

AW

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 43.601/2
DU 10 OCTOBRE 2007

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, du Budget, de la Fonction publique et des Relations extérieures de la Région de Bruxelles-Capitale, le 17 septembre 2007, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet d'ordonnance "modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus", 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 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.

Formalités préalables

Il découle de la notification de la réunion du 6 septembre 2007 du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale que la procédure de concertation prévue par l'accord de coopération du 7 décembre 2001 entre l'État fédéral et les Régions relatif à l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales et aux procédures de concertation concernant l'applicabilité technique des modifications aux impôts régionaux projetées par les Régions et l'applicabilité technique de l'instauration par les Régions de réductions ou d'augmentations générales de l'impôt des personnes physiques dû doit encore être menée à son terme.

Le présent avis est donc donné sous la réserve du correct accomplissement de cette formalité préalable.

Observations générales

1. Comme l'indique son exposé des motifs, l'avant-projet examiné se donne pour objet, d'une part, de remplacer, avec effet rétroactif, des dispositions introduites dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus par des arrêtés royaux de pouvoirs spéciaux n'ayant pas fait l'objet d'une confirmation législative et, d'autre part, d'insérer dans le même Code des dispositions prises par arrêté royal sur le fondement d'habilitations excessives.

Cette intervention du législateur repose sur le constat que la constitutionnalité des dispositions que l'avant-projet entend rétroactivement remplacer est contestée par certains contribuables dans le cadre d'actions en justice introduites devant les tribunaux de l'ordre judiciaire. Ces actions postuleraient le remboursement de l'ensemble des taxes payées depuis 1992 pour le motif qu'elles auraient été réclamées en violation du principe de légalité de l'impôt consacré par l'article 170 de la Constitution.

Selon l'exposé des motifs, "il est indispensable de clarifier la situation et de mettre fin à l'actuelle insécurité juridique" compte tenu de "l'enjeu financier très important (quelque 80 millions d'euros pour la Région de Bruxelles-Capitale, exclusivement pour ce qui concerne les taxes sur les appareils automatiques de divertissement)".

Comme le relève encore l'auteur de l'avant-projet, la Région de Bruxelles-Capitale n'innove pas en la matière étant donné que les Régions wallonne et flamande, qui étaient exposées au même problème, ont, par des décrets des 4 décembre 2003 ¹ et 22 décembre 2006 ², déjà adopté des dispositions similaires.

2. Dans les avis 35.571/2 ³ et 41.455/1/3 ⁴ qu'elle a respectivement donnés les 9 juillet 2003 et 13 octobre 2006 sur les avant-projets devenus les décrets des 4 décembre 2003 et 22 décembre 2006, précités, la section de législation a estimé qu'en leur principe, les avant-projets qui lui étaient soumis pouvaient être admis : en effet, les considérations liées au péril financier auquel se trouvaient exposées les Régions wallonne et flamande justifiaient raisonnablement la rétroactivité des dispositions législatives en projet au regard des exigences posées par la Cour d'arbitrage lorsque celle-ci est amenée à apprécier l'admissibilité d'une intervention rétroactive du législateur qui a pour effet d'influencer dans un sens déterminé l'issue d'une ou de plusieurs procédures judiciaires ou d'empêcher les juridictions de se prononcer sur une question de droit; en outre, la

(1) Décret de la Région wallonne du 4 décembre 2003 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

(2) Décret de la Région flamande du 22 décembre 2006 contenant diverses mesures d'accompagnement du budget 2007, articles 21 à 30.

(3) Doc., Parlement wallon, 2003-2004, n/ 567/1.

(4) Doc., Vlaams Parlement, 2006-2007, n/ 965/1.

section de législation relevait également, au regard du principe de sécurité juridique, que les interventions décrétales en projet ne modifiaient pas le contenu du droit applicable mais seulement la nature de la norme qui le porte, la question de la constitutionnalité de ces interventions pouvant, par ailleurs, toujours être soulevée devant la Cour d'arbitrage.

3. Dès lors que l'avant-projet examiné procède des mêmes causes et produit les mêmes effets que les avants-projets sur lesquels le Conseil d'État a donné les avis cités ci-avant, il y a lieu de conclure que son effet rétroactif peut lui-aussi être admis ⁵.

4. Les auteurs de l'avant-projet semblent partir du présupposé que l'intervention législative en projet ne peut pas rétroagir à une date antérieure à celle à partir de laquelle la Région de Bruxelles-Capitale est devenue compétente à l'égard des impôts concernés par l'avant-projet. Or, en termes de compétence, il n'existe aucune objection à ce que le législateur actuellement compétent adopte des dispositions qui rétroagissent jusqu'à une période pour laquelle il n'était pas encore compétent ou pour laquelle il n'était que partiellement compétent.

Dès lors, la question se pose de savoir si le souci de sécurité juridique qui anime l'auteur de l'avant-projet ne serait pas mieux rencontré si l'ordonnance en projet substituait avec l'effet rétroactif requis des dispositions de nature législative à l'ensemble des dispositions qui ont été adoptées en contrariété avec l'article 170 de la Constitution et dont l'application fait l'objet d'actions judiciaires toujours en cours ou pourrait encore, compte tenu des délais de prescription des actions judiciaires, faire l'objet de contestation.

(5) Sur la question de droit soulevée, qui est donc celle de l'examen de l'admissibilité d'une intervention législative rétroactive interférant dans des procédures en cours au nom de la protection des intérêts du Trésor, la jurisprudence de la Cour constitutionnelle n'a en effet pas évolué depuis que les avis 35.571/2 et 41.455/1/3, déjà cités, ont été donnés par la section de législation (pour la matière fiscale, voir, en dernier lieu, Cour d'arbitrage, 1^{er} février 2006, n/ 20/2006).

Observations particulières

Dispositif

Article 2

1. Le point A, 1/, de la disposition examinée vise à remédier rétroactivement à la prétendue inconstitutionnalité de la hausse de taux réalisée par l'article 1^{er}, 1/, de l'arrêté royal du 22 août 1980 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Or, avant que l'article 1^{er}, 1/, de l'arrêté royal du 22 août 1980 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus n'ait fixé à 11 p.c. le taux de la taxe visée à l'article 43 du Code, le taux de cette taxe avait déjà préalablement été porté de 4 p.c. à 5,50 p.c. par l'article 1^{er}, 1/, de l'arrêté royal n/ 14 du 18 avril 1967 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Comme cela ressort de l'exposé des motifs, la constitutionnalité de cette première hausse du taux de la taxe visée à l'article 43 du Code peut être mise en doute, raison pour laquelle l'auteur de l'avant-projet veillera à s'assurer, compte tenu de l'observation générale n/ 4, s'il n'y a pas lieu d'insérer à l'article 2 du projet une disposition ayant pour but de remédier, avec effet rétroactif, à cette première difficulté.

2. Au A, 2/, conformément à l'article 1^{er}, 2/, de l'arrêté royal du 22 août 1980, précité, ce ne sont pas les mots "250 francs" mais, dans la version française, les mots "250 francs par jour et par personne" qui ont été insérés dans l'article 43, 2/, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus. La substitution rétroactive réalisée par la disposition examinée doit donc porter sur les mots "250 francs par jour et par personne".

Dans la version néerlandaise de l'article 43, 2/, du Code, l'insertion intervenue le 22 août 1980 portait sur les mots "250 frank niet te boven gaat".

3. Au A, 3/, eu égard à la complexité de l'avant-projet, qui requiert que la plus grande précision soit de mise, il convient d'indiquer que le 4/ a été inséré dans l'article 43 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus par l'article 12 de la loi du 28 décembre 1973 relative aux propositions budgétaires 1973-1974.

4. Aux B et C, ainsi que dans la phrase liminaire du A, il n'est pas exact d'indiquer que l'article 43 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus a été modifié par l'article 2 de l'ordonnance du 22 décembre 1995 modifiant certaines taxes régionales. En effet, l'article 2 de cette ordonnance n'a pas modifié formellement l'article 43 du Code mais y a apporté une dérogation. Dans ces dispositions, il faut donc omettre la mention faite à l'ordonnance du 22 décembre 1995.

5. Comme les B et C intègrent formellement dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus les dispositions dérogatoires qui figuraient jusqu'à maintenant dans l'article 2 de l'ordonnance du 22 décembre 1995 modifiant certaines taxes régionales, cet article 2 se voit privé d'objet, raison pour laquelle il conviendrait de l'abroger.

6. Pour favoriser autant que possible la lisibilité de l'article 2 de l'avant-projet, les différentes modifications qu'il apporte successivement à l'article 43 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus seront présentées dans un ordre chronologique commençant par les modifications auxquelles l'article 12 de l'avant-projet donne l'effet rétroactif le plus important.

Dès lors, la modification contenue au point D doit précéder les modifications contenues aux points B et C. Le point D deviendra donc le point B, le point B deviendra le point C et le point C deviendra le point D.

7. L'article 43, 3/, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus règle un élément essentiel de l'impôt visé à cet article. Conformément à l'article 170 de la Constitution, son contenu relève donc de la compétence du législateur.

.../...

Or, cet article 43, 3/, a été introduit dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus par un arrêté royal de pouvoirs spéciaux qui n'a pas été confirmé par le législateur, à savoir l'article 1^{er}, 2/, de l'arrêté royal n/ 14 du 18 avril 1967 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus. Il a ensuite été modifié par l'article 1^{er}, 3/, de l'arrêté royal du 22 août 1980 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, modification qui a elle-même été privée de tout effet par l'article 1^{er} de l'arrêté royal du 30 décembre 1980 portant le même intitulé.

Il en résulte deux choses : d'une part, dans l'optique de l'observation générale n/ 4, l'auteur de l'avant-projet doit s'interroger sur la question de savoir si les objectifs qu'il poursuit ne requièrent pas que la modification prévue à l'article 2, D, de l'avant-projet produise ses effets non pas le 1^{er} janvier 1989 mais à une date antérieure, voire à la date à laquelle l'article 43, 3/, du Code est entré en vigueur ⁶; d'autre part, l'article 2, D, de l'avant-projet doit formuler la version française de l'article 43, 3/, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus dans les mêmes termes que ceux utilisés lors de son adoption, lesquels diffèrent très légèrement de ceux figurant dans l'avant-projet ⁷.

8. L'article 2, E, de l'avant-projet doit être omis puisque son contenu a déjà été inséré dans l'article 43, 3/, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus par une norme de nature législative produisant ses effets à la même date que celle déterminée par l'article 12, 4/, de l'avant-projet, à savoir l'article 2 de l'ordonnance du 20 juillet 2000 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Article 4

1. Dans la version française, il convient de regrouper les 1/ à 3/ de l'article 4 dans une subdivision "A.".

⁽⁶⁾ Pour la détermination de cette date, voir l'article 20, 1/, de l'arrêté royal n/ 14 du 18 avril 1967 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

⁽⁷⁾ Voir la version française de l'article 1^{er}, 2/, de l'arrêté royal n/ 14 du 18 avril 1967, précité (Moniteur belge, 20 avril 1967, page 4246).

2. Au C, l'article 45, § 2, alinéa 2, en projet, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus a la même portée et entre en vigueur à la même date que l'alinéa 3 de l'article 45 du même Code qui y a été inséré par l'article 2 de l'ordonnance du 20 décembre 2002 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, en ce qui concerne la taxe sur les jeux de casino.

Dès lors, pour assurer la lisibilité de l'article 45 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus, il convient, au C, de prévoir également l'abrogation de l'article 45, alinéa 3, du Code, y inséré par l'article 2 de l'ordonnance du 20 décembre 2002, précitée.

Article 5

1. Eu égard à l'observation générale n/ 4, l'auteur de l'avant-projet doit s'interroger sur la question de savoir si les objectifs qu'il poursuit ne requièrent pas que la modification prévue à l'article 5, A, de l'avant-projet produise ses effets non pas le 1^{er} janvier 1989 mais à une date antérieure, voire à la date à partir de laquelle l'article 46 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus a réglé pour la première fois un élément essentiel d'un impôt sur la base d'une norme qui n'avait pas valeur de loi.

2. L'article 5, B, de l'avant-projet doit être omis puisque l'abrogation qu'il tend à réaliser a déjà été effectuée par une norme de nature législative produisant ses effets à la même date que celle déterminée par l'article 12, 4/, de l'avant-projet, à savoir l'article 3 de l'ordonnance du 20 juillet 2000 modifiant le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Articles 6 et 7

Il est renvoyé à l'observation générale n/ 4 quant à l'ampleur de l'effet rétroactif qu'il y aurait éventuellement lieu de donner aux dispositions examinées.

Article 8

1. L'observation générale n° 4 trouve à s'appliquer aux dispositions contenues à l'article 8, A et B.

2. Dans la version française, l'article examiné contient deux subdivisions numérotées "D". Cette erreur matérielle doit être rectifiée.

3. Au C (premier D dans la version française), il faut écrire "un combat à caractère non sportif" plutôt que "un caractère à l'aspect non sportif".

4. L'article 8, E, de l'avant-projet habilite, dans certaines circonstances et moyennant le respect de certaines conditions, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale à procéder à la classification des appareils automatiques de divertissement parmi les catégories déterminées par l'article 79 du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

Cette disposition est la seule de l'avant-projet qui n'est pas assortie d'un effet rétroactif puisque, conformément à l'article 12 de l'avant-projet, elle est destinée à entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2008.

Il est rappelé que, selon la jurisprudence de la Cour d'arbitrage relative au principe de légalité de l'impôt ⁸, l'habilitation n'est admissible que si le législateur se trouve dans l'impossibilité d'établir lui-même les éléments essentiels de l'impôt parce que le respect de la procédure parlementaire ne lui permet pas d'agir avec la promptitude voulue pour réaliser un objectif d'intérêt général ⁹.

⁽⁸⁾ Sur cette jurisprudence, voir J. THEUNIS, "Het fiscaal legaliteitsbeginsel - Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof", T.F.R., februari 2006, pp. 79-96.

⁽⁹⁾ Cour d'arbitrage, 14 décembre 2005, n° 186/2005, B.7.2.

Par ailleurs, il convient aussi de prévoir que les arrêtés dont la confirmation n'interviendrait pas seront privés d'effet ¹⁰.

Article 9

1. L'observation générale n° 4 trouve à s'appliquer à la disposition contenue à l'article 9, A.

2. Dans la phrase liminaire du A, il n'est pas exact d'indiquer que l'article 80, § 1^{er}, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus a été modifié par l'article 3 de l'ordonnance du 22 décembre 1995 modifiant certaines taxes régionales. En effet, l'article 3 de cette ordonnance n'a pas modifié formellement l'article 80, § 1^{er}, du Code mais y a apporté une dérogation. Dans cette disposition, il faut donc omettre la mention faite à l'ordonnance du 22 décembre 1995, la même observation valant pour la phrase liminaire du B, laquelle fait d'ailleurs mention, par erreur, de l'article 2 de l'ordonnance du 22 décembre 1995, et non de son article 3.

De la même manière, la phrase liminaire du A ne doit pas faire mention de "modifications" qui auraient été apportées à l'article 80, § 1^{er}, du Code par, d'une part, l'article 16 de l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 13 décembre 2001 portant introduction de l'euro dans les ordonnances et les arrêtés d'exécution en matière de Finances et, d'autre part, l'article 2 de l'ordonnance du 10 janvier 2002 modifiant la taxe sur les appareils automatiques de divertissement. En effet, ces deux dispositions ont modifié l'article 3 de l'ordonnance du 22 décembre 1995 modifiant certaines taxes régionales et non l'article 80, § 1^{er}, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus.

3. Comme les B, C et D intègrent formellement dans le Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus les dispositions dérogatoires qui figuraient jusqu'à maintenant dans l'article 3 de l'ordonnance du 22 décembre 1995 modifiant certaines taxes

⁽¹⁰⁾ Cour d'arbitrage, 1^{er} décembre 2004, n° 195/2004, B.16.3.

régionales, tel qu'il a été remplacé et modifié par l'article 16 de l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 13 décembre 2001 portant introduction de l'euro dans les ordonnances et les arrêtés d'exécution en matière de Finances et par l'article 2 de l'ordonnance du 10 janvier 2002 modifiant la taxe sur les appareils automatiques de divertissement, cet article 3 se voit privé d'objet, raison pour laquelle il conviendrait de l'abroger.

4. La modification figurant au D doit être fusionnée avec la modification figurant au C : en effet, il ne se conçoit pas de donner à une même disposition deux rédactions différentes qui entrent en vigueur à la même date.

En l'espèce, compte tenu du contexte, il y a lieu de considérer que, depuis le 1^{er} janvier 2002, le montant de l'impôt dû sur les appareils de la catégorie A est de 3.570 euros en application de l'article 2 de l'ordonnance du 10 janvier 2002 modifiant la taxe sur les appareils automatiques de divertissement et non de 1.785 euros en application de l'article 16 de l'arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 13 décembre 2001 portant introduction de l'euro dans les ordonnances et les arrêtés d'exécution en matière de Finances.

Par conséquent, le D sera supprimé et le montant de "1.785 EUR" qui figure à la première ligne de la deuxième colonne du tableau repris au C sera remplacé par un montant de 3.570 euros.

Article 10

1. L'observation générale n/ 4 trouve à s'appliquer à la disposition contenue à l'article 10, A.

2. Au B, dans la version française, c'est un montant de "500 francs" et non de "500 EUR" qu'il y a lieu de remplacer.

.../...

Article 12

Les dates auxquelles certaines des dispositions de l'avant-projet produisent leurs effets devront éventuellement être modifiées en fonction des suites qui seront réservées aux diverses observations figurant dans le présent avis.

La chambre était composée de

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

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

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS

AW

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 43.601/2
VAN 10 OKTOBER 2007

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 17 september 2007 door de Minister van Financiën, Begroting, Openbaar Ambt en Externe Betrekkingen van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van ordonnantie "tot wijziging van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen", 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 voorontwerp, de bevoegdheid van de steller van de handeling en de te vervullen voorafgaande vormvereisten.

Wat die drie punten betreft, geeft het voorontwerp aanleiding tot de volgende opmerkingen.

Voorafgaande vormvereisten

Uit de notificatie van de vergadering d.d. 6 september 2007 van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering blijkt dat de overlegprocedure voorgeschreven bij het samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 tussen de federale Staat en de gewesten betreffende de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden en betreffende de overlegprocedures inzake technische uitvoerbaarheid van door de gewesten voorgenomen wijzigingen aan de gewestelijke belastingen en inzake de technische uitvoerbaarheid van de invoering door de gewesten van algemene belastingverminderingen of -vermeerderingen van de verschuldigde personenbelasting nog afgerond moet worden.

Dit advies wordt dus gegeven onder het voorbehoud dat dit voorafgaande vormvereiste correct wordt vervuld.

Algemene opmerkingen

1. Zoals in de memorie van toelichting wordt vermeld, heeft het voorliggende voorontwerp tot doel enerzijds met terugwerkende kracht bepalingen te vervangen die in het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen zijn ingevoegd bij koninklijke bijzonderemachtenbesluiten die niet bij de wet bekrachtigd zijn en anderzijds in dat Wetboek bepalingen in te voegen die bij koninklijk besluit zijn uitgevaardigd op basis van te ruime bevoegdheidsopdrachten.

.../...

Dit initiatief van de wetgever steunt op de bevinding dat de grondwettigheid van de bepalingen die bij het voorontwerp met terugwerkende kracht worden vervangen wordt betwist door bepaalde belastingplichtigen in het kader van rechtsvorderingen die zijn ingesteld bij de gewone rechtbanken. In die rechtszaken zou de terugbetaling van alle sedert 1992 betaalde belastingen gevorderd worden op de grond dat die belastingen zouden zijn ingevorderd met schending van het beginsel van de wettigheid van de belasting dat neergelegd is in artikel 170 van de Grondwet.

Volgens de memorie van toelichting "is het noodzakelijk ... deze toestand te verhelpen en de bestaande rechtsonzekerheid te beëindigen", gelet op "de financieel belangrijke inzet (ongeveer 80 miljoen euro ... voor het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en uitsluitend met betrekking tot de belasting op de automatische ontspanningstoestellen)".

Zoals de steller van het voorontwerp voorts opmerkt, voert het Brussels Hoofdstedelijk Gewest geen vernieuwing in op dat gebied, aangezien het Waals en het Vlaams Gewest, die met hetzelfde probleem te kampen hadden, bij decreten van 4 december 2003 ¹ en 22 december 2006 ² soortgelijke bepalingen hebben uitgevaardigd.

2. In de adviezen 35.571/2 ³ en 41.455/1/3 ⁴ die ze respectievelijk heeft gegeven op 9 juli 2003 en 13 oktober 2006 over de voorontwerpen die ontstaan hebben gegeven aan de voormelde decreten van 4 december 2003 en 22 december 2006, heeft de afdeling wetgeving geoordeeld dat de toen voorliggende voorontwerpen in principe konden worden aanvaard: de overwegingen in verband met het financiële gevaar dat het Waals en het Vlaams Gewest liepen, waren immers een redelijke grond om de ontworpen wetsbepalingen te laten terugwerken in het licht van de vereisten die het Arbitragehof stelt

(1) Decreet van het Waals Gewest van 4 december 2003 tot wijziging van het Wetboek van de met inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

(2) Decreet van het Vlaams Gewest van 22 december 2006 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2007, artikelen 21 tot 30.

(3) *Gedr. St.*, Waals Parlement, 2003-2004, nr. 567/1.

(4) *Gedr. St.*, Vlaams Parlement, 2006-2007, nr. 965/1.

wanneer het moet oordelen over de aanvaardbaarheid van een terugwerkend initiatief van de wetgever dat tot gevolg heeft dat de afloop van één of meer rechtszaken in een bepaalde richting wordt beïnvloed of dat de rechtscolleges zich niet kunnen uitspreken over een juridische kwestie; voorts merkte de afdeling wetgeving in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel ook op dat de ontworpen decreten niet raakten aan de inhoud van het toepasselijke recht, maar alleen aan de aard van de regeling waarin dat recht vervat is en dat de grondwettigheid van dat overheidsoptreden bovendien altijd kon worden aangevochten bij het Arbitragehof.

3. Aangezien het voorliggende voorontwerp berust op dezelfde gronden en dezelfde gevolgen heeft als de voorontwerpen waarover de Raad van State de bovengenoemde adviezen heeft gegeven, moet worden geconcludeerd dat de terugwerkende kracht van dat voorontwerp ook kan worden toegestaan ⁵.

4. De stellers van het voorontwerp lijken ervan uit te gaan dat de ontworpen ordonnantie niet kan terugwerken tot een vroegere datum dan die waarop het Brussels Hoofdstedelijk Gewest bevoegd is geworden voor de belastingen waarop het voorontwerp betrekking heeft. Wat de bevoegdheid betreft, is er echter geen enkel bezwaar tegen dat de thans bevoegde wetgever bepalingen uitvaardigt die terugwerken tot in een periode waarin hij nog niet of slechts gedeeltelijk bevoegd was.

Bijgevolg rijst de vraag of de door de steller van het voorontwerp beoogde rechtszekerheid niet beter zou kunnen worden gewaarborgd als de ontworpen ordonnantie alle bepalingen die zijn uitgevaardigd met schending van artikel 170 van de Grondwet en waarvan de toepassing wordt aangevochten met rechtsvorderingen die nog altijd hangende zijn of, gelet op de verjaringstermijnen voor rechtsvorderingen, nog zou kunnen worden aangevochten, met de vereiste terugwerkende kracht zou vervangen door wetsbepalingen.

