

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 40.885/2/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 11 juillet 2006, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un avant-projet de loi "portant modification de l'article 51 du Code des impôts sur les revenus 1992", a donné le 17 juillet 2006 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 noodzakelijkheid wordt gemotiveerd door het feit dat :

Op de ministerraad van 30 juni 2006 beslist werd een wettelijke basis te voorzien teneinde een jobkorting mogelijk te maken vanaf 1 december 2006.

Dit wetsontwerp dus dringend moeten kunnen worden ingediend bij het Parlement teneinde een wijziging van artikel 51 WIB 92 voor het aanslagjaar 2007 (inkomsten 2006) te kunnen doorvoeren, dit met het oog op een verrekening van een verhoogde forfaitaire kostenaf trek vanaf 1 december 2006 in de bedrijfsvoorheffing."

*

* *

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 de l'avant-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, l'avant-projet appelle les observations ci-après.

Examen du projet

1. L'article 51, alinéa 2, du CIR, tel qu'il a été modifié en dernier lieu par la loi du 10 août 2001 portant réforme de l'impôt des personnes physiques (article 7), fixe les pourcentages forfaitaires des rémunérations des travailleurs et dirigeants d'entreprise et des profits des occupations lucratives auxquels sont fixés les frais professionnels, à défaut de preuves.

.../...

Ces pourcentages sont fixés de manière identique en ce qui concerne les rémunérations des travailleurs (visées à l'article 51, alinéa 2, 1°) et les profits des occupations lucratives (visés à l'article 51, alinéa 2, 4°). Un pourcentage différent est prévu pour les rémunérations des dirigeants d'entreprise (article 51, alinéa 2, 2°) et pour les rémunérations des conjoints aidants (article 51, alinéa 2, 3°).

Ces pourcentages ont été majorés par plusieurs lois successives, la dernière fois par la loi du 10 août 2001, précitée.

L'alinéa 3 de l'article 51 prévoit que le forfait ne peut en aucun cas dépasser un certain plafond pour l'ensemble des revenus d'une même catégorie.

2. L'avant-projet de loi à l'examen tend à permettre au Roi, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, de majorer de 25 % au maximum les pourcentages repris à l'article 51, alinéa 2, 1° (rémunérations des travailleurs) ou de remplacer les pourcentages repris à l'article 51, alinéa 2, 1°, a), b) et c) (tranches de revenus n'excédant pas 12.400 euros) par un montant fixe de frais.

L'avant-projet tend en outre à permettre au Roi, par le même arrêté, de majorer de 25 % maximum le plafond du forfait repris à l'article 51, alinéa 3, du CIR.

Suivant l'article 4 de l'avant-projet, la loi entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2007 (revenus de 2006).

D'après l'exposé des motifs, le but de cette disposition "est de disposer d'un instrument légal permettant de procéder rapidement à une augmentation de ces frais professionnels forfaitaires, dans une marge budgétaire que le gouvernement déterminera".

3. L'avant-projet revient à permettre au Roi d'accorder des modérations d'impôt, alors qu'en vertu de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution, nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi.

Le Conseil d'État n'aperçoit pas pour quelle raison l'auteur de l'avant-projet s'écarte de la méthode suivie jusqu'à présent chaque fois qu'il s'est agi de majorer les pourcentages ou le plafond prévus à l'article 51 du CIR : si l'on veut faire entrer en vigueur les pourcentages et le forfait majorés à partir de l'exercice d'imposition 2007 et qu'il n'est pas possible de déterminer actuellement ces majorations à défaut de connaître le budget qui pourra y être affecté, il suffit d'attendre que ce budget soit déterminé et de fixer alors les pourcentages et le forfait maximum par une loi votée avant la fin de l'année 2006.

Or, il se déduit des articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, prérappelé, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination de l'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle.

Il est vrai que, lorsque le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même tous les éléments essentiels d'un impôt parce que le respect de la procédure parlementaire ne lui permettrait pas d'agir avec la promptitude voulue, notamment pour réaliser un objectif d'intérêt général, il peut être admis qu'il habilite le Roi à le faire, pourvu qu'il détermine explicitement et sans équivoque l'objet de cette délégation et que les mesures prises par le Roi soient examinées par le pouvoir législatif dans un délai relativement court, fixé dans la loi d'habilitation ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ En ce sens, voir par exemple l'arrêt 57/2005 du 16 mars 2005 de la Cour d'arbitrage, Moniteur belge, 12 avril 2005 (2^e éd.), pp. 16.131-16.132, ainsi que la jurisprudence de la section de législation du Conseil d'État (voir les avis 38.234/8, donné le 18 mars 2005 sur un avant-projet devenu la loi du 13 juillet 2005 concernant l'instauration d'une cotisation à charge de certains organismes; 38.722/2, donné le 2 août 2005 sur un projet devenu l'arrêté royal du 24 août 2005 modifiant les arrêtés royaux n^{os} 18, 46, 47 et 48 relatifs à la taxe sur la valeur ajoutée; 39.815/2, donné le 27 avril 2006 sur un projet devenu l'arrêté royal du 10 juin 2006 modifiant l'arrêté royal n^o 2 du 7 novembre 1969 relatif à l'établissement de bases forfaitaires de taxation à la taxe sur la valeur ajoutée).

Au cas présent, cette impossibilité n'est pas établie, comme cela vient d'être montré. Il en résulte que l'avant-projet de loi ne satisfait pas à l'une des conditions auxquelles une délégation au Roi du pouvoir de déterminer un élément essentiel d'un impôt peut être considérée comme justifiée et qu'il est donc inconstitutionnel de ce point de vue.

La chambre était composée de

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

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 40.885/2/V

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede vakantiekamer, op 11 juli 2006 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende wijziging van artikel 51 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992", heeft op 17 juli 2006 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 de motivering in de brief met de adviesaanvraag als volgt :

"De dringende noodzakelijkheid wordt gemotiveerd door het feit dat :

Op de ministerraad van 30 juni 2006 beslist werd een wettelijke basis te voorzien teneinde een jobkorting mogelijk te maken vanaf 1 december 2006.

Dit wetsontwerp dus dringend moeten kunnen worden ingediend bij het Parlement teneinde een wijziging van artikel 51 WIB 92 voor het aanslagjaar 2007 (inkomsten 2006) te kunnen doorvoeren, dit met het oog op een verrekening van een verhoogde forfaitaire kostenaf trek vanaf 1 december 2006 in de bedrijfsvoorheffing."

*

* *

Aangezien de adviesaanvraag is ingediend 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 voorontwerp, 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.

.../...

Onderzoek van het ontwerp

1. Artikel 51, tweede lid, van het WIB, zoals het laatstelijk is gewijzigd bij de wet van 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting (artikel 7), stelt de forfaitaire percentages vast van de bezoldigingen van werknemers en bedrijfsleiders en van de baten uit winstgevende bezigheden, waarop de beroepskosten bij gebrek aan bewijzen, worden bepaald.

Deze percentages worden op dezelfde wijze vastgesteld voor bezoldigingen van werknemers (bedoeld in artikel 51, tweede lid, 1°,) en baten uit winstgevende bezigheden (bedoeld in artikel 51, tweede lid, 4°). Voor bezoldigingen van bedrijfsleiders (artikel 51, tweede lid, 2°) en voor bezoldigingen van meewerkende echtgenoten (artikel 51, tweede lid, 3°), wordt voorzien in een verschillend percentage.

Deze percentages zijn verhoogd bij verscheidene opeenvolgende wetten, de laatste maal bij de voormelde wet van 10 augustus 2001.

Het derde lid van artikel 51 bepaalt dat het forfait in geen geval meer mag bedragen dan een bepaald maximumbedrag voor de gezamenlijke inkomsten van eenzelfde categorie.

2. Het voorliggende voorontwerp strekt ertoe de Koning te machtigen om bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad de in artikel 51, tweede lid, 1°, vermelde percentages (bezoldigingen van werknemers) met ten hoogste 25% te verhogen of de in artikel 51, tweede lid, 1°, a), b) en c) vermelde percentages (schijven van inkomsten van ten hoogste 12.400 euro) te vervangen door een vast bedrag aan kosten.

Het voorontwerp strekt er bovendien toe de Koning, bij hetzelfde besluit, te machtigen om het maximumbedrag van het in artikel 51, derde lid, van het WIB vermelde forfait te vermeerderen met ten hoogste 25%.

Volgens artikel 4 van het voorontwerp treedt de wet in werking vanaf het aanslagjaar 2007 (inkomsten van 2006).

.../...

Luidens de memorie van toelichting heeft deze bepaling "tot doel een wettelijk instrument ter beschikking te stellen dat toelaat, binnen de door de regering te bepalen budgettaire marge, snel tot een verhoging van die forfaitaire beroepskosten over te gaan".

3. Het komt erop neer dat de Koning, met dit voorontwerp, wordt gemachtigd belastingvermindering te verlenen, terwijl krachtens artikel 172, tweede lid, van de Grondwet, geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet.

Het is de Raad van State niet duidelijk waarom de steller van het voorontwerp afwijkt van de methode welke tot op heden gevolgd is telkens als het erom ging de in artikel 51 van het WIB voorgeschreven percentages of het maximumbedrag, te verhogen : indien het de bedoeling is de verhoogde percentages en het verhoogde forfait in werking te laten treden vanaf het aanslagjaar 2007 en het thans niet mogelijk is die vermeerderingen vast te stellen omdat men het budget niet kent dat eraan zal kunnen worden gewijd, volstaat het te wachten totdat het budget is vastgesteld en dan de percentages en het maximumbedrag vast te stellen bij een vóór het einde van het jaar 2006 aangenomen wet.

Welnu, uit artikel 170, § 1, en uit het hiervoren gememoreerde artikel 172, tweede lid, van de Grondwet kan worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is.

Wanneer de wetgever zich evenwel in de onmogelijkheid bevindt om zelf alle essentiële elementen van een belasting vast te stellen omdat de inachtneming van de parlementaire procedure hem niet ertoe in staat zou stellen met de vereiste spoed te handelen om bepaaldelijk een doelstelling van algemeen belang te halen, kan worden aanvaard dat hij de Koning ertoe machtigt zulks te doen op voorwaarde dat hij het onderwerp van die machtiging uitdrukkelijk en ondubbelzinnig aanwijst en dat de door

.../...

de Koning genomen maatregelen door de wetgevende macht worden onderzocht binnen een relatief korte termijn, vastgesteld in de machtigingswet ⁽¹⁾.

Zoals hierboven is aangetoond, is in het voorliggende geval deze onmogelijkheid niet bewezen. Daaruit volgt dat het voorontwerp van wet niet voldoet aan een van de voorwaarden waarop delegatie aan de Koning van de bevoegdheid om een essentieel element van een belasting vast te stellen, geacht kan worden gerechtvaardigd te zijn en dat het uit dat oogpunt dus ongrondwettig is.

⁽¹⁾ Zie in die zin bijvoorbeeld arrest 57/2005 van 16 maart 2005 van het Arbitragehof, Belgisch Staatsblad, 12 april 2005 (2^e ed.), blz. 16.129-16.130, alsmede de rechtspraak van de afdeling wetgeving van de Raad van State (zie adviezen 38.234/8, gegeven op 18 maart 2005 over een voorontwerp dat ontstaan heeft gegeven aan de wet van 13 juli 2005 betreffende de invoering van een jaarlijkse bijdrage ten laste van bepaalde instellingen; 38.722/2, gegeven op 2 augustus 2005 over een ontwerp dat ontstaan heeft gegeven aan het koninklijk besluit van 24 augustus 2005 tot wijziging van de koninklijke besluiten nr. 18, 46, 47 en 48 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde; 39.815/2, gegeven op 27 april 2006 over een ontwerp dat ontstaan heeft gegeven aan het koninklijk besluit van 10 juni 2006 tot wijziging van koninklijk besluit nr. 2 van 7 november 1969 met betrekking tot de vaststelling van forfaitaire grondslagen van aanslag voor de belasting over de toegevoegde waarde).

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	P. LIÉNARDY,	staatsraden,
	J. JAUMOTTE,	
	J. KIRKPATRICK,	assessor van de afdeling wetgeving,
Mevrouw	B. VIGNERON,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur-afdelingshoofd.

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

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS