

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 48.924/1
VAN 19 NOVEMBER 2010

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 16 november 2010 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 inzake de investeringsaftrek met betrekking tot de beveiliging van bedrijfsvoertuigen", heeft het volgende advies gegeven:

Rekening houdend met het tijdstip waarop dit advies gegeven wordt, vestigt de Raad van State de aandacht op het feit dat, wegens het ontslag van de regering, de bevoegdheid van deze laatste beperkt is tot het afhandelen van de lopende zaken. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of dit ontwerp in die beperkte bevoegdheid kan worden ingepast, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van het geheel van de feitelijke gegevens welke de regering in aanmerking kan nemen als ze te oordelen heeft of het vaststellen of het wijzigen van een verordening noodzakelijk is.

*

* *

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

"- les modifications apportées à l'article 69, § 1, alinéa 1, 3/ du Code des impôts sur les revenus 1992 par la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses sont applicables aux immobilisations acquises ou constituées pendant une période imposable se rattachant à l'exercice d'imposition 2010 ou à un exercice d'imposition ultérieur;
- le présent arrêté détermine les critères et les modalités d'application de la déduction pour investissement majorée des véhicules d'entreprises reprise dans la loi précitée et qu'il s'indique, afin d'assurer la sécurité juridique, que son entrée en vigueur soit identique à celle dudit article 69, § 1, alinéa 1, 3/ du Code précité tel qu'il est modifié par la loi du 22 décembre 2009 visée ci-dessus;
- cet arrêté doit, du fait de cette entrée en vigueur, être porté à la connaissance des personnes intéressées dans les plus brefs délais".

*

* *

.../...

Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de 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 VAN HET ONTWERP

Bij de wet van 22 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen is de verhoogde investeringsaftrek voor "de beveiliging" van de beroepslokalen verruimd tot bedrijfsvoertuigen ⁽¹⁾.

Zoals ook uit de motivering van de spoedeisendheid blijkt, strekt het om advies voorgelegde ontwerp ertoe de criteria en de nadere regels vast te leggen voor de toepassing van die verhoogde investeringsaftrek.

RECHTSGROND

1. Als rechtsgrond wordt in het eerste lid van de aanhef van het ontwerp verwezen naar artikel 77 WIB 92. Dat artikel luidt:

"De Koning bepaalt de wijze waarop de investeringsaftrek moet worden toegepast, de verplichtingen die de belastingplichtigen moeten naleven om recht te hebben op het voordeel ervan, alsmede de kenmerken waaraan de octrooien en de vaste activa moeten voldoen om recht te geven op de verhoogde aftrek ingevolge artikel 69, § 1, eerste lid, 2/ en 3/".

⁽¹⁾ Zie artikel 11 van de wet van 22 december 2009, dat artikel 69, § 1, eerste lid, 3/, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) heeft aangevuld.

Artikel 69, § 1, eerste lid, 3/ WIB 92 luidt:

"§ 1. De investeringsaftrek komt in mindering van de winst of de baten van het belastbare tijdperk waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht en wordt als volgt bepaald:

...
3/ het basispercentage wordt verhoogd met 17 percentpunten met betrekking tot de materiële vaste activa die dienen voor de beveiliging van de beroepslokalen en hun inhoud en van de in artikel 44bis, § 1, derde lid, bedoelde bedrijfsvoertuigen".

2. Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de categorieën belastingplichtigen, de grondslag van de belasting, de aanslagvoet of het tarief, en de eventuele vrijstellingen en verminderingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is ⁽²⁾.

De verhoogde investeringsaftrek bedoeld in artikel 69, § 1, eerste lid, 3/ WIB 92 is een vrijstelling waarvan de essentiële elementen in de wet zijn bepaald. Artikel 77 WIB 92 moet derhalve grondwetsconform worden gelezen en houdt niet in dat de Koning, door het bepalen van de kenmerken waaraan de vaste activa moeten voldoen om recht te geven op de verhoogde aftrek, de vrijstelling kan verruimen of beperken.

3. Voor zover het ontwerp ertoe strekt door de opsomming in artikel 1 (het ontworpen artikel 49¹, § 1, 5/, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) de strekking van

⁽²⁾ Zie: D. DE GROOT, "Over de invoering en het belang van het grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden", *T.F.R.*, 2009, 339-344, en J. THEUNIS, "Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof", *T.F.R.*, 2006, 79-96, en de in die artikelen geciteerde rechtspraak van het Grondwettelijk Hof.

artikel 69, § 1, eerste lid, 3/ WIB 92 te verruimen of te beperken ⁽³⁾, kan daarvoor geen rechtsgrond worden gevonden in artikel 77 WIB 92 ⁽⁴⁾. Wel ontleent de Koning aan die bepaling de bevoegdheid om maatregelen uit te vaardigen inzake de aangifte, zoals vervat in artikel 2 van het ontwerp.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

1. De nieuwe regels werken terug, aangezien ze van toepassing zijn "op de vaste activa die zijn verworven of tot stand gebracht gedurende een belastbaar tijdperk dat verbonden is aan aanslagjaar 2010 of een later aanslagjaar". In dat verband moet worden opgemerkt dat het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten slechts onder bepaalde voorwaarden toelaatbaar kan worden geacht.