⁽⁵⁾ Wat de opgeworpen rechtsvraag betreft, namelijk het onderzoek van de aanvaardbaarheid van een terugwerkend initiatief van de wetgever dat invloed heeft op lopende rechtszaken op grond van de bescherming van de belangen van de Schatkist, is de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof immers niet gewijzigd sinds de voornoemde adviezen 35.571/2 en 41.455/1/3 van de afdeling wetgeving (voor belastingaangelegenheden, zie, als recentste arrest, Arbitragehof, 1 februari 2006, nr. 20/2006).

Bijzondere opmerkingen

Dispositief

Artikel 2

1. Onderdeel A, 1/, van de voorliggende bepaling heeft tot doel met terugwerkende kracht de beweerde ongrondwettigheid weg te werken van de belastingverhoging ingevoerd bij artikel 1, 1/, van het koninklijk besluit van 22 augustus 1980 tot wijziging van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

Voordat de aanslagvoet van de belasting genoemd in artikel 43 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen bij artikel 1, 1/, van het koninklijk besluit van 22 augustus 1980 tot wijziging van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen was vastgesteld op 11 pct., was de aanslagvoet van die belasting echter al eerder van 4 pct. naar 5,50 pct. opgetrokken bij artikel 1, 1/, van het koninklijk besluit nr. 14 van 18 april 1967 tot wijziging van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

Zoals blijkt uit de memorie van toelichting, kan de grondwettigheid van die eerste verhoging van de aanslagvoet van de belasting genoemd in artikel 43 van het Wetboek in twijfel worden getrokken. Daarom moet de steller van het voorontwerp zich, gelet op algemene opmerking nr. 4, ervan vergewissen of in artikel 2 van het ontwerp geen bepaling moet worden ingevoegd om die eerste moeilijkheid met terugwerkende kracht weg te werken.

2. Wat de bepaling onder A, 2/, betreft, zijn het overeenkomstig artikel 1, 2/, van het voormelde koninklijk besluit van 22 augustus 1980 niet de woorden "250 frank" die in artikel 43, 2/, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen zijn ingevoegd, maar, in de Nederlandse versie, wel de woorden "250 frank niet te boven gaat". De terugwerkende vervanging door de

.../...

voorliggende bepaling moet dus betrekking hebben op de woorden "250 frank niet te boven gaat".

In de Franse versie van artikel 43, 2/, van het Wetboek had de op 22 augustus 1980 ingevoegde tekst betrekking op de woorden "250 francs par jour et par personne".

3. Aangezien de ingewikkeldheid van het voorontwerp een zo hoog mogelijke nauwkeurigheid vereist, moet in de bepaling onder A, 3/, worden vermeld dat onderdeel 4/ in artikel 43 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen is ingevoegd bij artikel 12 van de wet van 28 december 1973 betreffende de budgettaire voorstellen 1973-1974.

4. Wat de bepalingen onder B en C, alsook de inleidende zin van de bepaling onder A betreft, is het niet juist te stellen dat artikel 43 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen is gewijzigd bij artikel 2 van de ordonnantie van 22 december 1995 tot wijziging van sommige gewestelijke belastingen. Artikel 2 van die ordonnantie heeft artikel 43 van het Wetboek immers niet uitdrukkelijk gewijzigd, maar heeft voorzien in een afwijking ervan. In die bepalingen dient de verwijzing naar de ordonnantie van 22 december 1995 dus te vervallen.

5. Aangezien de afwijkende bepalingen die tot hier toe in artikel 2 van de ordonnantie van 22 december 1995 tot wijziging van sommige gewestelijke belastingen stonden, bij de bepalingen onder B en C uitdrukkelijk worden opgenomen in het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, wordt dat artikel 2 doelloos en zou het dan ook moeten worden opgeheven.

6. Om artikel 2 van het voorontwerp zo leesbaar mogelijk te maken, moeten de verschillende wijzigingen die dit artikel achtereenvolgens aanbrengt in artikel 43 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen in chronologische volgorde worden vermeld, te beginnen met de wijzigingen die luidens artikel 12 van het voorontwerp het meest terugwerken.

De wijziging vervat in de bepaling onder D moet dus vóór de wijzigingen vervat in de bepalingen onder B en C komen. D wordt dus B, B wordt C en C wordt D.

7. Artikel 43, 3/, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen regelt een essentieel element van de in dat artikel genoemde belasting. Overeenkomstig artikel 170 van de Grondwet valt de inhoud van dat artikel dus onder de bevoegdheid van de wetgever.

Dat artikel 43, 3/, is echter in het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen ingevoegd bij een koninklijk bijzonderemachtenbesluit dat niet bij de wet is bekrachtigd, namelijk artikel 1, 2/, van het koninklijk besluit nr. 14 van 18 april 1967 tot wijziging van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen. Vervolgens is het gewijzigd bij artikel 1, 3/, van het koninklijk besluit van 22 augustus 1980 tot wijziging van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, een wijziging die zelf helemaal onwerkzaam gemaakt is door artikel 1 van het koninklijk besluit van 30 december 1980 met hetzelfde opschrift.

Dat heeft twee gevolgen: enerzijds moet de steller van het voorontwerp zich overeenkomstig algemene opmerking 4 afvragen of zijn doelstellingen niet vereisen dat de wijziging waarin artikel 2, D, van het voorontwerp voorziet niet in werking treedt op 1 januari 1989, maar op een vroegere datum, namelijk de datum waarop artikel 43, 3/, van het Wetboek in werking is getreden⁶; anderzijds moet in artikel 2, D, van het voorontwerp de Franse versie van artikel 43, 3/, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen in dezelfde bewoordingen worden gesteld als die welke zijn

⁽⁶⁾ Voor het bepalen van die datum, zie artikel 20, 1/, van het koninklijk besluit nr. 14 van 18 april 1967 tot wijziging van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

gebruikt bij de uitvaardiging van dat artikel, welke heel lichtjes verschillen van de bewoordingen in het voorontwerp ⁷.

8. Artikel 2, E, van het voorontwerp moet vervallen, aangezien de inhoud ervan al is ingevoegd in artikel 43, 3/, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen bij een wetgevende norm die in werking treedt op dezelfde datum als die bepaald bij artikel 12, 4/, van het voorontwerp, namelijk artikel 2 van de ordonnantie van 20 juli 2000 tot wijziging van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

Artikel 4

1. In de Franse versie dienen de onderdelen 1/ tot 3/ van artikel 4 samengebracht te worden in een onderverdeling "A".

2. In de bepaling onder C heeft het ontworpen artikel 45, § 2, tweede lid, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen dezelfde draagwijdte en treedt het in werking op dezelfde datum als het derde lid van artikel 45 van hetzelfde Wetboek dat daarin is ingevoegd bij artikel 2 van de ordonnantie van 20 december 2002 tot wijziging van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, wat de belasting op de casinospelen betreft.

Omwille van de leesbaarheid van artikel 45 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, zou in de bepaling onder C derhalve eveneens moeten worden voorzien in de opheffing van artikel 45, derde lid, van het Wetboek, dat daarin is ingevoegd bij artikel 2 van de voornoemde ordonnantie van 20 december 2002.

⁽⁷⁾ Zie de Franse versie van artikel 1, 2/, van het voormelde koninklijk besluit nr. 14 van 18 april 1967 (Belgisch Staatsblad, 20 april 1967, blz. 4246).

Artikel 5

1. In het licht van algemene opmerking 4, dient de steller van het voorontwerp zich af te vragen of het voor de door hem nagestreefde doelstellingen niet noodzakelijk is dat de wijziging waarin voorzien wordt in artikel 5, A, van het voorontwerp, niet op 1 januari 1989 uitwerking heeft, maar op een eerdere datum, en misschien zelfs op de datum waarop artikel 46 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen voor het eerst een essentieel element van een belasting geregeld heeft op grond van een rechtsregel die geen kracht van wet had.

2. Artikel 5, B, van het voorontwerp dient te vervallen aangezien de opheffing waarin het voorziet, reeds uitgevoerd is door een wetgevende norm die uitwerking heeft op dezelfde datum als die welke bepaald wordt in artikel 12, 4/, van het voorontwerp, namelijk artikel 3 van de ordonnantie van 20 juli 2000 tot wijziging van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

Artikelen 6 en 7

Er wordt verwezen naar algemene opmerking 4 wat betreft de omvang van de terugwerking die in voorkomend geval zou moeten worden verleend aan de thans onderzochte bepalingen.

Artikel 8

1. Algemene opmerking 4 geldt eveneens voor de bepalingen die vervat zijn in artikel 8, A en B.

2. In de Franse versie bevat het thans onderzochte artikel twee onderverdelingen "D". Die verschrijving moet worden rechtgezet.

3. In de Franse tekst van de bepaling onder C (eerste D in de Franse versie) behoort "un combat à caractère non sportif" geschreven te worden in plaats van "un caractère à l'aspect non sportif".

4. Artikel 8, E, van het voorontwerp machtigt de Brusselse Hoofdstedelijke Regering om in bepaalde omstandigheden en mits een aantal voorwaarden in acht genomen worden, automatische ontspanningstoestellen te rangschikken in de categorieën die bepaald worden door artikel 79 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

Deze bepaling is de enige van het voorontwerp waaraan geen terugwerkende kracht verleend is, aangezien deze, overeenkomstig artikel 12 van het voorontwerp, in werking zou moet treden op 1 januari 2008.

Er wordt aan herinnerd dat, volgens de rechtspraak van het Arbitragehof met betrekking tot de wettelijkheid van de belasting⁸, de machtiging enkel toegestaan kan worden wanneer de wetgever zich 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 een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken⁹.

Overigens zou ook moeten worden bepaald dat de besluiten waarvan de bekrachtiging uitblijft, geen uitwerking hebben¹⁰.

⁽⁸⁾ In verband met deze rechtspraak, zie J. THEUNIS, "Het fiscaal legaliteitsbeginsel - Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof", T.F.R., februari 2006, blz. 79-96.

⁽⁹⁾ Arbitragehof, 14 december 2005, nr. 186/2005, B.7.2.

⁽¹⁰⁾ Arbitragehof, 1 december 2004, nr. 195/2004, B.16.3.

Artikel 9

1. Algemene opmerking 4 geldt voor de bepaling die vervat ligt in artikel 9, A.

2. In de inleidende zin van de bepaling onder A, is het niet juist te stellen dat artikel 80, § 1, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen gewijzigd is bij artikel 3 van de ordonnantie van 22 december 1995 tot wijziging van sommige gewestelijke belastingen. Artikel 3 van die ordonnantie heeft artikel 80, § 1, van het Wetboek immers niet uitdrukkelijk gewijzigd, maar heeft voorzien in een afwijking ervan. In die bepaling dient de verwijzing naar de ordonnantie van 22 december 1995 dus te vervallen. Dezelfde opmerking geldt ook voor de inleidende zin van punt B, waarin overigens, bij vergissing, melding wordt gemaakt van artikel 2 van de ordonnantie van 22 december 1995, en niet van artikel 3 ervan.

Evenzo dient in de inleidende zin van de bepaling onder A geen melding te worden gemaakt van "wijzigingen" die zouden zijn aangebracht in artikel 80, § 1, van het Wetboek door, enerzijds, artikel 16 van het besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 13 december 2001 tot invoering van de euro in de ordonnanties en de uitvoeringsbesluiten inzake Financiën en, anderzijds, artikel 2 van de ordonnantie van 10 januari 2002 tot wijziging van de belasting op de automatische ontspanningstoestellen. Beide bepalingen hebben immers artikel 3 gewijzigd van de ordonnantie van 22 december 1995 tot wijziging van sommige gewestelijke belastingen, en niet artikel 80, § 1, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

3. Aangezien de afwijkende bepalingen die tot op heden in artikel 3 van de ordonnantie van 22 december 1995 tot wijziging van sommige gewestelijke belastingen stonden, zoals dat artikel vervangen en gewijzigd is bij artikel 16 van het besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 13 december 2001 tot invoering van de euro in de ordonnanties en de uitvoeringsbesluiten inzake Financiën en bij artikel 2 van de ordonnantie van 10 januari 2002 tot wijziging van de belasting op de automatische ontspanningstoestellen, bij de bepalingen onder B, C en D uitdrukkelijk opgenomen

.../...

worden in het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen, wordt dat artikel 3 doelloos, en zou het dan ook moeten worden opgeheven.

4. De wijziging waarin voorzien wordt in de bepaling onder D, dient te worden samengevoegd met de wijziging waarin de bepaling onder C voorziet : het is immers ondenkbaar dat eenzelfde bepaling op twee verschillende manieren geredigeerd wordt en dat deze bepalingen op dezelfde datum in werking treden.

Gelet op de context, dient *in casu* ervan uitgegaan te worden dat sedert 1 januari 2002, de belasting op de toestellen van categorie A, krachtens artikel 2 van de ordonnantie van 10 januari 2002 tot wijziging van de belasting op de automatische ontspanningstoestellen, 3.570 euro bedraagt, en niet 1.785 euro, overeenkomstig artikel 16 van het besluit van de Brusselse Hoofdstedelijke Regering van 13 december 2001 tot invoering van de euro in de ordonnanties en de uitvoeringsbesluiten inzake Financiën.

Bijgevolg dient de bepaling onder D te vervallen en dient het bedrag "1.785 EUR" dat vermeld wordt in de eerste regel van de tweede kolom van de tabel in de bepaling onder C vervangen te worden door een bedrag van 3.570 euro.

Artikel 10

1. Algemene opmerking 4 geldt voor de bepaling die vervat ligt in artikel 10, A.

2. In de bepaling onder B van de Franse versie dient het bedrag "500 francs" en niet "500 EUR" vervangen te worden.

Artikel 12

De data waarop een aantal bepalingen van het voorontwerp uitwerking hebben, moeten eventueel gewijzigd worden in functie van het gevolg dat gegeven zal worden aan de onderscheiden opmerkingen die in dit advies geformuleerd zijn.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	P. VANDERNOOT,	staatsraden,
Mevrouwen	M. BAGUET,	
	B. VIGNERON,	griffier.

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

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H. P. VANDERNOOT.

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS