

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 16 mars 1999, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur un projet d'arrêté royal "organisant un système de décision anticipée en matière fiscale", a donné le 19 mars 1999 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 16 maart 1999 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 inrichting van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken", heeft op 19 maart 1999 het volgende advies gegeven :

Suivant l'article 84, alinéa 1er, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil D'Etat, inséré par la loi du 4 août 1996, la demande d'avis doit spécialement indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

La lettre s'exprime en ces termes :

"(l'urgence est motivée) ... par la circonstance que chaque jour qui s'écoule sans que ne soit organisé un système de décision anticipée en matière fiscale pourrait entraîner la perte d'investissements essentiels pour le pays."

*

*

*

L'article 84, alinéa 1er, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat requiert une "urgence spécialement motivée" pour justifier la consultation de la section de législation dans un délai de trois jours. Il en résulte que s'il appartient, dans ce contexte, à l'autorité compétente d'apprécier la nécessité d'adopter d'urgence les dispositions qu'elle projette, il lui incombe néanmoins d'en préciser les raisons et il revient au Conseil d'Etat, section d'administration, lorsqu'il est saisi d'un recours en annulation d'un arrêté dont l'urgence est contestée, de vérifier la pertinence et la réalité des motifs d'urgence invoqués.

Pour être pertinents, ces motifs doivent procéder de circonstances précises et particulières en raison desquelles la consultation de la section de législation

.../...

n'aurait pu se faire dans les délais ordinaires sans compromettre la réalisation du but poursuivi par les mesures envisagées, ainsi que l'utilité de celles-ci.

Pour être réels, les motifs d'urgence ne peuvent pas être démentis par les faits, notamment par le manque de diligence de l'autorité elle-même. C'est ainsi que le Conseil d'Etat examine, entre autres, les conditions dans lesquelles les arrêtés attaqués ont été élaborés, notamment du point de vue de la célérité de la procédure (1).

Or, selon l'avis de l'inspecteur des Finances joint à la demande d'avis, la décision de principe en rapport avec le projet a été prise par le Conseil des ministres le 5 décembre 1997. Partant, rien ne permet d'établir de façon sûre que l'arrêté en projet résisterait à une critique de légalité de l'urgence alléguée et de sa motivation, sous la forme d'un recours en annulation (lois coordonnées, article 14), ou sous la forme d'une exception d'illégalité (Constitution, article 159).

C'est sous le bénéfice de cette réserve, et sans connaître tous les éléments de fait qui permettraient de vérifier adéquatement la pertinence et la réalité de

(1) Voyez, par exemple, l'arrêt a.s.b.l. "Nouvelle clinique de la Basilique", n° 70.502, du 23 décembre 1997 et l'avis L. 28.473/2 du 23 novembre 1998, donné sur un projet d'arrêté royal relatif au régime fiscal des tabacs manufacturés.

l'urgence alléguée, que le Conseil d'Etat donne le présent avis.

Examen du projet

I. Base juridique

1. L'arrêté en projet s'inspire très largement du système des accords fiscaux préalables institué à l'article 345 du Code des impôts sur les revenus 1992 (en abrégé CIR 92), disposition introduite dans le Code par la loi du 20 juillet 1991 portant des dispositions budgétaires.

A l'époque, le Gouvernement comme le Conseil d'Etat ont considéré que la matière devait être réglée par la loi, ce que fit le législateur.

Dans son avis du 24 février 1999 sur l'arrêté présentement examiné, l'inspecteur des Finances s'est prononcé dans le même sens, observant ce qui suit :

"Nochtans heeft de inspectie twijfels bij de juridische vorm die er hier aan wordt gegeven. Men introduceert hier immers elementen uit het angelsaksische recht in ons Belgisch systeem : de voorafgaande beslissingen over cases zullen bekend gemaakt worden en dus al snel als precedent dienen. De vraag is dan ook of er voldoende garanties ingebouwd zijn om de rol van zowel de wetgevende als van de rechterlijke macht te respecteren. De inspectie wijst er ten andere op dat dit KB louter op de algemene grondwettelijke bevoegdheid van de Koning ter organisatie van de uitvoerende macht is gesteund (art. 37 en 107, 2e lid), en niet op enige andere wettelijke basis. Dit lijkt nogal mager voor een principiëbesluit inzake fiscale aangelegenheden.".

.../...

A propos de cette objection, force est de constater que le rapport au Roi se borne à préciser ce qui suit :

"L'arrêté que nous avons l'honneur de soumettre à la signature de Votre Majesté est pris sur le fondement des articles 37 et 107, alinéa 2, de la Constitution. Ces articles fondent le pouvoir organique du Roi de répartir les attributions du Pouvoir exécutif et de régler le fonctionnement des départements ministériels."

Ces pouvoirs n'incluent pas la faculté d'organiser un régime d'interprétation a priori, liant l'administration, de certaines dispositions fiscales, à la demande de certains contribuables.

L'arrêté en projet, tel qu'il est conçu et rédigé, est, dès lors, dépourvu de base juridique.

2. L'article 1er, § 1er, 5°, tend à soustraire du régime des accords fiscaux préalables, des opérations qui en relèvent actuellement, en vertu de la loi, pour leur rendre applicable le système des "décisions anticipées" qu'entend créer l'arrêté en projet. Le Roi ne peut pas interférer dans ce qui est aujourd'hui réglé par la loi.

II. Egalité devant la loi

Tel qu'il est conçu, le projet n'autorise des demandes de "décisions anticipées" qu'à propos des incidences de certaines dispositions fiscales sur des situations ou opérations spécifiques.

.../...

Dans son avis sur le texte devenu l'article 345 du CIR 92, le Conseil d'Etat relevait qu'il "(constituait) une innovation juridique : à défaut d'être conçue avec soin, celle-ci pourrait conduire à un affaiblissement du principe d'égalité devant la loi en matière fiscale" (1).

L'arrêté en projet est de nature à susciter les mêmes réserves.

(1) Avis L. 20.769 des 29 et 30 avril 1991 sur un avant-projet de loi "portant des dispositions budgétaires" devenu la loi du 20 juillet 1991 (Moniteur Belge, 1er août 1991; avis L. 20.769 et 20.942), extrait (Doc. parl. Chambre, session 1990-1991, n° 1641/1, p. 70)

Overeenkomstig artikel 84, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1996, moeten in de adviesaanvraag in het bijzonder de redenen worden aangegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval luidt de vertaling van de in de brief gegeven motivering aldus :

"... door de omstandigheid dat elke dag die voorbij gaat zonder dat een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken wordt ingericht het verlies van essentiële investeringen voor het land zou kunnen teweeg brengen;".

*

*

*

Krachtens artikel 84, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State kan alleen in met "bijzondere redenen omklede" spoedeisende gevallen aan de afdeling wetgeving worden gevraagd dat ze binnen een termijn van drie dagen advies verleent. Daaruit volgt dat, hoewel het in die context aan de bevoegde overheid staat om na te gaan of de bepalingen die zij voornemens is uit te vaardigen dringend moeten worden aangenomen, die overheid daarvan niettemin de redenen moet aangeven. Daarnaast dient de Raad van State, afdeling administratie, wanneer bij hem een beroep aanhangig is gemaakt tot nietigverklaring van een besluit waarvan het spoedeisend karakter wordt betwist, na te gaan of de redenen die voor het verzoek om

.../...

spoedbehandeling zijn aangevoerd relevant zijn en met de werkelijkheid stroken.

Die redenen kunnen alleen dan relevant zijn als ze voortspruiten uit precieze en bijzondere omstandigheden die tot gevolg hebben dat de verwezenlijking van het doel dat met de voorgenomen maatregelen wordt nagestreefd, alsook het nut van die maatregelen in het gedrang zouden komen, indien de afdeling wetgeving zou worden verzocht om binnen de gewone termijnen advies te geven.

De redenen van het verzoek om spoedbehandeling kunnen alleen dan met de werkelijkheid stroken als ze niet door de feiten worden tegengesproken, inzonderheid doordat de overheid zelf niet genoeg spoed heeft gemaakt. Zo gaat de Raad van State onder andere na in welke omstandigheden de bestreden besluiten tot stand gekomen zijn, inzonderheid vanuit het oogpunt van de spoed waarmee de procedure is doorlopen (1).

Welnu, volgens het advies van de inspecteur van Financiën dat bij de adviesaanvraag is gevoegd, heeft de Ministerraad de principebeslissing in verband met het ontwerp op 5 december 1997 getroffen. Bijgevolg kan uit niets met zekerheid worden gesteld dat het ontworpen besluit de toetsing van de wettigheid van de aangevoerde spoed en

(1) Zie bijvoorbeeld arrest VZW "Nouvelle clinique de la Basilique", nr. 70.502 van 23 december 1997 en advies L. 28.473/2 van 23 november 1998, gegeven over een ontwerp van koninklijk besluit betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak.

van de motivering ervan door middel van een beroep tot nietigverklaring (gecoördineerde wetten, artikel 14) of van een exceptie van onwettigheid (Grondwet, artikel 159) zou kunnen doorstaan.

