

GG

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 41.378/2

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 25 septembre 2006, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi "portant modification des dispositions en matière de déduction pour investissements", a donné le 18 octobre 2006 l'avis suivant :

Comme la demande d'avis est introduite sur la base de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1°, 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.

Fondement juridique

Dispositif

L'article 3 du projet tend à remplacer l'article 77 du CIR par une disposition identique, sauf que le nouveau texte se réfère aux 2° et 3° de l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, alors que le texte actuellement en vigueur se réfère seulement au 2° de cette disposition.

L'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, prévoit une déduction pour investissement majorée en ce qui concerne :

- "a) les brevets;
- b) les immobilisations qui tendent à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effets sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur l'environnement;
- c) les immobilisations qui tendent à une utilisation plus rationnelle de l'énergie, à l'amélioration des processus industriels au point de vue énergétique et, plus spécialement, à la récupération d'énergie dans l'industrie;
- d) (...) ¹."

⁽¹⁾ Cet article est en cours de modification dans l'avant-projet de loi soumis au Conseil d'État sous le n° 40.748/2, devenu le projet de loi relative à la déduction pour investissement en faveur du secteur horeca (Doc. parl., Chambre des représentants, session 2005-2006, n° 2665).

L'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, prévoit une majoration plus importante en ce qui concerne les immobilisations corporelles qui tendent à la sécurisation des locaux professionnels et dont l'installation a été approuvée par le fonctionnaire chargé des conseils en techno-prévention dans la zone de police où sont affectées les immobilisations.

Le projet prévoit un régime différent selon les investissements dont il s'agit.

A. En ce qui concerne les investissements visés au 2°, b) et c) de l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er} du CIR

L'article 5, alinéa 2, 1^{er} tiret, du projet tend à corriger une erreur qui se serait produite lors de la coordination réalisée par l'arrêté royal du 10 avril 1992 portant coordination de dispositions légales relatives aux impôts sur les revenus (ci-après dénommé : l'arrêté royal du 10 avril 1992).

Selon l'exposé des motifs, l'article 3 combiné avec l'article 5, alinéa 2, 1^{er} tiret, du projet trouverait sa justification dans deux arrêts du Conseil d'État, les arrêts n° 64.980 du 5 mars 1997 et n° 96.116 du 5 juin 2001, qui auraient constaté que, lors de la coordination opérée par l'arrêté royal du 10 avril 1992, "l'article 77, CIR 92, a étendu illégalement les dispositions de l'article 42^{ter}, § 7, CIR 92, aux immobilisations visées à l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, CIR 92, autres que celles en matière d'économie d'énergie". L'intervention législative correctrice envisagée par le projet viserait aussi "à reporter (lire : rapporter) et rétablir l'article 77, CIR 92, à partir du 1^{er} janvier 1992, afin de rendre constitutionnelle la délégation au Roi" qui est contenue dans l'article 77 du CIR tel que cet article résulte de la coordination opérée par l'arrêté royal du 10 avril 1992.

Il convient tout d'abord d'observer que les arrêts n° 64.980 du 5 mars 1997 et n° 96.116 du 5 juin 2001 du Conseil d'État n'ont pas la portée que leur prête l'exposé des motifs : ces arrêts n'abordent en effet pas la question de savoir si l'article 77 du CIR dans sa rédaction issue de la coordination opérée par l'arrêté royal du 10 avril 1992 a "étendu illégalement" le contenu des dispositions que ledit arrêté royal était chargé de coordonner ².

Or, sur cette question, il apparaît, au contraire de ce que suggère l'exposé des motifs, qu'aucune erreur n'a été commise lors de la coordination de la disposition devenue l'article 77 du CIR ³.

(2) D'ailleurs, contrairement à ce qu'indique l'exposé des motifs, ces arrêts n'ont pas non plus examiné la question de savoir qui de l'État fédéral ou des Régions est compétent pour déterminer la liste des immobilisations qui peuvent bénéficier d'un taux majoré de déduction pour investissement en matière d'économie d'énergie.

