

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 39.483/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, le 28 novembre 2005, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un amendement du Gouvernement au projet de loi "relative au pacte de solidarité entre les générations (exonération d'impôt des primes de remise au travail et des primes de transition professionnelle régionales et des subsides en capital et en intérêt dans le cadre de la législation d'expansion économique, attribués à des sociétés)", a donné le 30 novembre 2005 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.

La lettre s'exprime en ces termes :

"De dringende noodzadelijkheid wordt gemotiveerd door het feit dat de maatregel vanaf 1 januari 2006 in werking treedt voor vennootschappen die boekhouden per kalenderjaar".

*

* *

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, tel qu'il est remplacé par la loi du 2 avril 2003, la section de législation limite son examen au fondement juridique du projet, à la compétence de l'auteur de l'acte ainsi qu'à l'accomplissement des formalités préalables, conformément à l'article 84, § 3, des lois coordonnées précitées.

Sur ces trois points, le projet appelle les observations ci-après.

Formalité préalable

Aucune des pièces jointes au dossier n'atteste de ce que l'avis de l'inspecteur des finances aurait été donné sur le projet d'amendement, ni que celui-ci aurait reçu l'accord préalable du Ministre du Budget, lequel est requis en application de l'article 5, 2°, de l'arrêté royal du 16 novembre 1994 relatif au contrôle administratif et budgétaire.

Le présent avis est donné sous la réserve de l'accomplissement régulier de ces deux formalités.

.../...

Fondement juridique

Dispositif

Article 1^{er}

(CIR 92, article 193*bis*, en projet)

1. S'agissant des primes de remise au travail et des primes de transition professionnelle, la justification de l'amendement subordonne l'avantage fiscal prévu par le projet (avantage fiscal consistant en une exonération, des primes qu'il vise, du bénéfice imposable à l'impôt des sociétés) à une condition particulière dont ne fait pas mention le dispositif du projet: il s'agit de la condition selon laquelle les primes exonérées "doivent répondre aux conditions prévues au Règlement (CE) n° 2204/2002 de la Commission du 12 décembre 2002 concernant l'application des articles 87 et 88 du Traité CE aux aides d'État à l'emploi ou être admises par la Commission européenne dans ce cadre".

La justification d'un amendement n'ayant pas de portée normative, il convient de reprendre cette condition dans le texte même de la loi : à défaut, l'auteur du projet courrait le risque que la jurisprudence fiscale accorde le bénéfice de l'exonération à l'ensemble des primes visées par le dispositif, y compris celles qui auraient éventuellement pu être accordées en dehors des conditions prévues par le Règlement (CE) n° 2204/2002 ou en dehors d'une décision d'admission prise par la Commission européenne dans le cadre du règlement précité.

2. Au regard du principe d'égalité devant la loi fiscale, la justification de l'amendement devrait expliquer pourquoi l'exonération du bénéfice imposable vaut à l'égard des primes régionales accordées à une société dans le cadre de "l'engagement de travailleurs défavorisés" ou dans le cadre de la législation sur l'expansion économique mais ne vaut pas à l'égard des autres primes accordées par les Régions à une société.

En effet, dès lors que l'État fédéral décide, dans le cadre de l'exercice de ses compétences fiscales, d'exonérer de la base imposable de l'impôt des sociétés certains revenus qui en font actuellement partie, revenus correspondant à des dépenses des régions, le Conseil d'État n'aperçoit pas, sans explication complémentaire, pourquoi il s'avère nécessaire de réserver un sort fiscal privilégié aux subventions qui sont accordées dans les deux domaines visés par le projet par rapport aux autres subventions que

.../...

pourraient accorder les régions. La justification de l'amendement doit être complétée sur ce point afin que la Cour d'arbitrage puisse tenir compte des raisons qui fondent le choix opéré par le législateur au cas où elle serait amenée à devoir contrôler la conformité du projet à l'article 172 de la Constitution qui interdit les discriminations en matière fiscale, par exemple sur le recours d'une société dont le bénéfice imposable serait constitué partiellement par des subsides régionaux perçus dans le cadre de législations autres que celles visées au projet ⁽¹⁾.

