RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 72.449/3
van 22 december 2022

over

een wetsvoorstel ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat betreft het verwerpen als beroepskosten van uitgaven gemaakt in het kader van een minnelijke overeenkomst tot saneringsplicht met publieke overheden’ (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2891/001)

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 72.449/3
du 22 décembre 2022

sur

une proposition de loi ‘modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d’exclure la déduction à titre de frais professionnels des dépenses réalisées dans le cadre d’un accord amiable conclu avec des autorités publiques au sujet d’une obligation d’assainissement’ (*Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2891/001)

#LW-ADBXJDAEC-HCEEJYX#

Op 3 november 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 het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat betreft het verwerpen als beroepskosten van uitgaven gemaakt in het kader van een minnelijke overeenkomst tot saneringsplicht met publieke overheden' (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2891/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 29 november 2022. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Inge VOS, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, 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 Koen MUYLLE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 22 december 2022.

*

Le 3 novembre 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 le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'exclure la déduction à titre de frais professionnels des dépenses réalisées dans le cadre d'un accord amiable conclu avec des autorités publiques au sujet d'une obligation d'assainissement' (*Doc. parl.*, Chambre, 2021-22, n° 55-2891/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 29 novembre 2022. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Inge VOS, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, 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 Koen MUYLLE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 22 décembre 2022.

*

‡LW-ADBXJDAEC-HCEEJYX‡

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. In artikel 53 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna WIB 1992) worden de uitgaven bepaald die niet als beroepskosten worden aangemerkt.

Het voor advies voorgelegde voorstel van wet strekt ertoe aan die bepaling een punt 31° toe te voegen zodat saneringsuitgaven gedaan in het kader van een met een publieke overheid gesloten minnelijke overeenkomst tot saneringsplicht niet als beroepskosten worden beschouwd, zodat ze niet aftrekbaar zijn. Deze uitgaven betreffen directe saneringsuitgaven, uitgaven aan een publieke overheid en schadevergoedingen in het kader van voornoemde overeenkomst (artikel 2 van het voorstel).

De aan te nemen wet is van toepassing vanaf het aanslagjaar 2023 (artikel 3).

ALGEMENE OPMERKINGEN

3.1. Uit het voorgestelde artikel 53, 31°, van het WIB 1992 vloeit voort dat enkel saneringsuitgaven gedaan in het kader van een met een publieke overheid gesloten minnelijke overeenkomst tot saneringsplicht van bodem- of grondwaterverontreiniging niet als beroepskosten worden aangemerkt. Andere uitgaven in het kader van een minnelijke schikking met een publieke overheid, bijvoorbeeld in het kader van stedenbouwkundige procedures, kunnen daarentegen wel als een aftrekbare beroepskost worden aangemerkt.

Daardoor ontstaat een verschil in behandeling tussen, enerzijds, belastingplichtigen die een minnelijke overeenkomst met een publieke overheid hebben gesloten over uitgaven in het kader van de saneringsplicht van bodem- of grondwaterverontreiniging en, anderzijds, belastingplichtigen die een minnelijke schikking hebben getroffen met een publieke overheid over andere uitgaven die voortvloeien uit verplichtingen of sancties die worden opgelegd door de overheid.

3.2. Gevraagd hoe dit verschil in behandeling kan worden verantwoord in het licht van het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, antwoordde de gemachtigde:

> "Uitgaven gedaan binnen het kader van een 'traditionele' minnelijke schikking - zoals bedoeld in Artikel 216bis van het Wetboek van Strafvordering - waarbij een strafvordering kan vervallen door het betalen van een geldboete, is reeds niet aftrekbaar onder artikel art. 53, 6°, WIB 92. Dit is bepaald door art. 23 van de programmawet

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

‡LW-ADBXJDAEC-HCEEJYX‡

van 27.12.2021, die de rechtsonzekerheid daaromtrent wegnam, en werd verduidelijkt door Circulaire 2022/C/60 van de FOD Financiën.

