

GG

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 42.021/2
DU 24 JANVIER 2007

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 27 décembre 2006, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un amendement du Gouvernement à l'avant-projet de loi "portant des dispositions diverses", a donné 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 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.

Observation préalable

Le Conseil d'État n'aperçoit pas à quel projet de loi portant des dispositions diverses se rapporte l'amendement qui lui est soumis. Sans doute convient-il de présenter cet amendement sous la forme d'un projet de loi distinct qu'il y a lieu d'accompagner d'un exposé des motifs.

Fondement juridique

1. Dans son avis 39.483/2, donné le 30 novembre 2005 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) ¹, le Conseil d'État a fait observer :

"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

⁽¹⁾ Doc. parl., Chambre, 51 2128/3, pp. 11 à 14.

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 ².

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 ³. La 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."

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

(3) 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'État sur des amendements à une proposition devenue la loi spéciale du 16 juillet 1993 visant à achever la structure fédérale de l'État : "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'État 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.

La même observation vaut pour le présent projet.

2. Pour le surplus, le projet appelle les observations ci-après.

Dans la version française du liminaire de l'article 89*bis* en projet, il convient d'écrire "sous-section I^{re}*bis*".

Dans l'article 89*ter* en projet, il faut écrire "(...) la loi du 23 décembre 2005, les mots «visés à l'article 193*bis*, § 1^{er}» sont remplacés (...)".

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	J. JAUMOTTE,	conseillers d'État,
Mesdames	M. BAGUET,	
	B. VIGNERON,	greffier.

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

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS

GG

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 42.021/2
VAN 24 JANUARI 2007

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 27 december 2006 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een amendement van de Regering bij de voorontwerp van wet "houdende diverse bepalingen", heeft het volgende advies gegeven :

Aangezien de adviesaanvraag is ingediend 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 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.

Voorafgaande opmerking

Het is de Raad van State niet duidelijk op welk ontwerp van wet houdende diverse bepalingen het hem voorgelegde amendement betrekking heeft. Wellicht dient dit amendement te worden ingediend in de vorm van een afzonderlijk wetsontwerp samen met een memorie van toelichting.

Rechtsgrond

1. De Raad van State heeft in zijn advies 39.483/2, gegeven op 30 november 2005 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) ¹", het volgende opgemerkt :

"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

⁽¹⁾ Gedr. St., Kamer, 51.2128/3, blz. 11 tot 14.

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 ².

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 ³.

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

(3) 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."

Dezelfde opmerking geldt voor het onderhavige ontwerp.

2. Voor het overige geeft het ontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

In de Franse versie van de inleidende zin van het ontworpen artikel 89*bis*, schrijve men "sous-section Irebis".

In het ontworpen artikel 89ter *schrijve men* "(...) bij de wet van 23 december 2005, worden de woorden 'in artikel 193*bis*, § 1,' vervangen (...)".

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	J. JAUMOTTE,	staatsraden,
Mevrouwen	M. BAGUET,	
	B. VIGNERON,	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 de H. J. JAUMOTTE.

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS