

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 47.435/1
VAN 19 NOVEMBER 2009

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 16 november 2009 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de voordelen van alle aard", heeft het volgende advies gegeven:

Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 2/, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd door de omstandigheid dat:

- "- dat de berekening van het voordeel van alle aard dat voortvloeit enerzijds uit de kosteloze verstrekking van verwarming en elektriciteit en anderzijds uit het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig vanaf 1 januari 2010 is gewijzigd;
- dat deze wijziging de vanaf dezelfde datum ingehouden bedrijfsvoorheffing beïnvloedt;
- dat dit besluit bijgevolg zo spoedig mogelijk ter kennis van de belastingplichtigen moet worden gebracht;
- dat het dus dringend moet worden getroffen;"

*

* *

Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*

* *

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

1. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe het KB/WIB 92 te wijzigen op het vlak van de voordelen van alle aard.

Met betrekking tot de kosteloze verstrekking van verwarming en elektriciteit worden de forfaitaire bedragen van de toegekende voordelen verhoogd voor het jaar 2010 (artikel 1 van het ontwerp) en het jaar 2011 (artikel 2).

.../...

Wat betreft het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig, wordt de wijze van berekening van het voordeel van alle aard gewijzigd (artikelen 3 en 4). Dat voordeel is gelijk aan het aantal voor persoonlijk gebruik afgelegde kilometers vermenigvuldigd met het CO₂-uitstootgehalte per kilometer van het kosteloos ter beschikking gestelde voertuig, vervolgens vermenigvuldigd met de coëfficiënt CO₂ eur. Wat betreft het aantal voor persoonlijk gebruik afgelegde kilometers geldt een minimum van 5.000. De coëfficiënt CO₂ eur is verschillend naar gelang het een voertuig met een benzine-, LPG- of aardgasmotor, dan wel met een dieselmotor betreft.

Artikel 5 van het ontwerp regelt het temporeel toepassingsgebied van de artikelen 1, 2, 3 en 4.

2.1. Uit het eerste lid van de aanhef blijkt dat de stellers van het ontwerp rechtsgrond ervoor beogen te vinden in artikel 36, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Artikel 36 luidt:

"Anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger.

In de gevallen die Hij bepaalt kan de Koning regels stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen".

2.2. De artikelen 1 en 2, alsook artikel 5, voor zover het op die artikelen betrekking heeft, vinden rechtsgrond in voornoemd artikel 36, tweede lid.

2.3. Vraag is of dit eveneens het geval is voor de artikelen 3, 4 en 5, dit laatste voor zover het betrekking heeft op de eerstgenoemde artikelen.

2.3.1. Het ontworpen artikel 18, § 3, punt 9, van het KB/WIB 92 (artikel 3 van het ontwerp) neemt als criterium voor de berekening van het voordeel het CO₂-uitstootgehalte per kilometer van het kosteloos ter beschikking gestelde voertuig. Het uitsluitend in aanmerking nemen van dat criterium heeft tot gevolg dat enkel het gebruik van het voertuig in de waardering van het voordeel wordt betrokken en dat andere in dat opzicht relevante elementen, bijvoorbeeld de aanschafwaarde van het voertuig, in die waardering niet worden betrokken. Hieruit volgt dat het criterium van het CO₂-uitstootgehalte op zichzelf niet voldoende pertinent is om de werkelijke waarde van het voordeel voor de

.../...

verkrijger te ramen. Aangezien de machtiging aan de Koning, opgenomen in het tweede lid van artikel 36 van het WIB 1992, om de regels te bepalen om de andere dan in geld verkregen voordelen op een vast bedrag te ramen, moet worden gelezen in samenhang met het bepaalde in het eerste lid van dat artikel, namelijk dat die voordelen wel degelijk gelden "voor de werkelijke waarde bij de verkrijger", moet worden geconcludeerd dat voor het uitsluitend hanteren van het criterium van het CO₂-uitstootgehalte geen rechtsgrond voorhanden is.

2.3.2. Voor de berekening van het voordeel wordt het aantal voor persoonlijk gebruik afgelegde kilometers geraamd op (minimum) 5.000. Vraag is of deze - feitelijke - forfaitarisering van het aantal voor persoonlijk gebruik afgelegde kilometers in overeenstemming is met voornoemd artikel 36, eerste lid, van het WIB 1992, nu dat aantal dermate laag is bepaald dat bezwaarlijk kan worden aangenomen dat het in de meerderheid van de gevallen zal overeenstemmen met "de werkelijke waarde bij de verkrijger".

3. De machtiging die in voornoemd artikel 36, tweede lid, aan de Koning wordt verleend, dient uiteraard te worden uitgevoerd met inachtneming van de grondwettelijke beginselen van de gelijkheid en de niet-discriminatie. Dit impliceert dat het ramen van de waarde van de andere dan in geld verkregen voordelen van alle aard op een vast bedrag, niet tot gevolg mag hebben dat op het vlak van de inkomstenbelastingen een ongelijke behandeling wordt tot stand gebracht tussen de verkrijgers van deze voordelen en de verkrijgers van in geld verkregen voordelen, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording voorhanden is. Het staat aan de stellers van het ontwerp de ontworpen bepalingen ⁽¹⁾ in het licht daarvan aan een bijkomend onderzoek te onderwerpen.

⁽¹⁾ Zie onder meer de verschillende CO₂ eur-coëfficiënt voor voertuigen met een benzine-, LPG- of aardgasmotor, enerzijds, en met een dieselmotor, anderzijds.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

De gemachtigde heeft verklaard dat het de bedoeling is dat het ontworpen besluit op 1 januari 2010 in werking treedt. Om hierover geen twijfel te laten bestaan wordt in het ontwerp best een bepaling van inwerkingtreding in die zin opgenomen.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. RIGAUX, L. DENYS,	assessoren van de afdeling Wetgeving,
Mevrouw	M. VERSCHRAEGHEN,	toegevoegd griffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevr. A. SOMERS, adjunct-auditeur.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

M. VERSCHRAEGHEN

M. VAN DAMME

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 47.435/1
DU 19 NOVEMBRE 2009

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 16 novembre 2009, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal "modifiant, en ce qui concerne les avantages de toute nature, l'AR/CIR 92", a donné l'avis suivant:

1. En application de l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée comme suit:

- "- le calcul de l'avantage de toute nature résultant d'une part, de la fourniture gratuite du chauffage et de l'électricité et d'autre part, de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition est modifié à partir du 1^{er} janvier 2010;
- cette modification a une incidence sur le précompte professionnel retenu à partir de la même date;
- cet arrêté doit par conséquent être porté le plus rapidement possible à la connaissance des contribuables;
- il doit dès lors être pris d'urgence;"

*

* *

En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique ainsi que de l'accomplissement des formalités.

*

* *

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

1. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de modifier l'AR/CIR 92 en ce qui concerne les avantages de toute nature.

.../...

Concernant la fourniture gratuite du chauffage et de l'électricité, les montants forfaitaires pour les avantages octroyés sont majorés pour les années 2010 (article 1^{er} du projet) et 2011 (article 2).

Pour ce qui concerne l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition, le mode de calcul de l'avantage de toute nature est modifié (articles 3 et 4). Cet avantage est égal au nombre de kilomètres parcourus à des fins personnelles multiplié par l'émission de CO₂ par kilomètre du véhicule mis gratuitement à disposition, puis multiplié par le coefficient CO₂ eur. Le nombre de kilomètres parcourus à des fins personnelles est fixé à 5 000 minimum. Le coefficient CO₂ eur diffère selon qu'il s'agit soit d'un véhicule à moteur alimenté à l'essence, au LPG ou au gaz naturel soit d'un véhicule à moteur alimenté au diesel.

L'article 5 du projet règle le champ d'application dans le temps des articles 1^{er}, 2, 3 et 4.

2.1. Il ressort du premier alinéa du préambule que les auteurs du projet recherchent son fondement juridique dans l'article 36, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992. L'article 36 s'énonce comme suit:

"Les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire.

Dans les cas qu'il détermine, le Roi peut fixer les règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages".

2.2. Les articles 1^{er} et 2, ainsi que l'article 5 dans la mesure où il se rapporte à ces articles, trouvent leur fondement juridique dans l'article 36, alinéa 2, précité.

2.3. La question se pose toutefois de savoir s'il en va de même pour les articles 3 et 4 et l'article 5, dans la mesure où il se rapporte aux articles précités.

2.3.1. L'article 18, § 3, point 9, en projet de l'AR/CIR 92 (article 3 du projet) prend pour critère de calcul de l'avantage, l'émission de CO₂ par kilomètre du véhicule mis gratuitement à disposition. Prendre exclusivement ce critère en considération a pour effet que seul l'utilisation du véhicule intervient dans la valorisation de l'avantage et que

.../...

d'autres éléments pertinents à cet égard, comme par exemple la valeur d'acquisition, n'interviennent pas dans cette valorisation. Il en résulte que le critère de l'émission de CO₂ n'est pas en soi suffisamment pertinent pour évaluer la valeur réelle de l'avantage du bénéficiaire. Dès lors que l'habilitation donnée au Roi de fixer les règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages obtenus autrement qu'en espèces, figurant à l'article 36, alinéa 2 du CIR 92, doit être lue en combinaison avec la disposition énoncée à l'alinéa 1^{er} de cet article, à savoir que ces avantages sont effectivement comptés "pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire", force est de conclure qu'il n'existe pas de fondement juridique pour l'emploi exclusif du critère de l'émission de CO₂.

2.3.2. Pour le calcul de l'avantage, le nombre de kilomètres parcourus à des fins personnelles est estimé à (minimum) 5.000. La question est de savoir si cette forfaitarisation de fait du nombre de kilomètres parcourus à des fins personnelles est conforme à l'article 36, alinéa 1^{er}, précité, du CIR 1992, dès lors que ce nombre est tellement bas qu'on peut difficilement admettre qu'il corresponde dans la majorité des cas à "la valeur réelle dans le chef du bénéficiaire".

3. L'habilitation donnée au Roi par l'article 36, alinéa 2, précité, doit évidemment être mise en oeuvre compte tenu des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination. Cela implique que l'évaluation de la valeur des avantages de toute nature obtenus autrement qu'en espèces à un montant fixe ne peut avoir pour effet de créer une discrimination en matière d'impôts sur les revenus entre les bénéficiaires de ces avantages et les bénéficiaires d'avantages obtenus en espèces sans qu'elle soit raisonnablement justifiée. Il appartient aux auteurs du projet de réexaminer les dispositions en projet ⁽¹⁾ en conséquence.

EXAMEN DU TEXTE

Le délégué a déclaré que l'intention est de faire entrer en vigueur l'arrêté en projet le 1^{er} janvier 2010. Pour ne laisser subsister aucun doute à cet égard, il serait préférable de faire figurer dans le projet une disposition d'entrée en vigueur en ce sens.

⁽¹⁾ Voir notamment les différents coefficients CO₂ pour les véhicules à moteur alimenté à l'essence, au LPG ou au gaz naturel d'une part et à moteur alimenté au diesel d'autre part.

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
	M. RIGAUX, L. DENYS,	assesseurs de la section de législation,
Madame	M. VERSCHRAEGHEN,	greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Mme A. SOMERS, auditeur adjoint.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. W. VAN VAERENBERGH.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

M. VERSCHRAEGHEN

M. VAN DAMME