Dans le même ordre d'idées, en ne donnant l'exonération qu'il prévoit qu'à certaines primes accordées sur la base de législations régionales, le projet pourrait s'exposer à la critique de créer une différence de traitement entre les primes accordées par les régions et les primes accordées par d'autres pouvoirs publics (communautés, communes, provinces,...) sans qu'il n'existe à cet égard de justifications admissibles ⁽²⁾. La

(1) Pour précédent, voir Cour d'arbitrage, arrêt n° 146/2004 du 15 septembre 2004.

(2) Quant à l'applicabilité du principe d'égalité entre collectivités publiques, voir l'avis 22.162/VR, donné le 17 février 1993 par les chambres réunies de la section de législation du Conseil d'Etat sur des amendements à une proposition devenue la loi spéciale du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'Etat : "le principe d'égalité et de non-discrimination inscrit dans les articles 10 et 11 de la Constitution s'applique non seulement aux citoyens pris individuellement mais aussi aux collectivités politiques" (Doc. parl., Sénat, session 1992-1993, n° 558/4, pp. 1-2); pour une illustration de ce principe, voir l'avis 33.322/2, donné le 15 mai 2002 sur un projet devenu 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, avis dans lequel le Conseil d'Etat fait observer, au sujet d'une mesure visant à supprimer - à l'impôt des sociétés - la déductibilité à titre de frais professionnels des taxes levées par les Régions que : "on n'aperçoit pas pourquoi les impôts et rétributions régionaux visés sont exclus de la déduction alors que les taxes et redevances provinciales et communales restent déductibles et qu'elles non plus ne sont pas nécessairement établies dans le seul but de procurer des ressources financières à la province ou à la commune. Il convient, à tout le moins, que l'exposé des motifs présente une justification sur ce point" (Doc.parl., Chambre, session 2001-2002, n° 1918/1, pp. 97-134). Bien qu'ayant été saisie d'un moyen pris de cette différence de traitement entre les impôts en fonction de l'entité qui les établit, la Cour d'arbitrage ne s'est pas prononcée sur son caractère fondé ou non dans la mesure où la partie qui invoquait ce moyen était un particulier et non une entité publique qui subissait la discrimination alléguée (voir Cour d'arbitrage, arrêt n° 146/2004 du 15 septembre 2004, considérants B.8 à B.9.2.); sur le contrôle par la Cour d'arbitrage de l'égalité entre collectivités fédérées, voyez aussi Cour d'arbitrage, arrêt n° 35/2003 du 25 mars 2003, considérants B.13.2. à B.13.9. et B.21.1. à B.21.3., ainsi que C.I.R.C., "La Cour d'arbitrage et Saint-Polycarpe : un brevet de constitutionnalité mal motivé", *J.T.*, 2003, pp. 521-537, spécialement point 3, pp. 528-529.

justification de l'amendement doit, dès lors, être complétée afin de faire apparaître que, de ce point de vue aussi, l'amendement en projet constitue une mesure adéquate et proportionnée visant à atteindre un but légitime sur la base d'un critère de distinction objectif et raisonnable.

3. Il conviendrait que l'auteur de l'amendement précise dans la justification la manière dont les dispositions en projet seront appelées à s'articuler avec l'article 362 CIR 92 auquel il est renvoyé dans la justification de l'amendement.

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	P. QUERTAINMONT,	conseillers d'État,
	J. JAUMOTTE,	
	G. KEUTGEN,	assesseur de la section de législation,
Madame	B. VIGNERON,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. P. RONVAUX, auditeur.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 39.483/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 28 november 2005 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een amendement van de Regering bij het ontwerp van wet "betreffende het generatiepact (vrijstelling van belasting voor de gewestelijke tewerkstellingspremies en beroepsoverstappremies en van de kapitaal- en interestsubsidies in het kader van de economische expansiewetgeving toegekend aan vennootschappen)", heeft op 30 november 2005 het volgende advies gegeven :

Volgens 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 de motivering in de brief met de adviesaanvraag als volgt :

"De dringende noodzakelijkheid wordt gemotiveerd door het feit dat de maatregel vanaf 1 januari 2006 in werking treedt voor vennootschappen die boekhouden per kalenderjaar."