(3) Au moment de leur coordination par l'arrêté royal du 10 avril 1992, les pourcentages de la déduction pour investissement étaient réglés par l'article 42ter, § 2, du CIR 1964 dont la rédaction provenait de l'article 20, § 1^{er}, de la loi du 7 décembre 1988 portant réforme de l'impôt sur les revenus et modification des taxes assimilées au timbre, modifié par l'article 304 de la loi du 22 décembre 1989 portant des dispositions fiscales : plus particulièrement, la déduction majorée prévue par ces dispositions profitait, en vertu de l'article 20, § 1^{er}, b), 1°, de la loi du 7 décembre 1988 précitée, aux investissements tendant "à promouvoir la recherche et le développement de produits nouveaux et de technologies avancées n'ayant pas d'effets sur l'environnement ou visant à minimiser les effets négatifs sur l'environnement" et aux investissements tendant "à une utilisation plus rationnelle de l'énergie, à l'amélioration des processus industriels au point de vue énergétique et, plus spécialement, à la récupération d'énergie dans l'industrie". Après leur coordination par l'arrêté royal du 10 avril 1992, ces dispositions relatives à la déduction majorée pour investissement ont été reprises de manière littérale à l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, du CIR, article auquel l'article 77 du CIR renvoie lorsqu'il traite de cette déduction majorée. Ce faisant, l'article 77 du CIR n'a pas "illégalement" étendu les dispositions de l'article 42ter, § 7, du CIR 1964 car l'article 77 du CIR issu de la coordination opérée par l'arrêté royal du 10 avril 1992 est rédigé exactement de la même manière que l'était l'article 42ter, § 7, du CIR 1964 au moment de sa coordination, c'est-à-dire dans sa version issue de l'article 6 de l'arrêté royal n° 48 du 22 juin 1982 modifiant le Code des impôts sur les revenus en matière de déduction pour investissements, de plus-values et d'amortissements, tel que modifié par l'article 65, 6°, de la loi du 31 juillet 1984 de redressement et par l'article 7, 3°, de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales.

Par conséquent, l'article 5, alinéa 2, du projet, est sans objet et doit être omis ⁴.

Si, malgré l'inutilité de la démarche, l'auteur du projet entendait néanmoins maintenir l'article 3 du projet, celui-ci s'exposerait alors à une objection fondamentale : en reproduisant, dans cet article, une délégation de pouvoir au Roi conçue en des termes identiques à ceux qui figuraient dans la disposition devenue, après coordination, l'article 77 du CIR, il encourrait la même critique que celle formulée par le Conseil d'État dans l'avis 14.696/2, donné le 8 juin 1982 sur la version originale de cette disposition, à savoir l'article 6 de l'arrêté royal n° 48 du 22 juin 1982 modifiant le Code des impôts sur les revenus en matière de déduction pour investissements, de plus-values et d'amortissements, critique qui se lit comme suit :

"Dans l'article 42^{ter}, § 7, en projet, le Roi se réserve le pouvoir de déterminer les modalités d'application de l'article, 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 au taux de 25 p.c. ou de 20 p.c. prévue au paragraphe 2, 1°.

Le pouvoir ainsi attribué est appelé à s'exercer après le 31 décembre 1982. Dans la matière des impôts, il ne peut s'agir que d'un pouvoir d'exécution de même portée que celui qui procède de l'article 67 de la Constitution. Dès lors, si le Roi peut conserver après l'expiration des pouvoirs spéciaux le droit de prescrire des mesures de comptabilité, de déclaration et de contrôle, il ne lui est pas permis de se réserver le pouvoir d'agir sur un des éléments qui concourent à la détermination de la dette du contribuable : base imposable, taux de l'impôt, condition d'une immunisation.

Le paragraphe 7 devrait dès lors être amendé ou, à tout le moins, être utilisé dans les limites constitutionnelles."

(4) À supposer même que le Roi ait excédé ses pouvoirs lorsqu'il a, par l'arrêté royal du 10 avril 1992, coordonné les dispositions légales en matière d'impôts sur les revenus, ce qui ne s'avère en tout cas pas être le cas concernant la question examinée, il n'y aurait de toute façon pas lieu de procéder à une légalisation rétroactive de la coordination réalisée et affectée, par hypothèse, d'un excès de pouvoir. Agir autrement reviendrait en effet à perdre de vue que le Code des impôts sur les revenus 1992, coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992, a été confirmé par l'article unique de la loi du 12 juin 1992 portant confirmation du Code des impôts sur les revenus 1992, coordonné le 10 avril 1992. Cette confirmation rend à l'évidence inutile toute opération de consolidation qui, en 2006, se donnerait pour objet de conférer une valeur législative aux éventuels excès de pouvoir qu'aurait pu commettre l'arrêté royal du 10 avril 1992.

L'arrêt n° 64.980 du 5 mars 1997 du Conseil d'État a également soulevé ce grief d'inconstitutionnalité, mais cette fois à l'encontre des dispositions adoptées par le Roi sur la base de l'habilitation contenue dans l'article 42*ter*, § 7, du CIR 1964 ⁵.

Par conséquent, la délégation de pouvoir consentie au Roi par l'article 3 du projet ne saurait en tout état de cause être admise, sauf à la revoir dans le respect des limites rappelées ci-avant.

B. En ce qui concerne les investissements visés à l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, a) du CIR

Les articles 3, 4, 5, alinéas 2, 2^e tiret, et 4, du projet rapportent l'article 6 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses étant donné que l'article 77 "nouveau", que l'article 3 du projet introduit dans le CIR, reproduit le contenu de l'article 6, précité, et produit ses effets, pour ce qui concerne cet aspect de l'article 77 "nouveau" du CIR, à partir de l'exercice d'imposition 1997, ce qui correspond à la date d'entrée en vigueur de l'article 6 de la loi du 20 décembre 1995, précitée.

⁽⁵⁾ Le considérant 2.3.3. de l'arrêt n° 64.980 du 5 mars 1997 se lit comme suit : "Overwegende dat krachtens artikel 110, § 1, van de Grondwet, thans artikel 170, § 1, van de gecoördineerde Grondwet geen belasting ten behoeve van de staat kan "worden ingevoerd dan door een wet" en dat luidens artikel 112, lid 2, van de Grondwet, thans artikel 172, lid 2, van de gecoördineerde Grondwet geen vrijstelling of vermindering van belasting "kan worden ingevoerd dan door een wet"; dat aldus essentiële bestanddelen van de belasting, zoals bestanddelen die een terugslag kunnen hebben op de belastingschuld van de belastingsplichtige, door de wetgever zelf moeten worden vastgesteld en buiten de uitvoeringsbevoegdheid vallen die de Koning op grond van de artikelen 67 en 78 van de Grondwet, respectievelijk de artikelen 108 en 105 van de gecoördineerde Grondwet bezit; dat § 7 van artikel 42*ter* van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen niet werd gehanteerd binnen de grondwettelijke grenzen; dat, aangezien bij artikel 12*septies*, van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 en de bijlage X vastgestelde bijkomende criteria waaraan de investeringen moeten voldoen buiten de uitvoeringsbevoegdheid van de Koning vallen, deze wegens strijdigheid met artikel 110 van de Grondwet, thans artikel 170, van de gecoördineerde Grondwet, buiten toepassing moeten worden gelaten; dat het middel gegrond is;".

Les articles 4, 5, alinéas 2, 2^e tiret, et 4, du projet sont inutiles et doivent être omis du projet : comme en convient le délégué du ministre, le Conseil d'État n'aperçoit en effet pas quel peut être l'intérêt de rapporter, en 2006, une disposition légale adoptée le 20 décembre 1995 et entrée en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1997 tout en procédant simultanément au remplacement de cette disposition rapportée par une disposition "nouvelle" ayant un contenu identique et qui produit ses effets à partir de la date où la disposition rapportée est entrée en vigueur.

C. En ce qui concerne les investissements visés à l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR

L'article 3 combiné avec l'article 5, alinéa 3, du projet entend réparer une omission commise par le législateur à l'occasion de l'adoption de l'article 372 de la loi-programme du 27 décembre 2004 : comme suite à la modification que cette disposition a apportée à l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, du CIR, le législateur aurait dû également modifier l'article 77 du CIR, ce qu'il n'a pas fait. Le projet comble cette lacune et produit ses effets sur ce point à partir de l'exercice d'imposition 2004.

Comme l'explique le délégué du ministre, lorsque le législateur a adopté l'article 372 de la loi-programme du 27 décembre 2004, dont l'objet consistait à supprimer l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, d, du CIR et à reprendre l'hypothèse que réglait cette disposition dans un article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, nouveau du CIR, il aurait dû également modifier simultanément l'article 77 du CIR afin que le renvoi qu'opère cet article à l'article 69 du CIR soit adapté pour tenir compte de la modification qui venait d'être apportée à l'article 69 du CIR.

L'adaptation de l'article 77 du CIR pour le conformer aux modifications subies par l'article 69 du même CIR en ce qui concerne la déduction majorée pour les investissements de sécurisation des locaux professionnels ainsi que l'effet rétroactif donné à cette adaptation ne devraient, en principe, pas soulever de difficulté, car une telle adaptation ne semble pas de nature à compromettre la sécurité juridique dès lors qu'il s'agit d'une forme de toilettage d'un texte qui procure un avantage aux redevables.

Toutefois, en l'espèce, comme cette adaptation conduit l'auteur du projet à reproduire une délégation de pouvoir au Roi dont l'inconstitutionnalité a été rappelée ci-avant, elle ne peut être admise dans sa forme actuelle ⁶.

En outre, comme l'article 374 de la loi-programme du 27 décembre 2004 rend l'article 372 de la même loi-programme applicable aux immobilisations acquises ou constituées pendant une période imposable se rattachant à l'exercice d'imposition 2006 ou à un exercice d'imposition ultérieur, l'effet rétroactif donné sur ce point au projet devrait être limité à la date d'entrée en vigueur de la disposition dont les effets nécessitent, aux yeux de l'auteur du projet, une correction rétroactive. Dès lors, en tant que le projet vise à corriger l'erreur évoquée ci-dessus, il ne peut produire ses effets à partir de l'exercice d'imposition 2004 car, lorsque l'article 106 de la loi-programme du 8 avril 2003 a introduit, à l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, d), du CIR, la possibilité de faire valoir la déduction pour investissement en faveur d'immobilisations corporelles qui tendent à une sécurisation des locaux professionnels, le renvoi que l'article 77 du CIR opérait à ces investissements était correct. Concernant ces investissements, l'article 77 du CIR ne doit donc pas être corrigé *ab initio* mais seulement à partir du moment où l'article 372 de la loi-programme du 27 décembre 2004 est entré en vigueur.

⁽⁶⁾ Le problème ne se poserait pas si le texte en projet se bornait à compléter l'article 77 par les mots "et 3°".

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
Madame	Ph. QUERTAINMONT, M. BAGUET,	conseillers d'État,
Messieurs	G. KEUTGEN, J. KIRKPATRICK,	assesseurs 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

GG

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 41.378/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 25 september 2006 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende wijziging van de bepalingen inzake de investeringsaftrek", heeft op 18 oktober 2006 het volgende advies gegeven :

Aangezien de adviesaanvraag ingediend is op basis van artikel 84, § 1, eerste lid, 1°, 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 voorontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

Rechtsgrond

Dispositief

Artikel 3 van het ontwerp strekt ertoe artikel 77 van het WIB te vervangen door een gelijksoortige bepaling, met dien verstande dat de nieuwe tekst verwijst naar de onderdelen 2° en 3° van artikel 69, § 1, eerste lid, terwijl in de huidige van kracht zijnde tekst alleen naar onderdeel 2° van die bepaling wordt verwezen.

Artikel 69, § 1, eerste lid, 2°, voorziet in een verhoogde investeringsaftrek in verband met :

- "a) de octrooien;
- b) de vaste activa die worden gebruikt ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën die geen effect hebben op het leefmilieu of die beogen het negatieve effect op het leefmilieu zoveel mogelijk te beperken;
- c) de vaste activa die dienen voor een rationeler energieverbruik, voor de verbetering van de industriële processen uit energetische overwegingen en, in het bijzonder, voor de terugwinning van energie in de industrie;
- d) (...) ¹."

(1) Dit artikel wordt gewijzigd in het aan de Raad van State onder het nr. 40.748/2 voorgelegde voorontwerp van wet, dat heeft geleid tot het wetsontwerp betreffende de investeringsaftrek ten gunste van de horecasector (Gedr. St., Kamer van volksvertegenwoordigers, zittingsperiode 2005-2006, nr. 2665).

Artikel 69, § 1, eerste lid, 3°, voorziet in een grotere investeringsaftrek met betrekking tot de materiële vaste activa die dienen voor de beveiliging van beroepslokalen en waarvan de installatie is goedgekeurd door de ambtenaar belast met de adviezen inzake techno-preventie in de politiezone waar die activa worden gebruikt.

Het ontwerp voorziet in onderscheiden regelingen naargelang van de investeringen waarover het gaat.

A. Met betrekking tot de investeringen bedoeld in onderdeel 2°, b) en c), van artikel 69, § 1, eerste lid, van het WIB

Artikel 5, tweede lid, eerste streepje, van het ontwerp strekt ertoe een fout recht te zetten die zich zou hebben voorgedaan bij de coördinatie door het koninklijk besluit van 10 april 1992 tot coördinatie van wettelijke bepalingen inzake inkomstenbelastingen (hierna genoemd : het koninklijk besluit van 10 april 1992).

Volgens de memorie van toelichting zou de rechtvaardigingsgrond van artikel 3, gelezen in samenhang met artikel 5, lid 2, eerste streepje, van het ontwerp liggen in twee arresten van de Raad van State, de arresten nr. 64.980 van 5 maart 1997 en nr. 96.116 van 5 juni 2001, waarin geconstateerd zou zijn dat, bij de coördinatie door het koninklijk besluit van 10 april 1992 "artikel 77, WIB 92, (...) de bepalingen van artikel 42ter, § 7, WIB, (...) onwettelijk (heeft) uitgebreid tot de in huidig artikel 69, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92, vermelde vaste activa andere dan deze op het gebied van energiebesparing". Het door het ontwerp beoogde corrigerend wetgevend optreden zou er derhalve toe strekken "artikel 77, WIB 92, in te trekken en opnieuw op te nemen, vanaf 1 januari 1992, teneinde de delegatie aan de Koning grondwettelijk te maken", welke delegatie vervat is in artikel 77 van het WIB zoals dit artikel voortvloeit uit de coördinatie bij het koninklijk besluit van 10 april 1992.

In de eerste plaats moet erop worden gewezen dat de arresten nr. 64.980 van 5 maart 1997 en nr. 96.116 van 5 juni 2001 van de Raad van State niet de strekking hebben die de memorie van toelichting eraan verleent : in deze arresten wordt immers niet ingegaan op de vraag of artikel 77 van het WIB, in de versie die ontstaan is uit de

.../...

coördinatie bij het koninklijk besluit van 10 april 1992, de inhoud van de bepalingen die bij het genoemde koninklijk besluit moesten worden gecoördineerd, "onwettelijk (heeft) uitgebreid" ².

Wat deze vraag betreft, blijkt echter, in tegenstelling tot wat wordt gesuggereerd in de memorie van toelichting, dat geen enkele fout is gemaakt bij de coördinatie van de bepaling die heeft geleid tot artikel 77 van het WIB ³.

(2) In tegenstelling tot wat in de memorie van toelichting wordt aangegeven, wordt in deze arresten trouwens evenmin de vraag onderzocht wie van de federale Staat of de Gewesten bevoegd is om de lijst te bepalen van de vaste activa waarvoor een verhoogde investeringsaftrek geldt voor investeringen in energiebesparing.

(3) De percentages van de investeringsaftrek waren op het ogenblik van hun coördinatie bij koninklijk besluit van 10 april 1992 geregeld bij artikel 42ter, § 2, van het WIB 1964, waarvan de redactie voortkwam uit artikel 20, § 1, van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen, gewijzigd bij artikel 304 van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen : de verhoogde investeringsaftrek waarin deze bepalingen voorzagen, gold krachtens artikel 20, § 1, b), 1°, van de voormelde wet van 7 december 1988 inzonderheid voor investeringen "ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën die ofwel geen effecten hebben op het leefmilieu of die beogen de negatieve effecten op het leefmilieu te minimaliseren" en voor investeringen "waarmede een rationeler energieverbruik, de verbetering van de industriële processen uit energetische overwegingen en, in het bijzonder, de terugwinning van energie in de industrie wordt beoogd". Na de coördinatie ervan bij koninklijk besluit van 10 april 1992, zijn deze bepalingen betreffende de verhoogde investeringsaftrek letterlijk overgenomen in artikel 69, § 1, eerste lid, 2°, van het WIB, naar welk artikel artikel 77 van het WIB verwijst in verband met deze verhoogde aftrek. Hierdoor heeft artikel 77 van het WIB de bepalingen van artikel 42ter, § 7, van het WIB 64 niet "onwettelijk" uitgebreid, daar artikel 77 van het WIB, dat het resultaat is van de coördinatie bij koninklijk besluit van 10 april 1992 precies op dezelfde wijze is geredigeerd als artikel 42ter, § 7, van het WIB 64 was toen het is gecoördineerd, dit wil zeggen in de versie ervan die voortkomt uit artikel 6 van koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake investeringsaftrek, meerwaarden en afschrijvingen, zoals gewijzigd bij artikel 65, 6°, van de herstellwet van 31 juli 1984 en bij artikel 7, 3°, van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen.

Bijgevolg is artikel 5, tweede lid, van het ontwerp doelloos en dient het te worden weggelaten ⁴.

Indien de steller van het ontwerp ondanks de nutteloosheid van zo'n bemoeiing, niettemin de bedoeling heeft artikel 3 van het ontwerp te handhaven, zou dit een fundamenteel bezwaar doen rijzen : door in dit artikel een delegatie van bevoegdheid aan de Koning over te nemen die in dezelfde bewoordingen is gesteld als de bepaling die, na coördinatie, artikel 77 van het WIB is geworden, zou hij zich blootstellen aan hetzelfde bezwaar als dat verwoord door de Raad van State in zijn advies nr. 14.696/2, gegeven op 8 juni 1982 over de oorspronkelijke versie van deze bepaling, namelijk artikel 6 van het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen inzake investeringsaftrek, meerwaarden en afschrijvingen, welk bezwaar als volgt luidt :

"In het ontworpen artikel 42^{ter}, § 7, behoudt de Koning zich de bevoegdheid voor om te bepalen op welke wijze het artikel moet worden toegepast, welke verplichtingen de belastingplichtigen moeten naleven om recht te hebben op het voordeel ervan en aan welke kenmerken de vaste activa moeten voldoen om recht te geven op de in paragraaf 2, 1°, gestelde aftrek tegen het tarief van 25 pct. of van 20 pct.

⁽⁴⁾ Zelfs als de Koning zijn bevoegdheden heeft overschreden toen Hij, bij het koninklijk besluit van 10 april 1992, de wettelijke bepalingen inzake inkomstenbelastingen heeft gecoördineerd, wat in ieder geval niet zo blijkt te zijn wat de onderzochte kwestie betreft, zou er in ieder geval geen reden zijn om de uitgevoerde coördinatie waarmee, veronderstellenderwijs, machtsafwending zou zijn gemoeid, met terugwerking wettig te maken. Anders handelen zou er immers op neerkomen dat men uit het oog verliest dat het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, gecoördineerd op 10 april 1992, bekrachtigd is bij het enige artikel van de wet van 12 juni 1992 tot bekrachtiging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gecoördineerd op 10 april 1992. Die bekrachtiging maakt elke handeling tot consolidering, die in 2006 tot doel zou hebben wetgevende waarde te verlenen aan eventuele machtsoverschrijdingen die bij het koninklijk besluit van 10 april 1992 zouden zijn begaan, duidelijk nutteloos.

De aldus toegekende bevoegdheid zal worden uitgeoefend na 31 december 1982. In belastingzaken kan het alleen gaan om een uitvoeringsbevoegdheid met dezelfde strekking als de bevoegdheid die volgt uit artikel 67 van de Grondwet. Al kan de Koning na het verstrijken van de bijzondere machten het recht behouden om maatregelen uit te vaardigen inzake boekhouding, aangifte en controle, het is Hem niet toegestaan zich de bevoegdheid voor te behouden om in te grijpen ten aanzien van een van de bestanddelen die mede bepalend zijn voor de schuld van de belastingplichtige : belastbare grondslag, belastingtarief, voorwaarde voor een vrijstelling.

Paragraaf 7 zou derhalve geamendeerd moeten worden, of, op zijn minst, binnen de grondwettelijke grenzen moeten worden gehanteerd."

In arrest nr. 64.980 van 5 maart 1997 van de Raad van State is dit ongrondwettigheidsbewaar eveneens opgeworpen, maar ditmaal ten aanzien van de bepalingen uitgevaardigd door de Koning op basis van de machtiging vervat in artikel 42*ter*, § 7, van het WIB 64 ⁵.

Bijgevolg kan de bij artikel 3 van het ontwerp aan de Koning verleende delegatie van bevoegdheid in ieder geval niet worden aanvaard, tenzij ze wordt herzien met inachtneming van de grenzen waaraan hierboven herinnerd is.

(5) Overweging 2.3.3. van arrest nr. 64.980 van 5 maart 1997 luidt als volgt : "Overwegende dat krachtens artikel 110, § 1, van de Grondwet, thans artikel 170, § 1, van de gecoördineerde Grondwet geen belasting ten behoeve van de staat kan «worden ingevoerd dan door een wet» en dat luidens artikel 112, lid 2, van de Grondwet, thans artikel 172, lid 2, van de gecoördineerde Grondwet geen vrijstelling of vermindering van belasting «kan worden ingevoerd dan door een wet»; dat aldus essentiële bestanddelen van de belasting, zoals bestanddelen die een terugslag kunnen hebben op de belastingschuld van de belastingplichtige, door de wetgever zelf moeten worden vastgesteld en buiten de uitvoeringsbevoegdheid vallen die de Koning op grond van de artikelen 67 en 78 van de Grondwet, respectievelijk de artikelen 108 en 105 van de gecoördineerde Grondwet bezit; dat § 7 van artikel 42*ter* van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen niet werd gehanteerd binnen de grondwettelijke grenzen; dat, aangezien bij artikel 12septies, van het koninklijk besluit van 4 maart 1965 en de bijlage X vastgestelde bijkomende criteria waaraan de investeringen moeten voldoen buiten de uitvoeringsbevoegdheid van de Koning vallen, deze wegens strijdigheid met artikel 110 van de Grondwet, thans artikel 170, van de gecoördineerde Grondwet, buiten toepassing moeten worden gelaten; dat het middel gegrond is;"

B. Met betrekking tot de investeringen bedoeld in artikel 69, § 1, eerste lid, 2°, a), van het WIB

De artikelen 3, 4 en 5, tweede lid, tweede streepje, en vierde lid, van het ontwerp trekken artikel 6 in van de wet van 20 december 1995 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen ingetrokken, aangezien het "nieuwe" artikel 77, dat bij artikel 3 van het ontwerp in het WIB wordt ingevoerd, de inhoud van het voormelde artikel 6 weergeeft, en uitwerking heeft, wat betreft dit aspect van het "nieuwe" artikel 77 van het WIB, met ingang van het aanslagjaar 1997, dit is de datum van inwerkingtreding van artikel 6 van de voornoemde wet van 20 december 1995.

De artikelen 4, 5, tweede lid, tweede streepje, en vierde lid zijn nutteloos en moeten uit het ontwerp worden weggelaten : het is de Raad van State immers niet duidelijk, de gemachtigde van de Minister valt de Raad hierin bij, wat het nut kan zijn in 2006 een wetsbepaling in te trekken die op 20 december 1995 is uitgevaardigd en vanaf het aanslagjaar 1997 in werking is getreden, en tegelijkertijd deze ingetrokken bepaling te vervangen door een "nieuwe" bepaling met dezelfde inhoud en die uitwerking heeft vanaf de dag waarop de ingetrokken bepaling in werking is getreden.

C. Ten aanzien van de investeringen bedoeld in artikel 69, § 1, eerste lid, 3°, van het WIB

Artikel 3, samen met artikel 5, derde lid, van het ontwerp strekt ertoe een onachtzaamheid van de wetgever bij de uitvaardiging van artikel 372 van de programmawet van 27 december 2004 weg te werken : naar aanleiding van de wijziging die deze bepaling heeft aangebracht in artikel 69, § 1, eerste lid, van het WIB, had de wetgever eveneens artikel 77 van het WIB moeten wijzigen, wat hij niet heeft gedaan. Het ontwerp vult deze leemte aan en heeft op dit punt uitwerking met ingang van het aanslagjaar 2004.

Zoals de gemachtigde van de minister erop wijst had de wetgever bij de uitvaardiging van artikel 372 van de programmawet van 27 december 2004, dat ertoe strekte artikel 69, § 1, eerste lid, 2°, d), van het WIB op te heffen en het geval dat door deze bepaling geregeld werd op te nemen in een nieuw artikel 69, § 1, eerste lid, 3°, van

.../...

het WIB, eveneens tegelijkertijd artikel 77 van het WIB moeten wijzigen opdat de verwijzing in dit artikel naar artikel 69 van het WIB aangepast zou zijn aan de wijziging die net in artikel 69 van het WIB was aangebracht.

De aanpassing van artikel 77 van het WIB om het in overeenstemming te brengen met de wijzigingen aangebracht in artikel 69 van hetzelfde WIB met betrekking tot de verhoogde investeringsaftrek voor investeringen die dienen voor de beveiliging van beroepslokalen, alsook de aan deze aanpassing verleende terugwerking, zouden in principe geen probleem mogen doen rijzen, daar een dergelijke aanpassing niet van die aard lijkt dat de rechtszekerheid in het gedrang wordt gebracht, doordat het gaat om een vorm van aanpassing van een tekst die voor de belastingplichtigen een voordeel oplevert.

Aangezien echter deze aanpassing in casu de steller van het ontwerp ertoe brengt een delegatie van bevoegdheid aan de Koning over te nemen waarvan de ongrondwettigheid hierboven gememoreerd is, kan ze in haar huidige vorm niet worden aanvaard ⁶.

Daarbij komt dat artikel 374 van de programmawet van 27 december 2004 artikel 372 van dezelfde programmawet van toepassing verklaart op de vaste activa die zijn verkregen of tot stand gebracht tijdens een belastbaar tijdperk dat is verbonden aan het aanslagjaar 2006 of aan een later aanslagjaar, zodat de terugwerking die op dit punt aan het ontwerp wordt verleend, zou moeten worden beperkt tot de datum van inwerkingtreding van de bepaling waarvan de uitwerking, in de ogen van de steller van het ontwerp, een terugwerkende correctie vereist. Derhalve kan het ontwerp, in zoverre het ertoe strekt de omissie waarvan hierboven sprake is recht te zetten, geen uitwerking hebben met ingang van het belastingjaar 2004, daar toen artikel 106 van de programmawet van 8 april 2003 in artikel 69, § 1, eerste lid, 2°, d), van het WIB, de mogelijkheid heeft ingevoerd om de aftrek te laten gelden voor investeringen met betrekking tot materiële vaste activa die dienen voor de beveiliging van beroepslokalen, de verwijzing in artikel 77 van het WIB naar deze investeringen correct was. Wat betreft deze investeringen, hoeft artikel 77 van het WIB dus niet *ab initio* te worden gecorrigeerd,

⁽⁶⁾ Het probleem zou niet rijzen indien in de ontworpen tekst artikel 77 alleen zou worden aangevuld met de woorden "en 3°".

maar slechts vanaf het ogenblik waarop artikel 372 van de programmawet van 27 december 2004 in werking is getreden.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	Ph. QUERTAINMONT,	staatsraden,
Mevrouw	M. BAGUET,	
de Heren	G. KEUTGEN,	assessoren van de afdeling wetgeving,
	J. KIRKPATRICK,	
Mevrouw	B. VIGNERON,	griffier.

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

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

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS