

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 37.604/2/V

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre des vacations, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, le 3 août 2004, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal "concernant la création du service «décisions anticipées en matière fiscale» au sein du Service Public Fédéral Finances", a donné le 9 août 2004 l'avis suivant :

Suivant l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, inséré par la loi du 4 août 1996, et remplacé par la loi du 2 avril 2003, la demande d'avis doit spécialement indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, cette motivation, telle qu'elle figure dans la lettre de demande d'avis, est la suivante :

"De dringende noodzakelijkheid wordt gemotiveerd door de omstandigheid dat :

- dat de wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en 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 gepubliceerd werd op 9 juli 2004 en in werking treedt tien dagen na zijn publicatie;
- dat het voorontwerp van deze wet aan het advies van de Raad van State werd voorgelegd binnen een termijn van vijf werkdagen zoals bepaald in artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State met ondermeer als uitdrukkelijk motief dat de Dienst voorafgaande beslissingen zo snel mogelijk moet kunnen worden georganiseerd om de vereiste rechtszekerheid te kunnen garanderen;
- dat deze motivatie refereert aan de ratio legis van de bepalingen in de voormelde wet van 24 december 2002 die een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken beogen in te stellen;
- dat met toepassing van deze wet van 24 december 2002 en het koninklijk besluit van 30 januari 2003 tot uitvoering van artikel 26 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, alle aanvragen ingediend na 1 januari 2003 worden behandeld volgens de regels en modaliteiten waarin de artikelen 20 tot 28 van de voormelde wet van 24 december 2002 voorzien;
- dat het voormelde koninklijk besluit van 30 januari 2003 tevens voorziet in de opheffing van de diensten die voorheen belast waren met het nemen van voorafgaande beslissingen;
- dat niettegenstaande de gevoelige uitbreiding van het aantal fiscale bepalingen die het voorwerp kunnen uitmaken van vragen om voorafgaande beslissingen, de voormelde wet van 24 december 2002 geen specifieke organisatorische voorschriften voorzag die konden leiden tot een adequate organisatie van een nieuwe dienst «voorafgaande beslissingen in fiscale zaken»;

.../...

- dat uit een eerste evaluatie van het door voormelde wet van 24 december 2002 ingestelde systeem is gebleken dat specifieke maatregelen noodzakelijk zijn om een dergelijke dienst op adequate wijze te organiseren en een behandeling van de aanvragen te verzekeren binnen een termijn van 3 maanden zoals bepaald in artikel 21, vijfde lid, van deze wet;
- dat meer in het bijzonder is gebleken dat de gemiddelde duur van de behandeling van aanvragen per 30 juni 2004 was opgelopen tot 166 kalenderdagen en het aantal nog niet behandelde vragen tot 213 op een totaal van 473 ingediende vragen;
- dat de uitvoerende macht de opdracht heeft wettelijke bepalingen naar behoren uit te voeren;
- dat dit des te meer het geval is wanneer voorafgaande beslissingen de aanvragers rechtszekerheid moeten verschaffen omtrent voorgenomen verrichtingen die zij hebben gepland, rekening houdend met de economische opportuniteiten die zich voordoen en waarvoor zij op snelle en efficiënte wijze zekerheid willen omtrent ondermeer de fiscale randvoorwaarden waarin zij deze verrichtingen kunnen doen;
- dat de wetgever daarvoor een maximale termijn van drie maanden heeft opgegeven die slechts in onderlinge overeenstemming kan worden verlengd;
- dat deze bepaling aan de uitvoerende macht minstens een zorgvuldigheidsverplichting oplegt die zou kunnen leiden tot een burgerlijke aansprakelijkheid van de Staat;
- dat de wetgever bij voormelde wet van 21 juni 2004 heeft geoordeeld dat een adequate organisatie van de dienst vereist dat hij als autonome administratieve overheid zou kunnen functioneren en onder de leiding van een college van leidinggevend en;
- dat om uitvoering te geven aan deze wettelijke bepalingen onderhavig ontwerp van koninklijk besluit en ook nog drie ministeriële besluiten in voorbereiding voorzien in de selectie van de leden van het college van leidinggevend en alsmede van de andere personeelsleden van de dienst;
- dat volgens een planning met betrekking tot de uitvoering van alle noodzakelijke administratieve procedures terzake 1 januari 2005 door de Ministerraad werd weerhouden als de datum waarop uiterlijk de bestaande regeling zoals voorzien in het ministerieel besluit van 15 mei 2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, zou moeten worden opgeheven en vervangen door een volledig operationele nieuwe dienst «voorafgaande beslissingen in fiscale zaken»;
- dat om deze datum te halen, vereist is dat de uitvoerende maatregelen die moeten toelaten onverwijld en ten laatste begin september de noodzakelijke selectieprocedures te beginnen, vanaf nu genomen en gepubliceerd worden;

- dat indien de voormelde datum van 1 januari 2005 niet zou worden gehaald, een juridisch vacuüm dreigt te ontstaan die de voormelde burgerlijke aansprakelijkheid van de staat nog meer in het gedrang zou brengen."

*

* *

Le Conseil d'État, section de législation, se limite, conformément à l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, à examiner le fondement juridique, la compétence de l'auteur de l'acte ainsi que l'accomplissement des formalités prescrites.

Le projet ainsi examiné appelle les observations ci-après.

1. Le projet tend à exécuter l'article 26 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, tel qu'il a été remplacé par l'article 5 de la loi du 21 juin 2004 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et 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.

Cette disposition est ainsi rédigée :

"Le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres :

- crée le service visé à l'article 23, alinéa 2, et détermine ses modalités de fonctionnement;
- nomme après avis du Comité de direction un collège de dirigeants du service précité et détermine ses modalités de fonctionnement;
- détermine les modalités d'application des dispositions du présent titre."

.../...

L'article 23 de la loi précitée du 24 décembre 2002, modifié par l'article 4 de la loi précitée du 21 juin 2004, dispose :

"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 auxquelles la décision anticipée est subordonnée ne sont pas remplies;
- 2° lorsqu'il apparaît que la situation et les opérations décrites 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.

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 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.

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."

Quant au caractère incomplet du projet

2. Dans son avis 36.668/2, donné le 2 mars 2004 sur l'avant-projet qui est devenu la loi précitée du 21 juin 2004, la section de législation du Conseil d'État a formulé les observations suivantes au sujet de l'article 4 de cet avant-projet :

"Article 4

(Modification de l'article 26 de la loi du 24 décembre 2002, précitée)

L'article 26 de la loi du 24 décembre 2002, précitée, dispose que

«Le Roi détermine, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, les modalités d'application des dispositions du présent titre ⁽¹⁾».

L'article 4 de l'avant-projet vise à compléter cette disposition par la phrase suivante :

«Le Roi crée le service qui, au sein du Service public fédéral Finances, est compétent pour prendre des décisions anticipées».

Selon l'exposé des motifs, «les modifications proposées ont (...) pour objectif de permettre au SPF Finances de s'organiser de façon adéquate par la création d'un service à compétence légale et de se doter de l'autonomie nécessaire en indiquant clairement les responsabilités étant donné qu'il est nécessaire que les demandes de décision anticipée fassent l'objet d'un traitement rapide et efficace».

Dans son avis donné le 8 février 2003, l'inspecteur des finances a observé que :

«(...) In principe heeft de Koning krachtens de grondwet deze bevoegdheid en lijkt een wetsebepaling derhalve strikt genomen niet nodig».

En effet, tel qu'il est rédigé, le texte en projet est superflu et même inconstitutionnel, puisque le Roi est chargé d'exécuter les lois et a le pouvoir d'organiser l'administration à cette fin en vertu de la Constitution elle-même, comme l'illustre l'arrêté royal du 30 janvier 2003, précité.

⁽¹⁾ Cette disposition est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2003. Voir également :

- l'arrêté royal du 30 janvier 2003 pris en exécution de l'article 26 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;
- l'arrêté ministériel du 15 mai 2003 relatif aux fonctionnaires chargés de se prononcer sur les demandes de décisions anticipées en matière fiscale.

En revanche, si, comme l'a expliqué le délégué du ministre, l'intention des auteurs de l'avant-projet est de conférer un pouvoir de décision individuelle autonome aux fonctionnaires qui prendront à l'avenir les décisions anticipées, sans qu'ils ne doivent ni ne puissent même en référer à leur hiérarchie et à l'exclusion de tout recours gracieux au ministre, une telle intention devrait être expressément énoncée dans la loi. Celle-ci devrait en effet indiquer tant les fonctionnaires concernés que les conditions strictes dans lesquelles ces derniers seraient amenés à exercer leur pouvoir de décision individuelle ⁽²⁾.

Il paraît toutefois douteux qu'il soit possible de répondre à de telles exigences en ce qui concerne le mécanisme des décisions anticipées en matière fiscale qui lieraient pour l'avenir ⁽³⁾ - sans engager la responsabilité politique du ministre - l'ensemble des administrations fiscales lors de la détermination ultérieure de l'impôt."

3. Il n'appartient pas à la section de législation de se prononcer sur la manière dont son avis précité a été suivi par le législateur par l'adoption des articles 4 et 5 de la loi précitée du 21 juin 2004.

Compte tenu de l'adoption de ces dispositions, il résulte toutefois des principes rappelés par cet avis qu'il ne saurait être procuré une exécution à l'article 26 de la loi précitée du 24 décembre 2002, remplacé par la loi précitée du 21 juin 2004, par l'octroi de subdélégations excessives de compétences au ministre des Finances, qui priveraient le Roi de l'essentiel des pouvoirs qu'il tire de l'article 26 précité. De même, les modalités d'exécution de l'article 26 de la loi précitée du 24 décembre 2002 doivent être définis d'une manière suffisamment complète et précise.

⁽²⁾ Ainsi et dans des matières non fiscales, le Conseil d'État a notamment déjà rappelé que "(...) pour pouvoir admettre que des décisions individuelles soient confiées à une autorité administrative autonome sans contrôle d'opportunité exercé par une autorité politiquement responsable, il convient à tout le moins que les critères à prendre en considération pour prendre ces décisions soient définis de telle manière que le pouvoir ainsi reconnu ne recèle que peu d'éléments d'appréciation" (Voir, notamment, l'avis 33.865/4, donné le 13 novembre 2002, sur un avant-projet de décret de la Communauté française devenu le décret du 27 février 2003 sur la radiodiffusion (Doc. C.C.F., 2002-2003, n° 357/1); l'avis 34.627/2, donné le 19 mars 2003 sur un avant-projet de décret de la Communauté française devenu le décret du 22 octobre 2003 portant assentiment à l'accord de coopération du 24 juillet 2003 relatif à la validation des compétences dans le champ de la formation professionnelle continue, conclu entre la Communauté française, la Région wallonne et la Commission communautaire française (Doc., C.C.F., 2002-2003, n° 445/1); l'avis 34.742/2, donné le 7 mai 2003 sur un avant-projet de décret de la Communauté française "instaurant une procédure de reconnaissance").

⁽³⁾ Sauf les exceptions prévues par la loi du 24 décembre 2002, précitée.

4. Sur ces points, le projet appelle les critiques suivantes :

a) L'article 3, alinéa 1^{er}, du projet ne fixe que le nombre minimal de membres composant le collège chargé de la direction du service des décisions anticipées.

b) L'article 3, alinéa 2, dispose ce qui suit :

"L'avis du Comité de direction visé à l'article 26 ci-dessus, est donné après un appel aux candidats sur base d'une description de fonctions et d'un profil de compétences. La description et le profil sont au préalable approuvés par le Conseil des Ministres."

Non seulement, cette disposition ne précise pas quelle autorité établit la description de fonctions et le profil de compétence des personnes appelées à composer ce collège ⁽⁴⁾ mais, plus fondamentalement, il appartient au Roi d'arrêter ces éléments importants de la mise en oeuvre administrative du système de la décision anticipée en matière fiscale. Le projet sera complété sur ce point.

La même observation vaut pour l'article 5, alinéa 3, du projet, qui concerne les membres du personnel du service.

c) L'alinéa 3 dispose que "la première composition du collège se fera exclusivement avec des membres du personnel statutaires de niveau 1 (A) du Service Public Fédéral Finances", sans exposer comment se concevront les compositions ultérieures. À cet égard, les explications du délégué du ministre, selon lesquelles cette disposition doit se comprendre comme énonçant une restriction applicable, pour la première composition du collège, au "profil de compétences" visé à l'alinéa précédent, impliqueraient que les conditions de nomination seraient ultérieurement déterminées librement dans ce "profil de compétences", et non par arrêté royal, ce qui ne saurait être admis.

⁽⁴⁾ On veillera par ailleurs, conformément à la terminologie utilisée par l'article 26, deuxième tiret, nouveau de la loi précitée du 24 décembre 2002, à prévoir que les membres du collèges sont nommés, et non "désignés".

d) Les modalités de fonctionnement du collège chargé de la direction du service des décisions anticipées ne peuvent être réglées par un règlement d'ordre intérieur arrêté par ce collège, même sous la réserve de son approbation par le ministre des Finances, comme le prévoit l'article 4, alinéa 2, du projet. Ces modalités doivent figurer dans l'arrêté en projet lui-même. Il en va spécialement ainsi quant aux modalités d'adoption des décisions du collège, cette question n'étant pas réglée par l'article 4, alinéa 1^{er}, du projet, qui ne porte que sur la signature de la décision.

Quant au respect de la loi d'habilitation

5. L'article 2, alinéa 1^{er}, du projet dispose :

"Le service est chargé des décisions anticipées en matière fiscale comme prévu dans les articles 20 à 28 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."

Cette disposition rappelle de manière inutile le prescrit de l'article 23, alinéa 2, première phrase, de la loi précitée du 24 décembre 2002, modifiée par la loi précitée du 21 juin 2004, aux termes duquel "Le Service des décisions anticipées accorde, en tant qu'autorité administrative, les décisions anticipées".

Il n'y a pas lieu d'énoncer dans un texte des dispositions qui n'ont d'autre objet que de rappeler une disposition de force obligatoire supérieure, soit en la reproduisant, soit en la paraphrasant. De telles dispositions sont non seulement superflues, mais elles ont, en outre, pour effet d'occulter la véritable nature de la norme supérieure : en reproduisant celle-ci, l'auteur du projet agit comme s'il était compétent pour arrêter - et donc modifier - cette norme supérieure.

6. L'article 2, alinéa 2, du projet dispose :

"Ces décisions anticipées en matière fiscale lient le Service public fédéral Finances."

.../...

Indépendamment même de l'observation qui précède, cette disposition n'est pas conforme à l'article 23, alinéas 2 et 3, de la loi précitée du 24 décembre 2002, qui prévoit des exceptions à la règle selon laquelle les décisions anticipées lient le SFP Finances.

7. L'article 2 doit en conséquence être omis.

Observation finale

8. Dans un souci de simplification réglementaire, on peut se demander s'il ne serait pas opportun de faire figurer les dispositions d'exécution de l'article 26 de la loi précitée du 24 décembre 2002 dans un arrêté qui modifierait celui du 30 janvier 2003 pris en exécution de l'article 26 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, dont l'article 3, qui habilite le ministre des Finances ou son délégué à désigner les fonctionnaires du Service public fédéral Finances chargés de se prononcer sur les demandes de décisions anticipées, est d'ailleurs abrogé par l'article 8 du projet.

La chambre était composée de

Messieurs	J. MESSINNE,	président de chambre,
	P. HANSE,	conseillers d'État,
	P. VANDERNOOT,	
Madame	C. GIGOT,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. J.-L. PAQUET, premier auditeur.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

C. GIGOT

J. MESSINNE

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 37.604/2/V

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede vakantiekamer, op 3 augustus 2004 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "houdende oprichting van de dienst «voorafgaande beslissingen in fiscale zaken» bij de Federale Overheidsdienst Financiën", heeft op 9 augustus 2004 het volgende advies gegeven :