Er bestaat net onzekerheid over of de minnelijke overeenkomsten met een publieke overheid tot saneringsplicht van bodem- of grondwaterverontreiniging wel als beroepskosten aangemerkt zouden kunnen worden, zoals de in het wetsvoorstel vermelde opmerkingen van fiscale beroepsbeoefenaars aantonen, en dat creëert een ongelijkheid met de behandeling van traditionele minnelijke schikkingen. Deze wet verduidelijkt dus dat beide gelijk moeten behandeld worden, eerder dan dat ze een nieuwe ongelijkheid creëert.

De voornoemde onduidelijkheid ontstaat door het sui generis-karakter van grote minnelijke saneringsovereenkomsten, zoals die tussen 3M en de Vlaamse overheid. Desondanks dienen dergelijke minnelijke overeenkomsten ook om een rechtsvordering te vermijden, en dienen de uitgaven gedaan in dat kader dus ook niet als beroepskosten aangemerkt te worden."

3.3. Uit artikel 53, 6°, van het WIB 1992 vloeit inderdaad voort dat minnelijke schikkingen zoals bedoeld in artikel 216*bis* van het Wetboek van Strafvordering niet als aftrekbare beroepskosten worden aangemerkt. Het voor advies voorgelegde voorstel strekt ertoe saneringsuitgaven gedaan in het kader van een met een publieke overheid gesloten minnelijke overeenkomst tot saneringsplicht van bodem- of grondwaterverontreiniging hiermee gelijk te stellen.

Er moet evenwel worden vastgesteld dat er nog andere gevallen zijn waarin een minnelijke schikking kan worden afgesloten met een overheid om juridische procedures te vermijden, zoals bijvoorbeeld een minnelijke schikking tussen een overtreder of een belanghebbende en de overheid in het kader van een stedenbouwkundig misdrijf[2] of in het kader van misdrijven of inbreuken gepleegd op onroerend erfgoed.[3] In zoverre de voorgestelde regeling beoogt een gelijke (fiscale) behandeling te bewerkstelligen tussen minnelijke schikkingen bedoeld in artikel 216*bis* van het Wetboek van Strafvordering en gelijkaardige minnelijke overeenkomsten, is het criterium van onderscheid, namelijk dat het moet gaan om met een publieke overheid gesloten minnelijke overeenkomsten tot saneringsplicht van bodem- of grondwaterverontreiniging, niet pertinent om het nagestreefde doel te bereiken.

Bovendien blijkt noch uit de toelichting bij het voor advies voorgelegde voorstel, noch uit het door de gemachtigde gegeven antwoord, waarom de minnelijke overeenkomst tot een saneringsplicht voor een bodem- of grondwaterverontreiniging in die mate zou verschillen van andere minnelijke schikkingen die kunnen worden afgesloten met een overheid om juridische procedures te vermijden, dat verantwoord zou kunnen worden dat enkel de eerste categorie gelijk wordt gesteld met de in artikel 53, 6°, van het WIB 1992 bedoelde minnelijke schikkingen, en niet de overige.

[2] Zie de artikelen 6.4.19 tot 6.4.22 van de Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening.

[3] Zie de artikelen 11.6.1 tot 11.6.5 van het Onroerenderfgoeddecreet van 12 juli 2013.

‡LW-ADBXJDAEC-HCEEJYX‡

3.4. Daarbij komt dat de voorgestelde regeling enkel betrekking heeft op saneringsuitgaven gedaan in het kader van een minnelijke overeenkomst tot saneringsplicht voor het deel van een bodem- of grondwaterverontreiniging *die vanop de vestiging van de belastingplichtige tot stand gekomen is*. Ze geldt niet voor saneringsuitgaven gedaan in het kader van een minnelijke schikking met een publieke overheid tot saneringsaansprakelijkheid voor het deel van een bodem- of grondwaterverontreiniging *die niet vanop de vestiging tot stand kwam*. Dit zou betekenen dat uitgaven in het kader van een met een publieke overheid gesloten minnelijke overeenkomst tot saneringsaansprakelijkheid voor het deel van een bodem- of grondwaterverontreiniging die niet vanop de vestiging tot stand kwam, wel als een aftrekbare beroepskost zouden kunnen worden aangemerkt, terwijl dezelfde uitgaven voor het deel van een bodem- of grondwaterverontreiniging die vanop de vestiging van de belastingplichtige tot stand is gekomen, niet als beroepskosten kunnen worden aangemerkt en derhalve niet aftrekbaar zijn.