De Raad van State verleent dit advies onder dat voorbehoud, aangezien de Raad niet alle feitelijke gegevens kent aan de hand waarvan op passende wijze zou kunnen worden nagegaan of de redenen die voor de aangevoerde spoed zijn opgegeven relevant zijn en met de werkelijkheid stroken.

Onderzoek van het ontwerp

I. Rechtsgrond

1. Het ontworpen besluit is grotendeels gebaseerd op de regeling van de voorafgaande fiscale akkoorden ingesteld bij artikel 345 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (afgekort als WIB 92), welke bepaling in het Wetboek is ingevoegd bij de wet van 20 juli 1991 houdende begrotingsbepalingen.

Toen waren zowel de Regering als de Raad van State van oordeel dat die aangelegenheid bij wet diende te worden geregeld, wat de wetgever heeft gedaan.

In zijn advies van 24 februari 1999 over het thans onderzochte besluit heeft de inspecteur van Financiën zich in dezelfde zin uitgesproken en daarbij de volgende opmerking gemaakt :

.../...

"Nochtans heeft de inspectie twijfels bij de juridische vorm die er hier aan wordt gegeven. Men introduceert hier immers elementen uit het angelsaksische recht in ons Belgisch systeem : de voorafgaande beslissingen over cases zullen bekend gemaakt worden en dus al snel als precedent dienen. De vraag is dan ook of er voldoende garanties ingebouwd zijn om de rol van zowel de wetgevende als van de rechterlijke macht te respecteren. De inspectie wijst er ten andere op dat dit KB louter op de algemene grondwettelijke bevoegdheid van de Koning ter organisatie van de uitvoerende macht is gesteund (art. 37 en 107, 2e lid), en niet op enige andere wettelijke basis. Dit lijkt nogal mager voor een principiëbsbesluit inzake fiscale aangelegenheden.".

In verband met dat bezwaar valt op te merken dat in het verslag aan de Koning alleen het volgende is vermeld :

"Het besluit dat ter ondertekening van Uwe Majesteit wordt voorgelegd, wordt genomen op grond van de artikelen 37 en 107, tweede lid, van de Grondwet.

Deze artikelen verlenen aan de Koning de organieke macht om de aan de Uitvoerende Macht toegekende bevoegdheden te verdelen en om (de) werking (van) de Ministeriële Departementen te regelen.".

Die bevoegdheden omvatten niet de mogelijkheid om een regeling in te stellen om van bepaalde fiscale bepalingen op verzoek van bepaalde belastingplichtigen vooraf een voor het bestuur bindende interpretatie te geven.

Bijgevolg heeft het ontworpen besluit, in zijn huidige lezing, geen rechtsgrond.

.../...

2. Artikel 1, § 1, 5°, strekt ertoe verrichtingen die thans krachtens de wet onder de regeling van de voorafgaande fiscale akkoorden vallen aan die regeling te onttrekken en daarvoor de regeling te laten gelden van de "voorafgaande beslissingen" tot invoering waarvan het ontworpen besluit strekt. De Koning mag zich echter niet mengen in wat thans bij de wet is geregeld.

II. Gelijkheid voor de wet

Zoals het ontwerp is opgevat, maakt het alleen verzoeken om "voorafgaande beslissingen" mogelijk in verband met de gevolgen van bepaalde fiscale bepalingen voor specifieke situaties of verrichtingen.

In zijn advies over de tekst die artikel 345 van het WIB 92 is geworden, heeft de Raad van State erop gewezen dat "(dit artikel) ... een juridische nieuwigheid (was) : als ze niet zorgvuldig wordt geformuleerd, zou ze kunnen leiden tot een afzwakking van het beginsel van de gelijkheid voor de wet in belastingzaken." (1).

Het ontworpen besluit geeft aanleiding tot hetzelfde voorbehoud.

(1) Advies L. 20.769 van 29 en 30 april 1991 over een voorontwerp van wet "houdende begrotingsbepalingen", welk voorontwerp de wet van 20 juli 1991 is geworden (Belgisch Staatsblad van 1 augustus 1991; adviezen L. 20.769 en 20.942), uittreksel (Gedr. St. Kamer, zitting 1990-1991, nr. 1641/1, blz. 70).

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs
de Heren

Y. KREINS,

conseiller d'Etat, président,
staatsraad, voorzitter,

P. LIENARDY,
P. QUERTAINMONT,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

Madame
Mevrouw

B. VIGNERON,

greffier assumé,
toegevoegd griffier.

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

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

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

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

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS