

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 44.853/2/V
DU 29 JUILLET 2008

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 2 juillet 2008, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal "modifiant, en matière de cotisations et primes patronales visées à l'article 52, 3/, b, du Code des impôts sur les revenus 1992, l'AR/CIR 92", 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.

L'article 2 de l'arrêté royal en projet, qui se donne pour base juridique l'article 59 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), dispose comme suit en son alinéa 1^{er} :

"L'article 1^{er}, 4/ et 5/, entre en vigueur à la même date que l'arrêté royal du 1^{er} mars 2005 modifiant l'AR/CIR 92 en matière de cotisations et primes patronales et de cotisations et primes personnelles pour la constitution de pensions ou de pensions complémentaires."

En vertu de l'article 5 de l'arrêté royal du 1^{er} mars 2005, précité, ce moment correspond

"(...) à la date d'entrée en vigueur des modifications apportées aux articles 59 et 145³ du Code des impôts sur les revenus 1992 par la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages extra-légaux en matière de sécurité sociale".

Or, l'article 108 de la loi du 4 août 1986 portant des dispositions fiscales prescrit ce qui suit :

"Les arrêtés pris pour l'exécution des lois fiscales ne disposent que pour l'avenir; ils n'ont pas d'effet rétroactif, sauf dérogation expresse prévue par la loi."

L'article 59 du CIR 92 ne prévoyant pas une telle dérogation, les modifications projetées à l'article 1^{er}, 4/ et 5/, du projet ne saurait rétroagir, contrairement à ce que prévoit l'article 2 du projet.

Pour que tous les contribuables qui souhaitent bénéficier du régime de déductibilité instauré à l'article 59 du CIR 92, puissent se prévaloir des correctifs envisagés dès l'instauration dudit régime, une intervention législative est donc requise, ce qui évitera un traitement fiscal différencié des primes et cotisations selon le moment de leur paiement, qui serait à première vue dénué de justification.

Du point de vue de la technique législative, il convient de faire figurer dans la loi, dans un souci de lisibilité, non seulement les termes de l'article 1^{er}, 4/ et 5/, du projet, mais aussi l'ensemble du dispositif dans lequel s'insèrent les correctifs projetés.

De la sorte, l'article 172 de la Constitution, qui consacre le principe de la légalité de l'impôt, sera plus sûrement observé car s'il est vrai, comme l'explique le rapport au Roi de l'arrêté en projet, que "le Roi ne peut pas instaurer une limitation de la déductibilité des cotisations et primes", il est vrai aussi que l'admissibilité de l'unicité de la cotisation ou de la prime, compte tenu de son influence sur l'ampleur de l'avantage fiscal consenti pour un exercice fiscal déterminé, ne paraît pas relever des "conditions" et "mode d'application" de l'article 59 du CIR 92 ⁽¹⁾; l'attribution de pouvoir donnée au Roi à l'article 59, § 5, alinéa 3, ne peut pas être comprise aussi largement pour qu'elle reste compatible avec l'article 172 de la Constitution ⁽²⁾.

En procédant de la sorte, l'autorité budgétaire que constitue la Chambre des représentants pourra exercer aussi son contrôle sur l'ampleur des moins-values fiscales qui pourraient résulter des correctifs en projet.

⁽¹⁾ Comme l'exprime le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 1^{er} mars 2005, précité, l'arrêté d'exécution ne peut contenir que "des conditions qui, soit ressortissent du texte légal, soit en sont une suite directe et logique" (Moniteur belge, 9 mars 2005, 2^{ème} édition, p. 9839). Tel n'est pas le cas en l'espèce.

⁽²⁾ Le texte proposé par le Conseil d'État dans l'avis 34.114/2, donné le 23 octobre 2002, sur un avant-projet devenu la loi du 28 avril 2003 relative aux pensions complémentaires et au régime fiscal de celles-ci et de certains avantages complémentaires en matière de sécurité sociale, ne contenait pas l'attribution de pouvoir précité (Doc. parl., Chambre, 2005-2006, n/ 50-1340/7, pp. 162-163).

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	J. VANHAEVERBEEK,	conseillers d'État,
	M. PÂQUES,	
Madame	A.-C. VAN GEERSDAELE,	greffier.

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

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

A.-C. VAN GEERSDAELE

Y. KREINS

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 44.853/2/V
VAN 29 JULI 2008

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweedevakantie kamer, op 2 juli 2008 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van werkgeversbijdragen en -premies bedoeld in artikel 52, 3/, b, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992", heeft 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 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.

Artikel 2, eerste lid, van het ontworpen koninklijk besluit, dat beweerdelijk steunt op artikel 59 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92), bepaalt het volgende :

"Artikel 1, 4/ en 5/, treedt in werking op dezelfde datum als het koninklijk besluit van 1 maart 2005 tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van werkgeversbijdragen en -premies en persoonlijke bijdragen en premies voor de vorming van pensioenen of aanvullende pensioenen."

Overeenkomstig artikel 5 van het voornoemde koninklijk besluit van 1 maart 2005 stemt dat tijdstip overeen met

"(...) de datum van inwerkingtreding van de wijzigingen die door de wet van 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid, worden aangebracht aan de artikelen 59 en 145³ van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992".

Artikel 108 van de wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen luidt als volgt :

"De ter uitvoering van de belastingwetten genomen besluiten beschikken alleen voor het toekomstige; zij hebben geen terugwerkende kracht, behoudens uitdrukkelijke afwijking in de wet bepaald."

Aangezien artikel 59 van het WIB 92 niet in zulk een afwijking voorziet, kunnen de wijzigingen gepland in artikel 1, 4/ en 5/, van het ontwerp geen terugwerkende kracht hebben, in tegenstelling tot wat in artikel 2 van het ontwerp staat.

Opdat alle belastingplichtigen die gebruik willen maken van de aftrekregeling ingevoerd bij artikel 59 van het WIB 92, zich kunnen beroepen op de voorgenomen aanpassingen zodra de genoemde regeling is ingevoerd, is dus een wetgevend initiatief vereist, waardoor voorkomen zal worden dat premies en bijdragen fiscaal verschillend behandeld worden naargelang van het tijdstip waarop ze zijn betaald, waarvoor op het eerste gezicht geen rechtvaardiging voorhanden zou zijn.

Uit wetgevingstechnisch oogpunt behoren, ter wille van de leesbaarheid, niet alleen de bewoordingen van artikel 1, 4/ en 5/, van het ontwerp in de wet te worden overgenomen, maar ook het hele dispositief waarvan de voorgenomen aanpassingen deel uitmaken.

Zo zal artikel 172 van de Grondwet, dat het beginsel van de wettelijkheid van de belasting vastlegt, afdoender in acht worden genomen, aangezien weliswaar, zoals wordt uitgelegd in het verslag aan de Koning van het ontworpen besluit, "de Koning geen beperking van de aftrekbaarheid van bijdragen en premies (kan) invoeren", maar evenzeer geldt dat de aanvaardbaarheid van de eenmaligheid van de bijdrage of de premie, gezien de gevolgen daarvan voor de omvang van het fiscale voordeel dat voor een bepaald fiscaal jaar toegekend wordt, niet onder de "voorwaarden" en de "wijze van toepassing" van artikel 59 van het WIB 92 lijkt te vallen ⁽¹⁾; de bevoegdheid die in artikel 59, § 5, derde lid, aan de Koning wordt verleend mag niet zo ruim worden opgevat wil ze verenigbaar blijven met artikel 172 van de Grondwet ⁽²⁾.

⁽¹⁾ Zoals te lezen staat in het verslag aan de Koning dat aan het voornoemde koninklijk besluit van 1 maart 2005 voorafgaat, kan het uitvoeringsbesluit uitsluitend "voorwaarden (bevatten) die ofwel blijken uit de wettekst zelf ofwel daar een rechtstreeks en logisch gevolg van zijn" (Belgisch Staatsblad, 9 maart 2005, tweede editie, blz. 9839). Dat is in casu niet het geval.

⁽²⁾ In de tekst die de Raad van State heeft voorgesteld in advies 34.114/2, uitgebracht op 23 oktober 2002 over een voorontwerp dat geleid heeft tot de wet van 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid, kwam de voornoemde bevoegdheidsopdracht niet voor (Gedr. St., Kamer, 2005-2006, nr. 50-1340/7, blz. 162-163).

Door aldus te werk te gaan kan de begrotingsoverheid die de Kamer van volksvertegenwoordigers is ook haar eigen toezicht uitoefenen op de omvang van de verminderingen van de belastinginkomsten die het gevolg kunnen zijn van de ontworpen aanpassingen.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
	J. VANHAEVERBEEK,	staatsraden,
	M. PÂQUES,	
Mevrouw	A.-C. VAN GEERSDAELE,	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, staatsraad.

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

A.-C. VAN GEERSDAELE

Y. KREINS