dus niet tot feitelijke kwesties, maar kan ook slaan op de interpretatie van bepalingen van interne wetgeving of internationale verdragen. Dat verklaart waarom, hoewel de voorafgaande beslissing de federale overheidsdienst Financiën in principe voor de toekomst bindt, een uitzondering op dat principe wordt gemaakt, onder meer ‘indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht’(…)”.

⁹ *Ibidem*, §§ 62-63.

¹⁰ De voetnoten zijn weggelaten.

In de memorie van toelichting staat:

“De primauteit van het beginsel van de wettelijkheid is dus expliciet bevestigd door de fundamentele uitzondering op het beginsel van de rechtszekerheid voorzien in artikel 19 en in de inleidende zin van artikel 22, tweede lid. (...) De onwettelijkheid (kan) in bepaalde gevallen uitmonden in een gangbare interpretatie, uitgaande van de administratieve autoriteiten, en waarvan het foutieve karakter uiteindelijk wordt bestraft door een constante rechtspraak van de hoven en rechtbanken.(...)”

Met die overwegingen kan worden ingestemd, ook al beperkt het genoemde artikel 22, tweede lid, 4°, van het ontwerp de rechtszekerheid die een voorafgaande beslissing kan bieden aan de belastingplichtige die ze heeft verkregen.

Gelet op de jurisprudentie van het Hof van Cassatie dat de beginselen van behoorlijk bestuur toepasselijk zijn op fiscale zaken, is het wettelijk mogelijk dat de bindende kracht van de voorafgaande beslissing niet op een dergelijke manier wordt beperkt.

Volgens het principearrest van het Hof van Cassatie van 27 maart 1992^(...) ‘sluiten die beginselen het recht op rechtszekerheid in’ en ‘gelden ze ook ten aanzien van het fiscaal bestuur. Het recht op rechtszekerheid houdt onder meer in dat de burger moet kunnen vertrouwen op wat door hem niet anders kan worden opgevat dan als een vaste gedrags- of beleidsregel van de overheid. (...) Daaruit volgt dat de door de overheid opgewekte gerechtvaardigde verwachtingen van de burger in de regel moeten worden gehonoreerd’.

Latere arresten hebben evenwel grenzen gesteld aan de toepassing van het beginsel van behoorlijk bestuur in belastingzaken: zo oordeelt het Hof van Cassatie in een arrest van 26 oktober 2001 (...), na erop gewezen te hebben dat ‘het recht op rechtszekerheid één van de beginselen van behoorlijk bestuur is die bindend zijn voor het belastingbestuur’, voorts dat het recht op rechtszekerheid ‘niet inhoudt dat de belastingplichtige die met het bestuur een akkoord heeft gesloten over een onwettige regeling, van het bestuur de toepassing van dat akkoord kan eisen, daar dat akkoord te zijnen aanzien geen gerechtvaardigde verwachtingen kon wekken.’

De zaak waarin dit arrest is gewezen, maakt duidelijk waarom die beperking is opgelegd: de belastingplichtige kan zijn recht op rechtszekerheid niet inroepen als hij wist of moest weten dat het akkoord dat hij van de administratie had verkregen, strijdig was met de wet^(...).

Gelet op het beginsel van behoorlijk bestuur dat het recht op rechtszekerheid insluit, in het bijzonder wanneer de belastingplichtige het hoofdbestuur in het kader van de bepalingen van het ontwerp om een voorafgaande beslissing verzoekt, zou de steller van het ontwerp artikel 22, tweede lid, 4°, van het ontwerp dus kunnen schrappen, althans wanneer het gaat om een voorafgaande beslissing over de fiscale regeling van een bepaalde verrichting.

Daarentegen, wanneer de voorafgaande beslissing betrekking heeft op een langdurige situatie, zou kunnen worden bepaald dat de voorafgaande beslissing buiten werking treedt wanneer de interpretatie van de wetsbepalingen waarop de administratie zich gebaseerd heeft, veroordeeld is bij een bekendgemaakte gerechtelijke beslissing waartegen geen beroep mogelijk is. Vanaf dat ogenblik is het gewettigde vertrouwen dat de voorafgaande beslissing heeft opgewekt, immers niet langer gerechtvaardigd.¹¹”

¹¹ Eigen cursivering.

6.2. Uit dat advies, dat ook relevant is voor het thans om advies voorgelegde voorstel, dient te worden afgeleid dat de FOD Financiën niet gebonden kan zijn door een voorafgaande beslissing wanneer de interpretatie van de bepalingen waarop de betrokken dienst zich initieel heeft gebaseerd, verworpen is “bij een bekendgemaakte gerechtelijke beslissing waartegen geen beroep mogelijk is”. De door de Raad van State in dat advies gehanteerde verwijzing naar “een (...) gerechtelijke beslissing waartegen geen beroep mogelijk is” is ruimer en in deze context ook meer adequaat dan de verwijzing in het voorgestelde artikel 23, tweede lid, 4°, van de wet van 24 december 2002 naar de interpretatie van de “hoogste rechtscolleges”. Het staat aan de indieners van het voorstel om de voornoemde bepaling in het licht van dat advies grondig te heroverwegen, onverminderd hetgeen hiervoor in de opmerkingen 3 en 5 is uiteengezet.

De hiernavolgende opmerkingen 7.1 en 7.2 worden dan ook in subsidiaire orde gemaakt.

7.1. In het voorgestelde artikel 23, tweede lid, 4°, van de wet van 24 december 2002, zoals aangevuld bij artikel 2, 3°, van het voorstel, wordt verwezen naar een interpretatie door de hoogste rechtscolleges, “met name het Hof van Justitie van de Europese Unie, het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, het Grondwettelijk Hof of het Hof van Cassatie”. De vraag rijst of die opsomming exhaustief dan wel enuntiatief is, en of bijgevolg daarnaast ook interpretaties door andere hoogste rechtscolleges worden bedoeld, zoals de Raad van State. De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

“Dit is geen doelbewuste weglating. De Raad van State, afdeling Bestuursrechtspraak, [heeft] enkel een bevoegdheid in het objectief contentieux in fiscale zaken. Indien de Raad van State een besluit vernietigt, gaan wij uit van een wijziging van de ‘bepalingen’ zoals bedoeld in artikel 23, tweede lid, 3° van de Wet van 24 december 2002 en niet zozeer dat de Raad van State een interpretatie geeft aan de wet.”

Het valt niet bij voorbaat uit te sluiten dat een arrest van de Raad van State, afdeling Bestuursrechtspraak, relevant kan zijn voor de beoordeling van de rechtsgeldigheid van een voorafgaande beslissing. Indien de opsomming wordt behouden, verdient het in het belang van de rechtszekerheid aanbeveling om ook uitdrukkelijk te verwijzen naar de Raad van State.

7.2. Aan de gemachtigde is ten slotte gevraagd of op grond van het voorgestelde artikel 23, tweede lid, 4°, van de wet van 24 december 2002, zoals aangevuld bij artikel 2, 3°, van het voorstel, ook interpretaties door bijvoorbeeld het Internationaal Gerechtshof, het Marktenhof of het Benelux Gerechtshof in aanmerking kunnen worden genomen en dus tot gevolg kunnen hebben dat de FOD Financiën niet langer is gebonden door een bepaalde voorafgaande beslissing. De gemachtigde beantwoordde die vraag als volgt:

“De Dienst voor voorafgaande beslissingen kan enkel maar een voorafgaande beslissing nemen over de toepassing van belastingwetten die onder de bevoegdheid vallen van de FOD Financiën of waarvan hij de inning en de invordering verzekert (art. 20, eerste lid Wet 24 december 2004). De genoemde internationale rechtscolleges lijken ons geen bevoegdheid te hebben om zich uit te spreken over geschillen m.b.t. de toepassing van belastingwetten. Het Benelux Gerechtshof toetst een zeldzame keer wel de genoemde belastingwetten aan het Benelux-Verdrag (vb. Arrest 19 maart 2007, A 2006/2/11).”

Het antwoord van de gemachtigde toont andermaal aan dat de verwijzing naar een interpretatie door enkel de “hoogste rechtscolleges” aanleiding kan geven tot rechtsonzekerheid, aangezien opnieuw niet bij voorbaat valt uit te sluiten dat een interpretatie door een van de hiervoor, bij wijze van voorbeeld, vermelde rechtscolleges een impact kan hebben op de rechtsgeldigheid van een voorafgaande beslissing, terwijl zij niet worden vermeld in de voorgestelde bepaling.

8. Het voorgestelde artikel 23, derde lid, van de wet van 24 december 2002 (artikel 2, 4°, van het voorstel), bepaalt dat “[i]n het geval van een wijziging van de interpretatie van het recht door een hoogste rechtscollege, als bedoeld in het tweede lid, 4°, (...) de Federale Overheidsdienst Financiën niet meer gebonden [is] aan de voorafgaande beslissingen voor de verrichtingen die zijn uitgevoerd na deze rechterlijke uitspraak”. Die bepaling lijkt te impliceren dat de gevolgen van de voorafgaande beslissing in alle gevallen voor het verleden worden gehandhaafd, ook wanneer de uitspraak die aanleiding heeft gegeven tot de nieuwe interpretatie, terugwerkende kracht heeft. Naast hetgeen hiervoor reeds is opgemerkt met betrekking tot de (on)mogelijkheid van de terugvordering van onrechtmatig verkregen staatssteun (zie opmerking 5), dient te worden opgemerkt dat die bepaling, in de gevallen waarin de uitspraak terugwerkende kracht heeft, afbreuk doet aan het dictum van de uitspraak van een hoogste rechtscollege, aangezien die bepaling tot gevolg heeft dat de op grond van een voorafgaande beslissing in het verleden verrichte handelingen die naderhand onwettig worden bevonden, gehandhaafd blijven. Dit laatste lijkt echter enkel mogelijk voor zover de uitspraak van een hoogste rechtscollege zelf in die handhaving voorziet.¹²

9. Uit de hiervoor gemaakte opmerkingen moet worden besloten dat inzonderheid de bij artikel 2, 3° en 4°, van het voorstel voorgestelde wijzigingen problematisch zijn. Bijgevolg dienen die bepalingen nog aan een grondig onderzoek te worden onderworpen.

*

¹² Zie wat dat betreft, inzake het Grondwettelijk Hof: J. VELAERS, “Het handhaven van de gevolgen van een vernietigde of ongrondwettig verklaarde fiscale wet. De rechtspraak van het Grondwettelijk Hof in het licht van de rechtspraak van het Hof van Justitie”, in R. LEYSEN, K. MUYLLE, J. THEUNIS en W. VERRIJDT (eds.), *Semper Perseverans. Liber Amicorum André Alen*, Intersentia, 2020, 257-289.

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 a pour objet d'apporter un certain nombre de modifications à l'article 23 de la loi du 24 décembre 2002 'modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale'. Selon les développements de la proposition, ces modifications visent à renforcer la sécurité juridique des décisions anticipées en matière fiscale. À la suite des modifications proposées, l'article 23 de la loi du 24 décembre 2002, s'énoncerait comme suit²:

« Art. 23 Sauf dans les cas où l'objet de la demande le justifie, la décision est rendue pour un terme qui ne peut excéder cinq ans.

Le Service des décisions anticipées accorde, en tant qu'autorité administrative, les décisions anticipées. La décision anticipée lie le Service public fédéral Finances pour l'avenir, sauf :

1° lorsque les conditions *sur le plan du contenu* auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies ;

2° lorsqu'il apparaît que *des éléments essentiels* de la situation ou *des opérations décrits* par le demandeur l'ont été de manière incomplète ou inexacte ou lorsque des éléments essentiels des opérations n'ont pas été réalisés de la manière présentée par le demandeur ;

3° en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicables à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée ;

4° lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne *suivant l'interprétation des plus hautes juridictions, à savoir la Cour de justice de l'Union européenne, la Cour européenne des droits de l'homme, la Cour constitutionnelle ou la Cour de cassation.*

En cas de modification de l'interprétation du droit par l'une des plus hautes juridictions visées à l'alinéa 2, 4°, le Service public fédéral Finances ne sera plus lié par les décisions anticipées pour les opérations qui ont été effectuées après cette décision judiciaire.

En outre, la décision anticipée ne lie plus le Service public fédéral Finances lorsque les effets essentiels de la situation ou des opérations sont modifiés par un ou plusieurs éléments connexes ou ultérieurs *visés à l'alinéa 2, 2°* qui sont directement ou indirectement imputables au demandeur. Dans ce cas, le retrait de la décision anticipée produit ses effets à partir du jour du fait imputable au demandeur.

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

² Les dispositions ajoutées par la proposition figurent en italiques.

Toute demande introduite auprès des autorités fiscales d'un État membre des Communautés européennes ou d'un État tiers, visé à l'article 21, alinéa 3, pendant la période au cours de laquelle la décision anticipée trouve à s'appliquer, ainsi que toute décision qui s'y rapporte, sont communiquées immédiatement au Service public fédéral Finances en vue de l'application du présent article ».

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Dans la mesure où il résulte de l'article 23, alinéa 2, 4°, proposé, de la loi du 24 décembre 2002 (article 2, 3°, de la proposition) que le Service public fédéral Finances (ci-après : SPF Finances) ne pourrait désormais plus contrôler une décision anticipée qu'au regard du droit de l'Union européenne et, le cas échéant, en écarter l'application, lorsqu'un arrêt de la Cour de justice l'exige, la question se pose de savoir si cette disposition peut encore être réputée conforme au principe de la primauté du droit de l'UE ³. Dans l'arrêt *Fratelli Constanzo*, la Cour de justice a indiqué que toute instance publique, et donc pas seulement un juge national, est tenue d'appliquer le droit de l'UE et d'écarter les dispositions du droit national qui n'y sont pas conformes ⁴. Cette lecture, et le fait que la non-application du droit de l'UE ne nécessite pas d'abord un arrêt de la Cour de justice, ont également été confirmés par la suite dans d'autres arrêts ⁵. Par conséquent, si, après avoir adopté une décision anticipée, le SPF Finances constate

³ Voir à cet égard notamment K. LENAERTS et P. VAN NUFFEL, *European Union Law*, Sweet & Maxwell, 2011, p. 758, qui se réfèrent à CJUE, 19 janvier 2010, *Kücükdeveci*, C-555/07, §§ 53-55.

⁴ Voir CJUE, 22 juin 1989, *Fratelli Constanzo SpA contre Comune di Milano*, C-103/88, ECLI:EU:C:1989:256: « 29 Dans ses arrêts du 19 janvier 1982 (Becker, 8/81, Rec. 1982, p. 53, 71) et du 26 février 1986 (Marshall, 152/84, Rec. 1986, p. 737, 748), la Cour a constaté que, dans tous les cas où des dispositions d'une directive apparaissent, du point de vue de leur contenu, inconditionnelles et suffisamment précises, les particuliers étaient fondés à les invoquer devant le juge national à l'encontre de l'État soit lorsque celui-ci s'était abstenu de transposer dans les délais la directive en droit national, soit lorsqu'il en avait fait une transposition incorrecte. 30 Si, dans les conditions rappelées ci-dessus, les particuliers sont fondés à invoquer les dispositions d'une directive devant les juridictions nationales, c'est parce que les obligations découlant de ces dispositions s'imposent à toutes les autorités des États membres. 31 Il serait par ailleurs contradictoire de juger que les particuliers sont fondés à invoquer les dispositions d'une directive remplissant les conditions dégagées ci-dessus, devant les juridictions nationales, en vue de faire censurer l'administration, et d'estimer néanmoins que celle-ci n'a pas l'obligation d'appliquer les dispositions de la directive en écartant celles du droit national qui n'y sont pas conformes. Il en résulte que, lorsque sont remplies les conditions requises par la jurisprudence de la Cour pour que les dispositions d'une directive puissent être invoquées par les particuliers devant les juridictions nationales, tous les organes de l'administration, y compris les autorités décentralisées, telles les communes, sont tenus de faire application de ces dispositions. 32 En ce qui concerne, plus particulièrement, l'article 29, paragraphe 5, de la directive 71/305/CEE, il ressort de l'examen de la première question que cette disposition est inconditionnelle et suffisamment précise pour pouvoir être invoquée à l'encontre de l'État par les particuliers. Ceux-ci sont dès lors fondés à s'en prévaloir devant les juridictions nationales et, ainsi qu'il résulte de ce qui précède, tous les organes de l'administration, y compris les autorités décentralisées, telles les communes, sont tenus d'en faire application. 33 Il y a donc lieu de répondre à la quatrième question que, tout comme le juge national, une administration, y compris communale, a l'obligation d'appliquer les dispositions de l'article 29, paragraphe 5, de la directive 71/305 du Conseil, et d'écarter l'application de celles du droit national qui n'y sont pas conformes ».

⁵ Voir M. VERHOEVEN, *The Constanzo-obligation. The obligation of national administrative authorities in the case of incompatibility between national law and European law*, Intersentia, 2011, p. 312: « Vervolgens heeft het Hof in zaken als Constanzo, Viola en Cif de Constanzo-verplichting vastgesteld. Daarmee gaat het Hof nog een belangrijke stap verder dan in de infractieprocedures, aangezien de verplichting om een bepaling van het nationaal recht buiten toepassing te laten wanneer dat strijdig is met het EU-recht altijd geldt, ongeacht of het Hof van Justitie reeds van tevoren heeft vastgesteld dat een bepaling van nationaal recht strijdig is met het Europees recht. De algemene bewoordingen die het Hof van Justitie gebruikt, bewijzen dat de Constanzo-verplichting geldt voor elke bepaling van

que celle-ci n'est pas conforme au droit de l'UE ⁶, il est tenu d'écarter l'application de cette décision, sans pouvoir exiger à cet égard que cette constatation de non-conformité résulte d'un arrêt de la Cour de Justice. Dans l'ajout, proposé par l'article 2, 3°, de la proposition, à l'article 23, alinéa 2, 4°, de la loi du 24 décembre 2002, on écrira dès lors, en tout cas dans la mesure où cette disposition concerne la conformité au droit de l'Union européenne « suivant, le cas échéant, l'interprétation des ».

4.1. Compte tenu de l'objectif légitime qui sous-tend le régime légal relatif aux décisions anticipées, à savoir garantir dans une certaine mesure la sécurité juridique à l'égard des contribuables, l'article 23, alinéa 2, 4°, de la loi du 24 décembre 2002, tel qu'il est complété par la proposition, doit, de l'avis du Conseil d'État, section de législation, être appliqué en ce sens que ce n'est que si l'interprétation donnée initialement – au moment de l'adoption d'une décision anticipée – au droit de l'Union européenne applicable, ne peut plus être considérée, par la suite, pour des motifs raisonnables ⁷, comme défendable du point de vue de sa conformité avec le droit de l'UE, que le SPF Finances ne peut plus être réputé lié par cette décision.

Toutefois, la disposition précitée ne saurait être interprétée en ce sens qu'après l'adoption d'une décision anticipée, le SPF Finances pourrait, sans l'existence des motifs raisonnables visés ci-dessus, donner tout simplement une autre interprétation au droit de l'Union européenne applicable afin de ne plus être lié par la décision anticipée. En effet, un tel procédé compromettrait radicalement la sécurité juridique que la décision anticipée vise à créer à l'égard du contribuable.

4.2. Les considérations qui précèdent s'appliquent *mutatis mutandis* également en ce qui concerne les autres dispositions de droit international et de droit interne dont fait état l'article 23, alinéa 2, 4°, de la loi du 24 décembre 2002.

5. La limitation aux interprétations « des plus hautes juridictions », inscrite à l'article 23, alinéa 2, 4°, proposé, de la loi du 24 décembre 2002 (article 2, 3°, de la proposition), ne semble pas tenir compte des compétences d'autres instances de l'Union européenne comme la Commission. Ainsi, il résulte de la jurisprudence de la Cour de justice que l'appréciation de la compatibilité de mesures d'aide avec le marché commun relève de la compétence exclusive de la Commission, agissant sous le contrôle de la Cour de justice ⁸. Dans l'arrêt *Lucchini*, ce principe a conduit à la conclusion suivante :

« 62. Ainsi qu'il a été établi au point 52 du présent arrêt, l'appréciation de la compatibilité de mesures d'aides ou d'un régime d'aides avec le marché commun relève de la compétence exclusive de la Commission, agissant sous le contrôle du juge communautaire. Cette règle s'impose dans l'ordre juridique interne en conséquence du principe de la primauté du droit communautaire.

Europees recht die rechtstreekse werking heeft, in de zin dat deze door de nationale rechters en bestuursorganen toepasbaar is ».

⁶ Voir toutefois, en ce qui concerne cette constatation, les observations 4.1 et 4.2.

⁷ Par exemple, par l'intermédiaire d'un arrêt de la Cour de justice.

⁸ Voir CJUE, grande chambre, 18 juillet 2007, *Lucchini*, C-119/05, § 52 et § 56, ECLI:EU:C:2007:434.

63. Par conséquent, il convient de répondre aux questions posées que le droit communautaire s'oppose à l'application d'une disposition du droit national visant à consacrer le principe de l'autorité de la chose jugée telle que l'article 2909 du code civil italien, en tant que son application fait obstacle à la récupération d'une aide d'État octroyée en violation du droit communautaire, et dont l'incompatibilité avec le marché commun a été constatée par une décision de la Commission devenue définitive⁹ ».

Il s'ensuit que le droit de l'Union européenne s'oppose à l'application d'une décision anticipée en droit national si elle fait obstacle à la récupération d'aides d'État accordées en violation du droit de l'UE et dont l'incompatibilité avec le marché commun a été constatée par une décision de la Commission devenue définitive. En outre, l'article 23, alinéa 3, proposé, de la loi du 24 décembre 2002 semble rendre impossible la récupération rétroactive d'aides d'État obtenues sur la base d'une décision anticipée et jugées irrégulières par la Cour de Justice à un stade ultérieur (voir également, en ce qui concerne cette disposition proposée, l'observation 8). Dans la mesure où le régime proposé rendrait ainsi impossible la récupération rétroactive des aides d'État obtenues irrégulièrement, il est contraire au droit de l'Union européenne.

6.1. Dans son avis 33.322/2 du 15 mai 2002 sur l'avant-projet devenu la loi du 24 décembre 2002, le Conseil d'État, section de législation, a observé concernant l'(actuel) article 23, alinéa 2, 4°, de cette loi, ce qui suit¹⁰:

« 4. La décision anticipée peut porter 'sur toute demande relative à l'application des lois d'impôt' lorsqu'il s'agit d'impôts qui relèvent de la compétence de l'État fédéral ou d'impôts dont l'État fédéral assure le service de la perception et du recouvrement^(...). Le projet précise cependant que 'la décision anticipée ne peut emporter exemption ou modération d'impôt^(...), ce qui, comme l'indique l'exposé des motifs, renvoie au principe constitutionnel suivant lequel nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi^(...).

La demande de décision anticipée n'est donc pas limitée à des questions de fait, mais peut porter sur l'interprétation de dispositions de la législation interne ou de convention internationale. C'est ce qui explique que si la décision anticipée lie, en principe, le service public fédéral Finances pour l'avenir, il est fait exception à ce principe notamment 'lorsqu'il s'avère que la décision anticipée n'est pas conforme aux dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne'^(...).

Selon l'exposé des motifs :

'La primauté du principe de légalité est affirmée de manière expresse comme l'exception fondamentale au principe de sécurité juridique contenu dans l'article 19 et dans la phrase introductive de l'article 22, alinéa 2. (...) L'illégalité peut dans certains cas résulter d'une interprétation courante, émanant des autorités administratives et dont le caractère erroné est finalement sanctionné par une jurisprudence constante des cours et tribunaux^(...).

Ces considérations peuvent être approuvées même si l'article 22, alinéa 2, 4°, du projet, précité, introduit une limitation à la sécurité juridique qu'une décision anticipée est susceptible de fournir au contribuable qui l'a obtenue.

⁹ *Ibidem*, §§ 62-63.

¹⁰ Les notes de bas de page ont été omises.

Compte tenu de la jurisprudence de la Cour de cassation selon laquelle les principes de bonne administration sont applicables en matière fiscale, il serait légalement possible de ne pas apporter une telle limitation à la force obligatoire de la décision anticipée.