*

* *

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, zoals het is vervangen bij de wet van 2 april 2003, beperkt de afdeling wetgeving overeenkomstig artikel 84, § 3, van de voornoemde gecoördineerde wetten haar onderzoek tot de rechtsgrond van het ontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat deze drie punten betreft, geeft het ontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

Voorafgaand vormvereiste

Uit geen van de bescheiden uit het dossier blijkt dat het advies van de inspecteur van financiën gegeven zou zijn over het ontwerp van amendement, noch dat in verband hiermee tijdens de Minister van Begroting de voorafgaande akkoordbevinding voorhanden zou zijn, die vereist is krachtens artikel 5, 2°, van het koninklijk besluit van 16 november 1994 betreffende de administratieve en begrotingscontrole.

.../...

Dit advies wordt gegeven onder voorbehoud dat met inachtneming van de voorschriften aan die beide vormvereisten worden voldaan.

Rechtsgrond

Dispositief

Artikel 1

(WIB 92, ontworpen artikel 193*bis*)

1. Voorzover het gaat om tewerkstellingspremies en beroepsoverstappremies, wordt in de verantwoording van het amendement het belastingvoordeel waarin het ontwerp voorziet (een belastingvoordeel bestaande in vrijstelling van de winst die in de vennootschapsbelasting kan worden aangeslagen, voor de premies die het noemt) verbonden aan een bijzondere voorwaarde, waarvan geen melding wordt gemaakt in het dispositief van het ontwerp : het gaat om de voorwaarde dat de vrijgestelde premies "(beantwoorden) aan de voorwaarden bedoeld in de Verordening (EG) nr. 2204/2002 (van de Commissie) van 12 december 2002 betreffende de toepassing van de artikelen 87 en 88 van het EG-Verdrag op werkgelegenheidssteun (door de Staat) of worden aanvaard door de Europese Commissie in dat kader".

Aangezien de verantwoording van een amendement geen regelgevende waarde heeft, dient deze voorwaarde te worden opgenomen in de tekst zelf van de wet : zo niet zou de steller van het ontwerp het risico lopen dat in de fiscale jurisprudentie vrijstelling wordt toegekend voor alle premies bedoeld in het dispositief, met inbegrip van die welke eventueel hadden kunnen worden toegekend zonder te voldoen aan de voorwaarden bepaald bij Verordening (EG) nr. 2204/2002 of zonder een aanvaardingsbeslissing van de Europese Commissie in het kader van de genoemde verordening.

2. Gelet op het beginsel van gelijkheid voor de belastingwet zou in de verantwoording van het amendement moeten worden uitgelegd om welke reden de vrijstelling van de belastbare winst geldt ten aanzien van de gewestelijke premies toegekend aan een vennootschap in het kader van de "indienstneming van benadeelde werknemers" of in het kader van de wetgeving op de economische expansie, maar niet ten aanzien van de andere premies die de gewesten aan een vennootschap toekennen.

Van het ogenblik af dat de federale Staat immers in het kader van de uitoefening van zijn fiscale bevoegdheden besluit de heffingsgrondslag van de vennootschapsbelasting niet toe te passen op sommige inkomsten waarop die heffingsgrondslag thans toepasselijk is, welke inkomsten overeenstemmen met uitgaven van de gewesten, is het de Raad van State zonder nadere uitleg niet duidelijk waarom het noodzakelijk blijkt dat de subsidies die in de beide, door het ontwerp beoogde gevallen worden verleend, een voorkeursbehandeling krijgen ten opzichte van de andere subsidies die de gewesten zouden kunnen toekennen. De verantwoording van het amendement dient op dit punt te worden aangevuld, opdat het Arbitragehof rekening kan houden met de redenen die de keuze van de wetgever wettigen als het Hof zou moeten toetsen of het ontwerp overeenstemt met artikel 172 van de Grondwet, dat discriminatie inzake belastingen verbiedt, bijvoorbeeld naar aanleiding van het beroep van een vennootschap waarvan de belastbare winst gedeeltelijk zou bestaan uit gewestelijke subsidies geïnd in het kader van andere wetgevingen dan die waarop het ontwerp betrekking heeft ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Bij wijze van precedent : Arbitragehof, arrest nr. 146/2004 van 15 september 2004.

In dezelfde gedachtegang zou het ontwerp, doordat het de vrijstelling waarin het voorziet alleen verleent voor sommige premies die op basis van gewestelijke wetgevingen worden toegekend, vatbaar kunnen zijn voor de kritiek dat een verschil in behandeling wordt gecreëerd tussen premies toegekend door de gewesten en premies verleend door andere overheden (gemeenschappen, gemeenten, provincies, ...), zonder dat er aanvaardbare redenen zijn wat dit betreft ⁽²⁾.

⁽²⁾ In verband met de toepasselijkheid van het beginsel van gelijkheid tussen openbare lichamen, zie advies 22.162/VR, gegeven op 17 februari 1993 door de verenigde kamers van de afdeling wetgeving van de Raad van State over amendementen op een voorstel dat heeft geleid tot de bijzondere wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur : "Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, neergelegd in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, is niet alleen toepasselijk op iedere afzonderlijke burger, maar ook op de politieke collectiviteiten" (Gedr. St., Senaat, zitting 1992-1993, nr. 558/4, blz. 1-2); voor een illustratie van dit beginsel, zie advies 33.322/2, gegeven op 15 mei 2002 over een ontwerp dat aanleiding heeft gegeven tot 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, in welk advies de Raad van State in verband met een maatregel tot afschaffing - in de vennootschapsbelasting - van de aftrekbaarheid als beroepskosten van de belastingen geheven door de gewesten het volgende opmerkt : "Het is niet duidelijk waarom de vermelde gewestelijke belastingen en retributies voortaan niet meer kunnen worden afgetrokken, terwijl de provinciale en gemeentelijke belastingen en retributies aftrekbaar blijven, hoewel die belastingen evenmin noodzakelijkerwijze zijn ingevoerd met als enige bedoeling de provincie of de gemeente van financiële middelen te voorzien. Wat dit punt betreft, moet, op zijn minst in de memorie van toelichting, een verantwoording worden gegeven" (Gedr. St., Kamer, zitting 2001-2002, nr. 1918/1, blz. 97-134). Hoewel aan het Arbitragehof een middel is voorgelegd dat ontleend was aan dit verschil in behandeling van de belastingen naargelang de entiteit die ze vaststelt, heeft het zich niet uitgesproken over het al dan niet gegrond zijn ervan, doordat de partij die dit middel aanvoerde een particulier was en geen politieke entiteit die de aangevoerde discriminatie onderging (zie Arbitragehof, arrest nr. 146/2004 van 15 september 2004, overwegingen B.8 tot B.9.2.); wat betreft de toetsing door het Arbitragehof van de gelijkheid van deelcollectiviteiten, zie ook Arbitragehof, arrest nr. 35/2003 van 25 maart 2003, overwegingen B.13.2. tot B. 13.9. en B.21.1 tot B. 21.3, alsook CIRC, "La Cour d'arbitrage et Saint-Polycarpe : un brevet de constitutionnalité mal motivé", JT, 2003, blz. 521-537, inzonderheid punt 3, blz. 528-529.

De verantwoording van het amendement moet derhalve worden aangevuld om te doen blijken dat het ontworpen amendement eveneens uit dit oogpunt een afdoende en evenredige maatregel is die ertoe strekt een legitiem doel te bereiken op basis van een objectief en redelijk onderscheidingscriterium.

3. De steller van het amendement dient in de verantwoording aan te geven op welke wijze de ontworpen bepalingen moeten samengaan met artikel 362 van het WIB 92, waarnaar in de verantwoording wordt verwezen.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	P. QUERTAINMONT,	staatsraden,
	J. JAUMOTTE,	
	G. KEUTGEN,	assessor van de afdeling wetgeving,
Mevrouw	B. VIGNERON,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. P. RONVAUX, auditeur.

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

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS