

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 18 avril 2000, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un projet d'arrêté royal "modifiant, en matière de déduction pour investissement, l'AR/CIR 92", a donné le 7 juin 2000 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 18 april 2000 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste een maand, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot wijziging van het KB/WIB 92, inzake de investeringsaftrek", heeft op 7 juni 2000 het volgende advies gegeven :

Observation préalable

L'arrêté en projet trouve son fondement juridique dans l'article 69, § 2, du CIR 92, paragraphe ajouté par l'article 3 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, à lire conjointement avec l'article 48 de la loi.

L'article 69, § 2, précité, dispose comme suit :

"§ 2. Par dérogation au § 1er, alinéa 1er, 1°, la déduction pour investissement est égale à 3 %, lorsqu'il s'agit d'immobilisations corporelles exclusivement destinées à assurer le processus de production de récipients réutilisables contenant des boissons et produits industriels, tels que visés au livre III "Ecotaxes" de la loi ordinaire du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'Etat.

Ce pourcentage s'applique également aux immobilisations corporelles exclusivement destinées à assurer la reprise dans les points de vente, le stockage temporaire, l'acheminement vers la ligne d'embouteillage ou vers une centrale de distribution en vue d'un triage et d'un nettoyage, et le triage et le nettoyage en vue du transfert des récipients réutilisables visés à l'alinéa 1er vers les installations d'embouteillage respectives.

Le Roi détermine les modalités d'application de la déduction pour investissement visée aux alinéas 1er et 2, les obligations auxquelles les contribuables doivent satisfaire pour en bénéficier, ainsi que les critères auxquels les immobilisations doivent répondre pour donner droit à la déduction et Il précise ce qu'il y a lieu d'entendre par processus de production."

En vertu de l'article 48, § 2, de la loi du 4 mai 1999, cette disposition nouvelle entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1999.

.../...

Elle est, toutefois, également applicable "aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1er janvier 1993, mais au cours d'un exercice d'imposition précédant l'exercice d'imposition 1999. La déduction pour investissement afférente à ces immobilisations est prise en considération pour les exercices d'impositions 1999 à 2002, chaque fois à concurrence de 25 % du total".

L'exposé des motifs du projet de loi qui est à l'origine de la loi du 4 mai 1999 explique cette rétroactivité des investissements faits à partir du 1er janvier 1993 par le souci de respecter avec retard la promesse qui avait été faite à ce moment par le gouvernement lors du vote de la loi instaurant les écotaxes.

*

* *

Examen du projet

Préambule

L'arrêté royal se donne pour base juridique, l'article 69, § 2, du CIR 92. Mais le caractère juridiquement admissible du champ d'application dans le temps de l'arrêté en projet et du régime de reprise de la déduction pour investissement organisé par l'article 49bis, en ses paragraphes 4 et 5, est conditionné par l'existence de l'article 48, § 2, alinéa 6, de la loi du 4 mai 1999.

.../...

De l'accord des fonctionnaires délégués, le préambule sera complété par le visa de cette disposition.

Articles 1er à 4

Les quatre premiers articles de l'arrêté en projet et l'article 6 ont pour objet d'adapter les références à la suite de l'introduction du nouveau paragraphe 2 de l'article 69 du CIR 92 et n'appellent pas d'observations.

Article 5

L'article 5 insère dans l'arrêté d'exécution du CIR 92 un nouvel article 49bis.

Le paragraphe 2 de ce nouvel article n'appelle que des observations de forme.

1. La phrase introductive du paragraphe 2, point 1, devenant 1°, serait mieux rédigée comme suit :

"1° les immobilisations corporelles exclusivement destinées et utilisées aux fins suivantes :".

En effet, les immobilisations sont "destinées" à ces fins avant d'être "utilisées".

.../...

2. Quant au point 2, devenant 2°, il serait mieux rédigé comme suit :

"2° les investissements en récipients réutilisables, tant primaires que secondaires et tertiaires, et les moules et machines spécifiques à leur production, ainsi que les constructions, les installations et le matériel de manutention supplémentaire exclusivement destinés et utilisés au stockage des récipients réutilisables."

3. Les paragraphes 3 et suivants de l'article 5 en projet soumettent la déduction pour investissement relative aux immobilisations corporelles définies par les paragraphes 1er et 2 à un régime qui s'écarte de celui organisé par la loi.

En effet, aux termes de l'article 69, § 1er, du CIR, la déduction pour investissement est opérée, en principe, sur les bénéfices ou profits de la période imposable au cours de laquelle les immobilisations ont été acquises ou constituées et n'est pas sujette à révision en cas d'aliénation ou de changement d'affectation de l'immobilisation. L'article 63 du Code vise d'ailleurs l'hypothèse où les immobilisations sont aliénées.

Même dans le cas visé à l'article 70 du CIR, où le contribuable a le choix d'étaler la déduction pour investissement sur la période d'amortissement des immobilisations et où il opte pour cette formule, le texte ne subordonne pas la déduction faite au cours des exercices postérieurs à celui au cours duquel l'immobilisation a été acquise ou constituée à la condition que le bien ait conservé son affectation initiale.

.../...

Au contraire, l'arrêté en projet subordonne le maintien intégral de la déduction pour investissement à la condition que les immobilisations visées conservent leur affectation initiale pendant toute la durée des amortissements et, dans le cas où celle-ci est supérieure à dix ans, pendant dix ans. Il organise un système complexe de reprise de la déduction si cette condition cesse d'être respectée.

L'organisation de ce système par l'arrêté en projet appelle deux objections.

1. Il est permis de douter que la délégation de pouvoirs prévue par la loi du 4 mai 1999 dans le nouvel article 69, § 2, du CIR permette une dérogation aussi fondamentale au système de la déduction pour investissement organisée par la loi. L'alinéa 3 de cette disposition donne au Roi le pouvoir de déterminer "les modalités d'application de la déduction pour investissement" et "les obligations auxquelles les contribuables doivent satisfaire pour en bénéficier".

Dans le contexte de la déduction pour investissement telle qu'elle est organisée par le Code, il ne semble pas que les obligations visées puissent concerner autre chose que les justifications à fournir lors de la déclaration fiscale relative à la période imposable au cours de laquelle le droit à déduction est né. Quant aux "modalités d'application de la déduction", il ne semble pas que cela comprenne le pouvoir de bouleverser complètement l'économie de la déduction pour investissement prévue par l'article 69, § 2, nouveau.

.../...

2. Même si l'on devait donner à la délégation de pouvoirs la portée très large qu'y a vue l'auteur du projet, le système institué par cet arrêté paraît se heurter au principe constitutionnel d'égalité : du moment que le législateur a jugé que les investissements visés par l'article 69, § 2, devaient bénéficier de la déduction pour investissement au taux prévu, le Conseil d'Etat n'aperçoit pas la justification de la différence de traitement de cette déduction par rapport à celle applicable aux autres immobilisations qui donnent droit à la déduction pour investissement.

Invité à justifier ce système, les fonctionnaires délégués ont invoqué un précédent relatif aux immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées : aux termes de l'article 48, §§ 2 et 3, de l'arrêté d'exécution du CIR 92, l'affectation de ces immobilisations doit être maintenue pendant toute la durée de la période d'amortissement et l'inobservation de cette condition donne lieu à une reprise de la déduction initialement appliquée.

Ces dispositions trouvent leur origine dans l'article 120octies de l'arrêté d'exécution du CIR 64, introduit par l'arrêté royal du 23 décembre 1982. Cet arrêté a été pris en vertu de l'article 42ter, § 7, du CIR 64, devenu l'article 77 du CIR 92, qui est rédigé en termes similaires à ceux du dernier alinéa de l'article 69, § 2, du CIR 92, introduit par la loi du 4 mai 1999.

Toutefois, cet arrêté du 23 décembre 1982, qui n'a pas été soumis à l'avis du Conseil d'Etat, paraît avoir, comme l'arrêté en projet, excédé les pouvoirs conférés au

.../...

Roi par le législateur. Au point de vue du principe d'égalité, la discrimination paraît moins injustifiée, car les investissements visés par l'article 48 de l'arrêté d'exécution bénéficient d'un taux de déduction particulièrement favorable, ce qui n'est pas le cas des investissements visés par l'arrêté en projet.

En conclusion, il y a lieu d'omettre les paragraphes 3 et suivants de l'article 5 de l'arrêté en projet.

Voorafgaande opmerking

Het ontworpen besluit ontleent rechtsgrond aan artikel 69, § 2, van het WIB 92, een paragraaf die is ingevoegd bij artikel 3 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen dat samen moet worden gelezen met artikel 48 van de wet.

Het voornoemde artikel 69, § 2, bepaalt :

"§ 2. In afwijking van § 1, eerste lid, 1°, is de investeringsaftrek gelijk aan 3 %, wanneer het gaat om materiële vaste activa die uitsluitend bestemd zijn voor het verzekeren van het productieproces van herbruikbare verpakkingen van dranken en nijverheidsprodukten, zoals vermeld in boek III "Milieutaksen" van de gewone wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur.

Dit percentage is eveneens van toepassing op de materiële vaste activa die uitsluitend bestemd zijn voor het verzekeren van de terugname in de verkooppunten, de tussentijdse stockage, de verzending naar de afvuller of een distributiecentrale met het oog op de verdere sortering en reiniging en de sortering en reiniging met het oog op de terugzending naar de respectievelijke afvullers van de in eerste lid vermelde herbruikbare verpakkingen.

De Koning bepaalt de wijze waarop de in het eerste en tweede lid vermelde investeringsaftrek moet worden toegepast, de verplichtingen die de belastingplichtigen moeten naleven om recht te hebben op het voordeel ervan, alsmede de kenmerken waaraan de vaste activa moeten voldoen om recht te geven op de aftrek en Hij bepaalt wat onder productieproces moet worden verstaan."

.../...

Krachtens artikel 48, § 2, van de wet van 4 mei 1999 treedt deze nieuwe bepaling in werking met ingang van het aanslagjaar 1999.

Ze is evenwel ook van toepassing "op de vaste activa die verkregen of tot stand gebracht zijn vanaf 1 januari 1993, doch in een aanslagjaar vóór het aanslagjaar 1999. De daarmee verband houdende investeringsaftrek, wordt in aanmerking genomen voor de aanslagjaren 1999 tot 2002 telkens ten belope van 25% van het totaal".

Volgens de memorie van toelichting bij het ontwerp van wet dat aan de basis ligt van de wet van 4 mei 1999 wordt met terugwerkende kracht een belastingaftrek toegekend voor investeringen die vanaf 1 januari 1993 zijn gedaan, waardoor met vertraging de belofte wordt nagekomen die de regering op dat ogenblik in verband met de "wet op de milieutaksen" had gedaan.

*

* *

Onderzoek van het ontwerp

Aanhef

Het koninklijk besluit ontleent zijn rechtsgrond aan artikel 69, § 2, van het WIB 92. De werkingssfeer ratione temporis van het ontworpen besluit en van de in artikel 49bis, §§ 4 en 5, uitgewerkte regeling inzake de

.../...

terugneming van de investeringsaftrek is evenwel slechts juridisch aanvaardbaar in het licht van artikel 48, § 2, zesde lid, van de wet van 4 mei 1999.

De gemachtigde ambtenaren zijn het ermee eens dat de aanhef moet worden aangevuld met de vermelding van die bepaling.

Artikelen 1 tot 4

De eerste vier artikelen van het ontworpen besluit en artikel 6 ervan hebben tot doel de verwijzingen naar aanleiding van de invoering van de nieuwe paragraaf 2 van artikel 69 van het WIB 92 aan te passen. Daarbij zijn geen opmerkingen te maken.

Artikel 5

Bij artikel 5 wordt in het besluit tot uitvoering van het WIB 92 een nieuw artikel 49bis ingevoegd.

Bij paragraaf 2 van dat nieuwe artikel hoeven alleen opmerkingen over de vorm te worden gemaakt.

1. De inleidende zin van paragraaf 2, punt 1, dat 1° wordt, zou beter als volgt worden gesteld :

.../...

"1° de materiële vaste activa die uitsluitend bestemd zijn en gebruikt worden voor de volgende doeleinden :".

De vaste activa zijn immers eerst voor die doeleinden "bestemd" en worden pas daarna ervoor "gebruikt".

2. Punt 2, dat 2° wordt, zou beter als volgt worden gesteld :

"2° de investeringen in herbruikbare verpakkingen, zowel primaire, als secundaire en tertiaire, en de matrijzen en de specifieke machines voor de productie ervan, alsook de aanvullende bouwwerken, installaties en werktuigen voor goederenbehandeling die uitsluitend bestemd zijn en gebruikt worden voor de opslag van herbruikbare verpakkingen.".

3. In paragraaf 3 en volgende van het ontworpen artikel 5 wordt de investeringsaftrek voor de in de paragrafen 1 en 2 omschreven materiële vaste activa aan een regeling onderworpen die afwijkt van de wettelijke regeling.

Immers, volgens artikel 69, § 1, van het WIB, komt de investeringsaftrek in principe in mindering van de winst of de baten van het belastbare tijdperk waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht en wordt hij niet herzien in geval van vervreemding of van een gewijzigde bestemming van de vaste activa. Artikel 63 van het Wetboek heeft trouwens betrekking op het geval van vervreemding van vaste activa.

.../...

Zelfs in het geval vermeld in artikel 70 van het WIB, waarbij de belastingplichtige de investeringsaftrek desgewenst over de periode van afschrijving van de vaste activa kan spreiden en waarbij hij voor die formule kiest, wordt in de wet niet als voorwaarde gesteld dat de oorspronkelijke bestemming van het goed moet worden behouden opdat vaste activa zouden kunnen worden afgetrokken tijdens latere belastingjaren dan het belastingjaar waarin die vaste activa zijn verkregen of tot stand zijn gebracht.

Het ontworpen besluit daarentegen verbindt wel een voorwaarde aan het volledige behoud van de investeringsaftrek : de oorspronkelijke bestemming van de betrokken vaste activa moet gedurende de hele afschrijvingsperiode behouden worden en indien de afschrijvingsperiode meer dan tien jaar bedraagt, moet de oorspronkelijke bestemming gedurende tien jaar worden behouden. Het ontworpen besluit bevat een ingewikkelde regeling waarbij de aftrek wordt teruggenomen indien die verplichting niet wordt nagekomen.

Bij de regeling die in het ontworpen besluit is uitgewerkt, zijn twee opmerkingen te maken.

1. Het valt te betwijfelen of de bevoegdheidsdelegatie die bij de wet van 4 mei 1999 in het nieuwe artikel 69, § 2, van het WIB is ingevoerd, een zo fundamentele afwijking van de wettelijke regeling inzake investeringsaftrek mogelijk maakt. In het derde lid van die bepaling wordt aan de Koning de bevoegdheid opgedragen te bepalen hoe de investeringsaftrek moet worden toegepast en welke verplichtingen de belastingplichtigen moeten nakomen om er recht op te hebben.

.../...

In de context van de investeringsaftrek zoals die in het Wetboek wordt geregeld, lijken die verplichtingen alleen betrekking te kunnen hebben op de verantwoording die bij de belastingaangifte moet worden gevoegd voor het belastbare tijdperk waarin het recht op investeringsaftrek ontstaan is. De woorden "de wijze waarop de investeringsaftrek moet worden toegepast" lijken de Koning niet de bevoegdheid te verlenen om de opzet van de investeringsaftrek bepaald bij het nieuwe artikel 69, § 2, grondig te wijzigen.

2. Zelfs als aan de bevoegdheidsdelegatie de zeer ruime draagwijdte zou worden gegeven die de steller van het ontwerp erin heeft gezien, lijkt de regeling die in het ontworpen besluit is uitgewerkt, op het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel te stuiten : gelet op het feit dat de wetgever geoordeeld heeft dat de investeringen vermeld in artikel 69, § 2, in aanmerking komen voor de investeringsaftrek tegen het voorgeschreven percentage, ziet de Raad van State niet in waarom die aftrek anders wordt behandeld dan de aftrek die van toepassing is op de andere vaste activa die recht geven op een investeringsaftrek.

Op de vraag hoe die regeling kan worden verantwoord hebben de gemachtigde ambtenaren verwezen naar een precedent in verband met vaste activa die worden gebruikt om het onderzoek naar en de ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technieken te bevorderen : volgens artikel 48, §§ 2 en 3, van het besluit tot uitvoering van het WIB 92 moet de bestemming van die vaste activa gedurende de

.../...

gehele afschrijvingsperiode behouden worden, en als niet aan die voorwaarde wordt voldaan, wordt de oorspronkelijke verleende investeringsaftrek teruggenomen.

Die bepalingen zijn gebaseerd op artikel 12octies van het besluit tot uitvoering van het WIB 64, ingevoerd bij het koninklijk besluit van 23 december 1982. Dat besluit is uitgevaardigd krachtens artikel 42ter, § 7, van het WIB 64 dat artikel 77 van het WIB 92 geworden is en dat in soortgelijke bewoordingen gesteld is als het laatste lid van artikel 69, § 2, van het WIB 92, dat bij de wet van 4 mei 1999 is ingevoegd.

In dat koninklijk besluit van 23 december 1982, dat niet om advies is voorgelegd aan de Raad van State, lijken de bevoegdheden die de wetgever aan de Koning heeft opgedragen, evenwel te worden overschreden, net zoals nu met het ontworpen besluit het geval is. Uit het oogpunt van het gelijkheidsbeginsel lijkt de discriminatie minder onrechtvaardig, aangezien op de investeringen genoemd in artikel 48 van het uitvoeringsbesluit een bijzonder gunstig aftrekpercentage wordt toegepast, wat met de investeringen genoemd in het ontworpen besluit niet het geval is.

Het besluit is dan ook dat paragraaf 3 en volgende van artikel 5 van het ontworpen besluit moeten vervallen.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs J.-J. STRYCKMANS,
de Heren

premier président,
eerste voorzitter,

Y. KREINS,
P. QUERTAINMONT,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

F. DELPEREE,
J. KIRKPATRICK,

assesseurs de la
section de législation,
assessoren van de
afdeling wetgeving,

Madame J. GIELISSEN,
Mevrouw

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.

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, referendaris.

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

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

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PREMIER PRESIDENT - DE EERSTE
VOORZITTER,

J. GIELISSEN

J.-J. STRYCKMANS