In de toelichting bij het voor advies voorgelegde voorstel wordt dit verschil in behandeling op generlei wijze verantwoord.

3.5. Er moet worden besloten dat de indiener van het voorstel de in opmerkingen 3.1 en 3.4 vermelde verschillen in behandeling bijkomend zal moeten kunnen verantwoorden in het licht van het grondwettelijk beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Indien een dergelijke, betere verantwoording niet kan worden gegeven, moet de voorgestelde regeling worden aangepast.

*

‡LW-ADBXJDAEC-HCEEJYX‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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. L'article 53 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) détermine les dépenses qui ne constituent pas des frais professionnels.

La proposition de loi soumise pour avis a pour objet d'ajouter à cette disposition un point 31° de sorte que les dépenses d'assainissement réalisées dans le cadre d'un accord amiable conclu avec une autorité publique concernant une obligation d'assainissement ne soient pas considérées comme des frais professionnels et qu'elles ne soient donc pas déductibles. Ces dépenses concernent les dépenses d'assainissement directes, les montants versés à une autorité publique et les dommages et intérêts payés dans le cadre de l'accord précité (article 2 de la proposition).

La loi dont l'adoption est envisagée s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2023 (article 3).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3.1. Il découle de l'article 53, 31°, proposé, du CIR 1992 que seules les dépenses d'assainissement réalisées dans le cadre d'un accord amiable conclu avec une autorité publique à propos d'une obligation d'assainissement d'une pollution du sol ou des eaux souterraines ne constituent pas des frais professionnels. Par contre, d'autres dépenses réalisées dans le cadre d'une transaction avec une autorité publique, par exemple dans le cadre de procédures d'urbanisme, peuvent bel et bien constituer des frais professionnels déductibles.

Il en résulte une différence de traitement entre, d'une part, les contribuables qui ont conclu un accord amiable avec une autorité publique concernant des dépenses engagées dans le cadre de l'obligation d'assainissement d'une pollution du sol ou des eaux souterraines et, d'autre part, les contribuables qui ont conclu une transaction avec une autorité publique concernant d'autres dépenses découlant d'obligations ou de sanctions imposées par l'autorité.

3.2. À la question de savoir comment cette différence de traitement peut être justifiée à la lumière du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination, le délégué a répondu :

> « Uitgaven gedaan binnen het kader van een 'traditionele' minnelijke schikking - zoals bedoeld in Artikel 216bis van het Wetboek van Strafvordering - waarbij een strafvordering kan vervallen door het betalen van een geldboete, is reeds niet aftrekbaar

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

‡LW-ADBXJDAEC-HCEEJYX‡

onder artikel art. 53, 6°, WIB 92. Dit is bepaald door art. 23 van de programmawet van 27.12.2021, die de rechtsonzekerheid daaromtrent wegnam, en werd verduidelijkt door Circulaire 2022/C/60 van de FOD Financiën.

Er bestaat net onzekerheid over of de minnelijke overeenkomsten met een publieke overheid tot saneringsplicht van bodem- of grondwaterverontreiniging wel als beroepskosten aangemerkt zouden kunnen worden, zoals de in het wetsvoorstel vermelde opmerkingen van fiscale beroepsbeoefenaars aantonen, en dat creëert een ongelijkheid met de behandeling van traditionele minnelijke schikkingen. Deze wet verduidelijkt dus dat beide gelijk moeten behandeld worden, eerder dan dat ze een nieuwe ongelijkheid creëert.

De voornoemde onduidelijkheid ontstaat door het sui generis-karakter van grote minnelijke saneringsovereenkomsten, zoals die tussen 3M en de Vlaamse overheid. Desondanks dienen dergelijke minnelijke overeenkomsten ook om een rechtsvordering te vermijden, en dienen de uitgaven gedaan in dat kader dus ook niet als beroepskosten aangemerkt te worden ».

3.3. Il découle en effet de l'article 53, 6°, du CIR 1992 que les transactions visées à l'article 216*bis* du Code d'instruction criminelle ne constituent pas des frais professionnels déductibles. La proposition soumise pour avis a pour objet d'y assimiler les dépenses d'assainissement réalisées dans le cadre d'un accord amiable conclu avec une autorité publique concernant une obligation d'assainissement d'une pollution du sol ou des eaux souterraines.

Il y a lieu de constater, toutefois, qu'il existe encore d'autres cas dans lesquels une transaction peut être conclue avec une autorité pour éviter des procédures judiciaires, comme, par exemple, une transaction entre un contrevenant ou une partie intéressée et l'autorité dans le cadre d'une infraction urbanistique [2] ou dans le cadre de délits ou d'infractions commis à l'égard du patrimoine immobilier [3]. Dans la mesure où le régime proposé entend réaliser une égalité de traitement (fiscal) entre les transactions visées à l'article 216*bis* du Code d'instruction criminelle et des accords amiables similaires, le critère de distinction, à savoir qu'il doit s'agir d'accords amiables conclus avec une autorité publique concernant une obligation d'assainissement d'une pollution du sol ou des eaux souterraines, n'est pas pertinent pour atteindre le but poursuivi.

En outre, ni les développements de la proposition soumise pour avis, ni la réponse fournie par le délégué ne font apparaître pourquoi l'accord amiable concernant une obligation d'assainissement d'une pollution du sol ou des eaux souterraines différerait à ce point des autres transactions pouvant être conclues avec une autorité pour éviter des procédures judiciaires qu'il pourrait se justifier que seule la première catégorie soit assimilée aux transactions visées à l'article 53, 6°, du CIR 1992, et non les autres.

3.4. En outre, le régime proposé concerne uniquement les dépenses d'assainissement effectuées dans le cadre d'un accord amiable à propos d'une obligation d'assainissement pour la partie d'une pollution du sol ou des eaux souterraines *causée depuis l'établissement du contribuable*. Il ne s'applique pas aux dépenses d'assainissement réalisées dans le cadre d'une transaction avec une autorité publique concernant la responsabilité d'assainissement pour la partie d'une pollution du sol ou des eaux souterraines *qui n'est pas causée depuis l'établissement*. Il en

[2] Voir les articles 6.4.19 à 6.4.22 du Code flamand de l'aménagement du territoire.

[3] Voir les articles 11.6.1 à 11.6.5 du décret relatif au patrimoine immobilier du 12 juillet 2013.

‡LW-ADBXJDAEC-HCEEJYX‡

résulterait que des dépenses effectuées dans le cadre d'un accord amiable conclu avec une autorité publique concernant la responsabilité d'assainissement pour la partie d'une pollution du sol ou des eaux souterraines qui n'est pas causée depuis l'établissement pourraient, quant à elles, constituer des frais professionnels déductibles, alors que les mêmes dépenses engagées pour la partie d'une pollution du sol ou des eaux souterraines causée depuis l'établissement du contribuable ne peuvent pas être qualifiées de frais professionnels et ne sont donc pas déductibles.

Les développements de la proposition soumise pour avis ne justifient en aucune façon cette différence de traitement.

3.5. Force est de conclure que l'auteur de la proposition devra pouvoir justifier les différences de traitement mentionnées aux observations 3.1 et 3.4 au regard du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination. Si une telle justification plus adéquate ne peut être donnée, le régime proposé devra être adapté.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS Jeroen VAN NIEUWENHOVE

#LW-ADBXJDAEC-HCEEJYX#