Overeenkomstig artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, ingevoegd bij de wet van 4 augustus 1996 en vervangen bij de wet van 2 april 2003, moeten in de adviesaanvraag in het bijzonder de redenen worden aangegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval luidt die motivering in de brief met de adviesaanvraag aldus :

dat : "De dringende noodzakelijkheid wordt gemotiveerd door de omstandigheid

- dat de wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en 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 gepubliceerd werd op 9 juli 2004 en in werking treedt tien dagen na zijn publicatie;
- dat het voorontwerp van deze wet aan het advies van de Raad van State werd voorgelegd binnen een termijn van vijf werkdagen zoals bepaald in artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State met ondermeer als uitdrukkelijk motief dat de Dienst voorafgaande beslissingen zo snel mogelijk moet kunnen worden georganiseerd om de vereiste rechtszekerheid te kunnen garanderen;
- dat deze motivatie refereert aan de ratio legis van de bepalingen in de voormelde wet van 24 december 2002 die een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken beogen in te stellen;
- dat met toepassing van deze wet van 24 december 2002 en het koninklijk besluit van 30 januari 2003 tot uitvoering van artikel 26 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, alle aanvragen ingediend na 1 januari 2003 worden behandeld volgens de regels en modaliteiten waarin de artikelen 20 tot 28 van de voormelde wet van 24 december 2002 voorzien;
- dat het voormelde koninklijk besluit van 30 januari 2003 tevens voorziet in de opheffing van de diensten die voorheen belast waren met het nemen van voorafgaande beslissingen;
- dat niettegenstaande de gevoelige uitbreiding van het aantal fiscale bepalingen die het voorwerp kunnen uitmaken van vragen om voorafgaande beslissingen, de voormelde wet van 24 december 2002 geen specifieke organisatorische voorschriften voorzag die konden leiden tot een adequate organisatie van een nieuwe dienst «voorafgaande beslissingen in fiscale zaken»;

.../...

- dat uit een eerste evaluatie van het door voormelde wet van 24 december 2002 ingestelde systeem is gebleken dat specifieke maatregelen noodzakelijk zijn om een dergelijke dienst op adequate wijze te organiseren en een behandeling van de aanvragen te verzekeren binnen een termijn van 3 maanden zoals bepaald in artikel 21, vijfde lid, van deze wet;
- dat meer in het bijzonder is gebleken dat de gemiddelde duur van de behandeling van aanvragen per 30 juni 2004 was opgelopen tot 166 kalenderdagen en het aantal nog niet behandelde vragen tot 213 op een totaal van 473 ingediende vragen;
- dat de uitvoerende macht de opdracht heeft wettelijke bepalingen naar behoren uit te voeren;
- dat dit des te meer het geval is wanneer voorafgaande beslissingen de aanvragers rechtszekerheid moeten verschaffen omtrent voorgenomen verrichtingen die zij hebben gepland, rekening houdend met de economische opportuniteiten die zich voordoen en waarvoor zij op snelle en efficiënte wijze zekerheid willen omtrent ondermeer de fiscale randvoorwaarden waarin zij deze verrichtingen kunnen doen;
- dat de wetgever daarvoor een maximale termijn van drie maanden heeft opgegeven die slechts in onderlinge overeenstemming kan worden verlengd;
- dat deze bepaling aan de uitvoerende macht minstens een zorgvuldigheidsverplichting oplegt die zou kunnen leiden tot een burgerlijke aansprakelijkheid van de Staat;
- dat de wetgever bij voormelde wet van 21 juni 2004 heeft geoordeeld dat een adequate organisatie van de dienst vereist dat hij als autonome administratieve overheid zou kunnen functioneren en onder de leiding van een college van leidinggevenden;
- dat om uitvoering te geven aan deze wettelijke bepalingen onderhavig ontwerp van koninklijk besluit en ook nog drie ministeriële besluiten in voorbereiding voorzien in de selectie van de leden van het college van leidinggevenden alsmede van de andere personeelsleden van de dienst;
- dat volgens een planning met betrekking tot de uitvoering van alle noodzakelijke administratieve procedures terzake 1 januari 2005 door de Ministerraad werd weerhouden als de datum waarop uiterlijk de bestaande regeling zoals voorzien in het ministerieel besluit van 15 mei 2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, zou moeten worden opgeheven en vervangen door een volledig operationele nieuwe dienst «voorafgaande beslissingen in fiscale zaken»;
- dat om deze datum te halen, vereist is dat de uitvoerende maatregelen die moeten toelaten onverwijld en ten laatste begin september de noodzakelijke selectieprocedures te beginnen, vanaf nu genomen en gepubliceerd worden;

- dat indien de voormelde datum van 1 januari 2005 niet zou worden gehaald, een juridisch vacuüm dreigt te ontstaan die de voormelde burgerlijke aansprakelijkheid van de staat nog meer in het gedrang zou brengen."

*

* *

Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, beperkt de Raad van State, afdeling wetgeving, zich tot het onderzoek van de rechtsgrond, van de bevoegdheid van de steller van de handeling, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

Het aldus onderzochte ontwerp geeft aanleiding tot de volgende opmerkingen.

1. Het ontwerp strekt tot de tenuitvoerlegging van artikel 26 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, zoals dat is vervangen bij artikel 5 van de wet van 21 juni 2004 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en 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 bepaling luidt als volgt :

"De Koning, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad :

- richt de dienst op als bedoeld in artikel 23, tweede lid, en bepaalt zijn werkingsmodaliteiten;
- benoemt na advies van het Directiecomité een college van leidinggegenden van de voormelde dienst en bepaalt zijn werkingsmodaliteiten;
- bepaalt de wijze waarop de bepalingen van deze titel moeten worden toegepast."

.../...

Artikel 23 van de genoemde wet van 24 december 2002, gewijzigd bij artikel 4 van de genoemde wet van 21 juni 2004, bepaalt het volgende :

"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 voorwaarden waaraan de voorafgaande beslissing is onderworpen, niet vervuld zijn;
- 2° indien blijkt dat 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.

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, 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 Lid-Staat 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."

Wat de onvolledigheid van het ontwerp betreft

2. De afdeling wetgeving van de Raad van State heeft in haar advies 36.668/2, uitgebracht op 2 maart 2004 over het voorontwerp dat de genoemde wet van 21 juni 2004 is geworden, het volgende opgemerkt over artikel 4 van dat voorontwerp :

.../...

"Artikel 4
(Wijziging van artikel 26 van de voormelde
wet van 24 december 2002)

Artikel 26 van de voornoemde wet van 24 december 2002 bepaalt het volgende :

«De Koning bepaalt, bij een na overleg in de Ministerraad vastgesteld besluit, de wijze waarop de bepalingen van deze titel moeten worden toegepast ⁽¹⁾».

Artikel 4 van het voorontwerp strekt er toe deze bepaling aan te vullen met de volgende zin :

«De Koning richt de dienst op die binnen de Federale overheidsdienst Financiën bevoegd is voor het nemen van voorafgaande beslissingen.»

In de memorie van toelichting staat :

«De voorgestelde wijziging beoogt de FOD Financiën in de mogelijkheid te stellen zich door de oprichting van een dienst met wettelijke bevoegdheid op adequate wijze te organiseren en door een klare aanduiding van verantwoordelijkheden de nodige autonomie te creëren daar waar nood is aan een snelle en efficiënte behandeling van de ingediende vragen voor voorafgaande beslissing».

In het advies dat de inspecteur van financiën op 8 februari 2003 heeft gegeven, heeft hij het volgende opgemerkt :

«(...) In principe heeft de Koning krachtens de grondwet deze bevoegdheid en lijkt een wetsbepaling derhalve strikt genomen niet nodig».

Zoals de ontworpen tekst geredigeerd is, is hij inderdaad overbodig en zelfs ongrondwettig, aangezien de Koning ermee belast wordt de wetten uit te voeren en de bevoegdheid heeft om de administratie te dien einde te organiseren krachtens de Grondwet zelf, zoals blijkt uit het voormelde koninklijk besluit van 30 januari 2003.

⁽¹⁾ Deze bepaling is in werking getreden op 1 januari 2003. Zie eveneens :
- het koninklijk besluit van 30 januari 2003 tot uitvoering van artikel 26 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;
- het ministerieel besluit van 15 mei 2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

Indien het daarentegen de bedoeling van de stellers van het voorontwerp is, zoals de gemachtigde van de minister heeft uitgelegd, een autonome individuele beslissingsbevoegdheid toe te kennen aan de ambtenaren die in de toekomst de voorafgaande beslissingen zullen nemen, zonder dat zij hun hiërarchie moeten of zelfs kunnen raadplegen en met uitsluiting van enig willig beroep op de minister, zou een dergelijke intentie uitdrukkelijk in de wet aangegeven moeten worden. Zowel de betrokken ambtenaren als de strikte voorwaarden waaronder deze hun individuele beslissingsbevoegdheid zouden moeten uitoefenen zouden immers in de wet moeten worden vermeld ⁽²⁾.

Het lijkt evenwel twijfelachtig of het mogelijk is te voldoen aan dergelijke vereisten wat betreft het systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken die voor de toekomst - zonder dat de politieke verantwoordelijkheid van de minister op het spel staat - alle belastingadministraties zouden verbinden ⁽³⁾ bij de latere vaststelling van de belasting."

3. Het staat niet aan de afdeling wetgeving om zich uit te spreken over de manier waarop de wetgever haar voornoemde advies heeft opgevolgd bij het aannemen van de artikelen 4 en 5 van de voornoemde wet van 21 juni 2004.

Gelet op het aannemen van die bepalingen vloeit uit de beginselen waaraan in dat advies wordt herinnerd evenwel voort dat aan artikel 26 van de voornoemde wet van 24 december 2002, vervangen bij de voornoemde wet van 21 juni 2004, geen uitvoering kan worden gegeven via de toekenning van buitenmatige subdelegaties van

⁽²⁾ Zo heeft de Raad van State inzonderheid reeds op het volgende gewezen in niet-fiscale aangelegenheden :

"(...) pour pouvoir admettre que des décisions individuelles soient confiées à une autorité administrative autonome sans contrôle d'opportunité exercé par une autorité politiquement responsable, il convient à tout le moins que les critères à prendre en considération pour prendre ces décisions soient définis de telle manière que le pouvoir ainsi reconnu ne recèle que peu d'éléments d'appréciation" (zie inzonderheid advies 33.865/4, gegeven op 13 november 2002 over een voorontwerp van decreet van de Franse Gemeenschap dat het decreet van 27 februari 2003 betreffende de radio-omroep geworden is (Doc CCF, 2002-2003, nr. 357/1); advies 34.627/2, gegeven op 19 maart 2003 over een voorontwerp van decreet van de Franse Gemeenschap dat het decreet van 22 oktober 2003 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 24 juli 2003 betreffende de bekrachtiging van de bevoegdheden op het gebied van de voortgezette beroepsopleiding, gesloten tussen de Franse Gemeenschap, het Waalse Gewest en de Franse Gemeenschapscommissie geworden is (Doc CCF, 2002-2003, nr. 445/1); advies 34.742/2, gegeven op 7 mei 2003 over een voorontwerp van decreet van de Franse Gemeenschap "instaurant une procédure de reconnaissance".

⁽³⁾ Onder voorbehoud van de door de voornoemde wet van 24 december 2002 gestelde uitzonderingen.

bevoegdheden aan de Minister van Financiën, waardoor de Koning de voornaamste bevoegdheden worden ontnomen die Hij ontleent aan het voornoemde artikel 26. Zo ook moeten de nadere regels betreffende de uitvoering van artikel 26 van de voornoemde wet van 24 december 2002 voldoende duidelijk en volledig worden bepaald.

4. Wat die punten betreft, geeft het ontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen :

a) Artikel 3, eerste lid, van het ontwerp bepaalt alleen het minimumaantal leden van het college belast met de leiding van de Dienst voorafgaande beslissingen.

b) Artikel 3, tweede lid, bepaalt :

"Het advies van het Directiecomité bedoeld in voormeld artikel 26, wordt verstrekt na een oproep tot kandidaatstelling op basis van een functiebeschrijving en een competentieprofiel. De beschrijving en het profiel worden vooraf goedgekeurd door de Ministerraad."

Niet alleen schrijft die bepaling niet voor welke overheidsinstantie de functiebeschrijving en het competentieprofiel vaststelt van de personen die deel zullen uitmaken van dat college ⁽⁴⁾, maar bovendien, en fundamenteleler nog, staat het aan de Koning om die belangrijke bestanddelen van de bestuurlijke tenuitvoerlegging van het systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken vast te leggen. Het ontwerp moet op dat punt worden aangevuld.

Dezelfde opmerking geldt voor artikel 5, derde lid, van het ontwerp, dat de personeelsleden van die dienst betreft.

c) Het derde lid bepaalt : "De eerste samenstelling van het college zal uitsluitend gebeuren met statutaire personeelsleden van niveau 1 (A) van de Federale Overheidsdienst Financiën, zonder uiteen te zetten hoe het college achteraf zal worden samengesteld. In dat verband zouden de toelichtingen van de gemachtigde van de

⁽⁴⁾ Voorts moet overeenkomstig de terminologie welke wordt gebruikt in het nieuwe artikel 26, tweede streepje, van de voornoemde wet van 24 december 2002, worden gesteld dat de leden van het college niet worden "aangeduid", maar "benoemd".

minister, volgens welke die bepaling aldus moet worden verstaan dat ze voorziet in een beperking die voor de eerste samenstelling van het college toepasselijk is op het "competentieprofiel" genoemd in het vorige lid, inhouden dat de benoemingsvoorwaarden later vrijelijk vastgelegd zouden worden in dat "competentieprofiel", doch niet bij koninklijk besluit, wat niet kan worden aanvaard.

d) De nadere regels inzake de werkwijze van het college belast met de leiding van de dienst Voorafgaande Beslissingen kunnen niet worden vastgelegd in een huishoudelijk reglement vastgesteld door dat college, zelfs onder het voorbehoud dat het wordt goedgekeurd door de Minister van Financiën, zoals artikel 4, tweede lid, van het ontwerp voorschrijft. Die nadere regels moeten worden opgenomen in het ontworpen besluit zelf. Dat geldt inzonderheid wat betreft de regels voor de goedkeuring van de beslissingen van het college, een aangelegenheid die niet wordt geregeld bij artikel 4, eerste lid, van het ontwerp, een bepaling die alleen de ondertekening van de beslissing betreft.

Wat de inachtneming van de machtigingswet betreft

5. Artikel 2, eerste lid, van het ontwerp bepaalt :

"De dienst is belast met het nemen van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken zoals bedoeld in de artikelen 20 tot 28 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 bepaling is een nodeloze herhaling van het bepaalde in artikel 23, tweede lid, eerste zin, van de voornoemde wet van 24 december 2002, gewijzigd bij de voornoemde wet van 21 juni 2004, dat bepaalt : "De Dienst voor voorafgaande beslissingen verleent, als administratieve overheid, de voorafgaande beslissing."

Er bestaat geen grond om in een tekst bepalingen op te nemen die er alleen toe strekken te herinneren aan een met hogere rechtskracht bepaling, ofwel door ze over te nemen, ofwel door ze te parafraseren. Zodanige bepalingen zijn niet alleen overbodig, maar ze verhullen bovendien de ware aard van de hogere regeling : door deze over te nemen handelt de steller van het ontwerp alsof hij bevoegd zou zijn om die hogere regel vast te stellen en bijgevolg te wijzigen.

6. Artikel 2, tweede lid, van het ontwerp bepaalt :

"Deze voorafgaande beslissingen in fiscale zaken verbinden de Federale Overheidsdienst Financiën."

Zelfs los van de vorenstaande opmerking is die bepaling niet conform artikel 23, tweede en derde lid, van de voornoemde wet van 24 december 2002, dat voorziet in uitzonderingen op de regel dat de voorafgaande beslissingen bindend zijn voor de FOD Financiën.

7. Bijgevolg moet artikel 2 vervallen.

Slotopmerking

8. Met het oog op de vereenvoudiging van de regelgeving rijst de vraag of het niet wenselijk zou zijn de bepalingen ter uitvoering van artikel 26 van de voornoemde wet van 24 december 2002 op te nemen in een besluit houdende wijziging van het besluit van 30 januari 2003 tot uitvoering van artikel 26 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, waarvan artikel 3, dat de Minister van Financiën of diens gemachtigde bevoegdheid verleent om de ambtenaren van de Federale Overheidsdienst Financiën aan te wijzen die ermee belast worden zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen, overigens wordt opgeheven bij artikel 8 van het ontwerp.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	J. MESSINNE,	kamervoorzitter,
	P. HANSE,	staatsraden,
	P. VANDERNOOT,	
Mevrouw	C. GIGOT,	griffier .

Het verslag werd uitgebracht door de H. J.-L. PAQUET, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van Mevr. S. GELHEN, conseiller d'État.

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

C. GIGOT

J. MESSINNE