

ROYAUME DE BELGIQUE.

KONINKRIJK BELGIE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 27 octobre 1992, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur un projet d'arrêté royal "fixant un montant maximum en matière d'annuités d'amortissement dégressif", a donné le 30 octobre 1992 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 27 oktober 1992 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot vaststelling van een maximumbedrag inzake degressieve afschrijvingsannuïteiten", heeft op 30 oktober 1992 het volgend advies gegeven :

Suivant l'article 84, alinéa 2, introduit par la loi du 15 octobre 1991 dans les lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, l'urgence qui permet au ministre de demander que l'avis de la section de législation soit donné dans un délai ne dépassant pas trois jours doit être spécialement motivée. En l'occurrence, elle l'est dans les termes suivants :

"De hoogdringendheid wordt ingeroepen om reden dat het besluit van toepassing is op vaste activa die verkregen of tot stand gebracht zijn met ingang van de eerste dag van het jaar of boekjaar waarvan de inkomsten belastbaar zijn voor het aanslagjaar 1993, d.w.z. doorgaans met ingang van 1 januari 1992. De voorgestelde wijziging met betrekking tot de degressieve afschrijving moet bijgevolg zo spoedig mogelijk ter kennis gebracht worden van de belastingplichtigen om hen toe te laten het juiste bedrag van de afschrijvingen in hun fiscaal aftrekbare beroepskosten op te nemen".

*

INTITULE.

Il est proposé de rédiger l'intitulé comme suit :

"Arrêté royal fixant le montant maximum de l'annuité d'amortissement dégressif".

.../...

PREAMBULE.

1. Il n'est pas nécessaire de viser l'avis de l'Inspection des finances, lorsque le Ministre du Budget a donné son accord.

2. Pour éviter toute méprise quant à la portée de l'arrêté en projet, il serait utile de viser au préambule, sous la forme d'un considérant, l'article 34 de l'arrêté royal du 4 mars 1965 d'exécution du Code des impôts sur les revenus.

DISPOSITIF.

L'arrêté royal en projet trouve sa base juridique dans l'article 64 du Code des impôts sur le revenus 1992. Fût-ce de façon implicite, cette disposition législative n'habilite pas le Roi à arrêter des mesures fiscales rétroactives. Or, l'article 2 du projet d'arrêté dispose que celui-ci "est applicable aux immobilisations acquises ou constituées à partir du premier jour de l'année ou de l'exercice comptable dont les revenus sont taxables pour l'exercice d'imposition 1993".

Se pose ainsi la question de la délimitation dans le temps des effets de la réforme envisagée, qui ne pourrait rétroagir sans être entachée d'illégalité, en vertu du principe général de droit de la non-rétroactivité des arrêtés réglementaires, consacré, en matière fiscale, par l'article 108 de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales.

.../...

Lorsque le contribuable est redevable de l'impôt des personnes physiques, la période imposable coïncide, en règle générale, avec l'année civile précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, de sorte qu'en principe, si l'arrêté royal en projet est pris au plus tard le 31 décembre 1992, il déterminera, pour l'exercice d'imposition 1993, une aggravation provisoire de la charge fiscale des contribuables à la suite d'opérations juridiques accomplies pendant la période imposable 1992, qui ne sera pas, par hypothèse, révolue; aucune rétroactivité ne pourra donc être reprochée au texte en projet, dans la généralité des cas.

Il existe cependant une exception.

Comme l'article 168 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus dispose que les bénéfices ou profits qui ressortent d'une comptabilité sont censés avoir été recueillis à la date de clôture de l'exercice comptable auquel ils se rapportent, il en résulte qu'en matière d'impôt des personnes physiques, si l'exercice comptable d'un contribuable s'est étendu, par exemple, du 1er juillet 1991 au 30 juin 1992, les revenus professionnels de l'année 1992, taxables à l'exercice d'imposition 1993, seront ceux que fera apparaître ledit exercice comptable. Dans tous les cas où la date de clôture de cet exercice sera antérieure à celle de la signature de l'arrêté royal en projet, ce dernier remettra donc en cause le régime fiscal applicable aux revenus professionnels des contribuables en question, alors que le montant de ces revenus aura été définitivement fixé.

.../...

L'article 2 du projet doit, dès lors, être revu, parce qu'il est entaché d'une double illégalité résultant, d'une part, de l'effet rétroactif qui vient d'être exposé et, d'autre part, du traitement discriminatoire qu'il établit à l'égard de cette catégorie de contribuables, par rapport aux redevables de l'impôt des sociétés, du point de vue de son champ d'application dans le temps. En effet, pour un exercice comptable couvrant la même période, un redevable de l'impôt des personnes physiques et un redevable de l'impôt des sociétés ne seront pas rattachés au même exercice d'imposition.

Volgens artikel 84, tweede lid, dat bij de wet van 15 oktober 1991 is ingevoegd in de gecoördineerde wetten op de Raad van State, moet de minister, wanneer hij vraagt dat het advies van de afdeling wetgeving binnen een termijn van ten hoogste drie dagen wordt gegeven, dat verzoek om spoedbehandeling met bijzondere redenen omkleden. In het onderhavige geval luidt de motivering aldus :

"De hoogdringendheid wordt ingeroepen om reden dat het besluit van toepassing is op vaste activa die verkregen of tot stand gebracht zijn met ingang van de eerste dag van het jaar of boekjaar waarvan de inkomsten belastbaar zijn voor het aanslagjaar 1993, d.w.z. doorgaans met ingang van 1 januari 1992. De voorgestelde wijziging met betrekking tot de degressieve afschrijving moet bijgevolg zo spoedig mogelijk ter kennis gebracht worden van de belastingplichtigen om hen toe te laten het juiste bedrag van de afschrijvingen in hun fiscaal aftrekbare beroepskosten op te nemen".

*

OPSCHRIFT.

Er wordt voorgesteld het opschrift als volgt te redigeren :

"Koninklijk besluit tot vaststelling van het maximumbedrag van de degressieve afschrijvingsannuïteit".

.../...

AANHEF.

1. Het is niet nodig naar het advies van de Inspectie van Financiën te verwijzen wanneer de Minister van Begroting zijn instemming heeft betuigd.

2. Om ieder misverstand inzake de draagwijdte van het ontworpen besluit te voorkomen, zou het dienstig zijn in de aanhef naar artikel 34 van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen te verwijzen, in de vorm van een considerans.

BEPALEND GEDEELTE.

Het ontworpen koninklijk besluit heeft als rechtsgrond artikel 64 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Die wetsbepaling machtigt de Koning niet om terugwerkende fiscale maatregelen uit te vaardigen, ook niet impliciet. Artikel 2 van het ontwerp-besluit bepaalt echter dat dit "van toepassing (is) op vaste activa die verkregen of tot stand gebracht zijn met ingang van de eerste dag van het jaar of boekjaar waarvan de inkomsten belastbaar zijn voor het aanslagjaar 1993".

Aldus rijst de vraag van de tijdruimtelijke afbakening van de gevolgen van de voorgenomen hervorming, die onwettig zou zijn als zij terugwerkend zou zijn, krachtens het algemene rechtsbeginsel dat verordeningsbe-

.../...

sluiten geen terugwerkende kracht hebben, vastgelegd met betrekking tot fiscale aangelegenheden bij artikel 108 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen.

Wanneer de belastingplichtige personenbelasting dient te betalen, dan valt het belastbare tijdperk in de regel samen met het kalenderjaar voor dat waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd, zodat indien het ontworpen koninklijk besluit op zijn laatst op 31 december 1992 vastgesteld wordt, het in principe voor het aanslagjaar 1993 een voorlopige verzwaring van de fiscale druk op de belastingplichtigen in zal houden ten gevolge van rechtshandelingen die tijdens het belastbare tijdperk 1992 gesteld zijn, dat - per definitie - niet verlopen zal zijn; in veruit de meeste gevallen zal dus tegen de ontworpen tekst niet ingebracht kunnen worden dat hij terugwerkt.

Er is echter een uitzondering.

Aangezien artikel 168 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen bepaalt dat de winsten of baten die uit een boekhouding blijken, geacht worden verkregen te zijn op de datum van afsluiting van het boekjaar waarop zij betrekking hebben, volgt daaruit dat, wat de personenbelasting betreft, indien het boekjaar van een belastingplichtige bijvoorbeeld van 1 juli 1991 tot 30 juni 1992 heeft gelopen, de bedrijfsinkomsten van het jaar 1992, die belastbaar zijn in het aanslagjaar 1993, die inkomsten zullen zijn die zullen blijken uit het genoemde boekjaar. In alle gevallen waarin de datum van afsluiting van dat boekjaar van oudere dag-

.../...

tekening zal zijn dan de ondertekening van het ontworpen koninklijk besluit, zal dit besluit de belastingregeling die op de bedrijfsinkomsten van de betrokken belastingplichtigen van toepassing is dus op losse schroeven zetten, terwijl het bedrag van die inkomsten onherroepelijk vastgesteld zal zijn.

Artikel 2 van het ontwerp dient derhalve herzien te worden aangezien het twee onwettige elementen bevat : enerzijds als gevolg van de hierboven uiteengezette terugwerkende kracht, anderzijds als gevolg van de discriminerende behandeling die het instelt ten aanzien van die categorie van belastingplichtigen in vergelijking met hen die vennootschapsbelasting dienen te betalen, uit het oogpunt van de tijdruimtelijke toepassing van het artikel. Voor een boekjaar dat hetzelfde tijdperk bestrijkt zullen de aangeslagenen in de personenbelasting en de aangeslagenen in de vennootschapsbelasting immers niet bij hetzelfde aanslagjaar worden ingedeeld.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs : J.-J. STRYCKMANS,
de Heren :

président de chambre,
kamervoorzitter,

Y. BOUCQUEY,
Y. KREINS,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

Madame : R. DEROY,
Mevrouw :

greffier,
griffier.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. J.-J. STRYCKMANS.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, auditeur. La note du Bureau de coordination a été rédigée et exposée par M. P. NIHOUL, référendaire adjoint.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. J.-J. STRYCKMANS.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, auditeur. De nota van het Coördinatiebureau werd opgesteld en toegelicht door de H. P. NIHOUL, adjunct-referendaris.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

R. DEROY.

J.-J. STRYCKMANS.