Suivant l'arrêt de principe de la Cour de cassation du 27 mars 1992^(...), ces principes 'comportent le droit à la sécurité juridique' et 's'imposent aussi à l'administration des finances. Le droit à la sécurité juridique implique notamment que le citoyen doit pouvoir faire confiance à ce qu'il ne peut concevoir autrement que comme étant une règle fixe de conduite et d'administration. (...) Il s'ensuit qu'en principe, les services publics sont tenus d'honorer les prévisions justifiées qu'ils ont fait naître dans le chef du citoyen'.

Certes, des arrêts ultérieurs ont introduit une limitation à l'application du principe de bonne administration en matière fiscale : ainsi, dans un arrêt du 26 octobre 2001 (...), la Cour de cassation, après avoir rappelé 'que les principes de bonne administration comportent le droit à la sécurité juridique; qu'ils s'imposent à l'administration fiscale', ajoute 'que le droit à la sécurité juridique n'implique pas que le contribuable qui a conclu avec l'administration un accord faisant naître un régime contraire à des dispositions légales puisse exiger de l'administration l'application d'un tel accord, dès lors que celui-ci n'a pu faire naître dans son chef des prévisions justifiées'.

L'espèce dans laquelle cet arrêt a été rendu explique cette restriction : le contribuable ne peut invoquer son droit à la sécurité juridique s'il savait ou devait savoir que l'accord qu'il a obtenu de l'administration était contraire à la loi^(...).

L'auteur du projet pourrait donc, eu égard au principe de bonne administration qui implique le droit à la sécurité juridique, spécialement dans le cas où le contribuable prend soin de demander à l'administration centrale une décision anticipée dans le cadre des dispositions du projet, supprimer la disposition de l'article 22, alinéa 2, 4°, du projet, du moins lorsqu'il s'agit d'une décision anticipée sur le régime fiscal d'une opération déterminée.

En revanche, lorsque la décision anticipée concerne une situation qui est appelée à se prolonger dans le temps, on pourrait prévoir que la décision anticipée cesse de produire ses effets lorsque l'interprétation des dispositions légales sur laquelle s'est fondée l'administration est condamnée par une décision judiciaire publiée non susceptible de recours. En effet, à partir de ce moment, la croyance légitime qu'a fait naître la décision anticipée cesse d'être justifiée¹¹ ».

6.2. Il se déduit de cet avis, qui est également pertinent pour la proposition actuellement soumise pour avis, que le SPF Finances ne saurait être lié par une décision anticipée si l'interprétation des dispositions sur laquelle le service concerné s'est fondé initialement, a été rejetée « par une décision judiciaire publiée non susceptible de recours ». La référence que fait le Conseil d'État dans cet avis à « une décision judiciaire (...) non susceptible de recours » est plus large et, dans ce contexte, également plus adéquate que la référence dans l'article 23, alinéa 2, 4°, proposé, de la loi du 24 décembre 2002 à l'interprétation « des plus hautes juridictions ». Il appartient aux auteurs de la proposition de réexaminer en profondeur la disposition précitée au regard de cet avis, sans préjudice de ce qui a été exposé ci-dessus aux points 3 et 5.

Les observations 7.1 et 7.2 ci-après sont dès lors formulées à titre subsidiaire.

¹¹ Italiques ajoutés.

7.1. À l'article 23, alinéa 2, 4°, proposé, de la loi du 24 décembre 2002, tel qu'il est complété par l'article 2, 3°, de la proposition, il est fait référence à une interprétation des plus hautes juridictions, « à savoir la Cour de justice de l'Union européenne, la Cour européenne des droits de l'homme, la Cour constitutionnelle ou la Cour de cassation ». La question se pose de savoir si cette énumération est exhaustive ou énonciative et si, par conséquent, des interprétations par d'autres juridictions suprêmes, telles que le Conseil d'État, sont également visées. À ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Dit is geen doelbewuste weglating. De Raad van State, afdeling Bestuursrechtspraak, [heeft] enkel een bevoegdheid in het objectief contentieux in fiscale zaken. Indien de Raad van State een besluit vernietigt, gaan wij uit van een wijziging van de 'bepalingen' zoals bedoeld in artikel 23, tweede lid, 3° van de Wet van 24 december 2002 en niet zozeer dat de Raad van State een interpretatie geeft aan de wet ».

Il ne peut pas être exclu *a priori* qu'un arrêt du Conseil d'État, section du contentieux administratif, puisse être pertinent pour apprécier la validité juridique d'une décision anticipée. En cas de maintien de l'énumération, il est recommandé dans l'intérêt de la sécurité juridique de faire aussi expressément référence au Conseil d'État.

7.2. Enfin, il a été demandé au délégué si, en vertu de l'article 23, alinéa 2, 4°, proposé, de la loi du 24 décembre 2002, tel qu'il est complété par l'article 2, 3°, de la proposition, des interprétations, par exemple, de la Cour internationale de justice, de la Cour des marchés ou de la Cour de justice Benelux peuvent également être prises en compte et, partant, peuvent avoir pour conséquence que le SPF Finances ne soit plus lié par une décision anticipée déterminée. Le délégué a répondu à cette question comme suit :

« De Dienst voor voorafgaande beslissingen kan enkel maar een voorafgaande beslissing nemen over de toepassing van belastingwetten die onder de bevoegdheid vallen van de FOD Financiën of waarvan hij de inning en de invordering verzekert (art. 20, eerste lid Wet 24 december 2004). De genoemde internationale rechtscolleges lijken ons geen bevoegdheid te hebben om zich uit te spreken over geschillen m.b.t. de toepassing van belastingwetten. Het Benelux Gerechtshof toetst een zeldzame keer wel de genoemde belastingwetten aan het Benelux-Verdrag (vb. Arrest 19 maart 2007, A 2006/2/11) ».

La réponse du délégué montre une fois de plus que la référence à une interprétation des seules « plus hautes juridictions » peut être source d'insécurité juridique, car il ne peut à nouveau être exclu *a priori* qu'une interprétation par l'une des juridictions citées ci-dessus à titre d'exemple puisse avoir une incidence sur la validité juridique d'une décision anticipée, alors que la disposition proposée n'en fait pas mention.

8. L'article 23, alinéa 3, proposé, de la loi du 24 décembre 2002 (article 2, 4°, de la proposition) prévoit qu'« [e]n cas de modification de l'interprétation du droit par l'une des plus hautes juridictions visées à l'alinéa 2, 4°, le Service public fédéral Finances ne sera plus lié par les décisions anticipées pour les opérations qui ont été effectuées après cette décision judiciaire ». Cette disposition semble impliquer que les effets de la décision anticipée sont maintenus dans tous les cas pour le passé, y compris lorsque la décision qui a donné lieu à la nouvelle interprétation, a un effet rétroactif. Outre les observations qui ont déjà été formulées ci-dessus concernant la possibilité/l'impossibilité de récupérer des aides d'État obtenues irrégulièrement

(voir l'observation 5), il convient de noter que cette disposition, dans les cas où la décision judiciaire a un effet rétroactif, porte atteinte au dispositif de la décision d'une plus haute juridiction, puisque cette disposition a pour conséquence que les actes accomplis dans le passé sur la base d'une décision anticipée, qui sont jugés illégaux ultérieurement, sont maintenus. Or, cette hypothèse ne semble possible que dans la mesure où la décision judiciaire d'une plus haute juridiction prévoit elle-même ce maintien ¹².

9. Il faut conclure des observations formulées ci-dessus que les modifications proposées plus particulièrement à l'article 2, 3° et 4°, de la proposition sont problématiques. Par conséquent, ces dispositions doivent encore être soumises à un examen approfondi.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Wilfried VAN VAERENBERGH

¹² Voir, en ce qui concerne ce point, au sujet de la Cour constitutionnelle : J. VELAERS, « Het handhaven van de gevolgen van een vernietigde of ongrondwettig verklaarde fiscale wet. De rechtspraak van het Grondwettelijk Hof in het licht van de rechtspraak van het Hof van Justitie », in R. LEYSEN, K. MUYLLE, J. THEUNIS et W. VERRIJDT (éds.), *Semper Perseverans. Liber Amicorum André Alen*, Intersentia, 2020, pp. 257-289.