Het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten is enkel toelaatbaar ingeval voor de retroactiviteit een wettelijke grondslag bestaat, de retroactiviteit betrekking heeft op een regeling die, met inachtneming van het gelijkheidsbeginsel, voordelen toekent of in zoverre de retroactiviteit noodzakelijk is voor de continuïteit of de goede werking van het bestuur en daardoor, in beginsel, geen verkregen situaties worden aangetast.

Enkel indien de retroactiviteit van de ontworpen regeling in één van de opgesomde gevallen valt in te passen, kan deze worden gebillijkt.

⁽³⁾ Zo kan er bijvoorbeeld worden op gewezen dat artikel 69, § 1, eerste lid, 3/ WIB 92 de vrijstelling in het algemeen toekent voor "de beveiliging" van bedrijfsvoertuigen, terwijl het op grond van de ontworpen bepalingen met name om beveiliging tegen diefstal moet gaan. Bijvoorbeeld een branddetectiesysteem lijkt daarmee te worden uitgesloten.

⁽⁴⁾ Voor een vergelijkbaar voorbeeld, zie: RvS, afdeling Bestuursrechtspraak, nr. 64.980, 5 maart 1997, inz. 2.3.3.

2. Indien de strekking van artikel 1 van het ontwerp zou worden beperkt tot wat logischerwijze uit de wet voortvloeit, dan zou die bepaling op hetzelfde tijdstip als de wettelijke bepaling uitwerking kunnen krijgen.

3. Wat de in artikel 2 van het ontwerp vervatte regels inzake de bewijsvoering betreft, vormt het gegeven dat ook artikel 11 van de wet van 22 december 2009 van toepassing is "op de vaste activa die zijn verkregen of tot stand gebracht tijdens een belastbaar tijdperk dat is verbonden aan aanslagjaar 2010 of een later aanslagjaar" ⁽⁵⁾ geen wettelijke grondslag voor het laten terugwerken van de ontworpen regeling.

Aangezien op het moment dat het besluit in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt, de belastingaangiftes voor het aanslagjaar 2010 door de meeste belastingplichtigen reeds moeten zijn ingediend, terwijl de daarmee verbonden verplichtingen pas dan zullen kunnen worden vastgesteld, wordt ter overweging gegeven om in een overgangsregeling te voorzien waarbij de betrokken belastingplichtigen nog gedurende een bepaalde periode de gelegenheid krijgen om hun aangifte aan te vullen. Daardoor zouden de negatieve effecten van de retroactiviteit ongedaan kunnen worden gemaakt.

⁽⁵⁾ Artikel 35, tiende lid, van de wet van 22 december 2009.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	J. BAERT,	staatsraad, voorzitter,
	B. SEUTIN, W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
Mevrouw	A. BECKERS,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. F. VANNESTE, auditeur.

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

A. BECKERS

J. BAERT

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 48.924/1
DU 19 NOVEMBRE 2010

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 2010, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal "modifiant l'AR/CIR 92 en matière de déduction pour investissement relative à la sécurisation des véhicules d'entreprise", a donné l'avis suivant:

Compte tenu du moment où le présent avis est donné, le Conseil d'État attire l'attention sur le fait qu'en raison de la démission du gouvernement, la compétence de celui-ci se trouve limitée à l'expédition des affaires courantes. Le présent avis est toutefois donné sans qu'il soit examiné si le projet relève bien de la compétence ainsi limitée, la section de législation n'ayant pas connaissance de l'ensemble des éléments de fait que le gouvernement peut prendre en considération lorsqu'il doit apprécier la nécessité d'arrêter ou de modifier des dispositions réglementaires.

*

* *

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

En l'occurrence, l'urgence est motivée par la circonstance que :

- "- les modifications apportées à l'article 69, § 1, alinéa 1, 3 du Code des impôts sur les revenus 1992 par la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses sont applicables aux immobilisations acquises ou constituées pendant une période imposable se rattachant à l'exercice d'imposition 2010 ou à un exercice d'imposition ultérieur;
- le présent arrêté détermine les critères et les modalités d'application de la déduction pour investissement majorée des véhicules d'entreprises reprise dans la loi précitée et qu'il s'indique, afin d'assurer la sécurité juridique, que son entrée en vigueur soit identique à celle dudit article 69, § 1, alinéa 1, 3 du Code précité tel qu'il est modifié par la loi du 22 décembre 2009 visée ci dessus;
- cet arrêté doit, du fait de cette entrée en vigueur, être porté à la connaissance des personnes intéressées dans les plus brefs délais".

*

* *

.../...

Conformément à 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 prescrites.

*
* *

PORTÉE DU PROJET

La loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses a étendu aux véhicules d'entreprise la déduction pour investissement majorée accordée pour "la sécurisation" des locaux professionnels ⁽¹⁾.

Comme l'indique également la motivation de l'urgence, le projet soumis pour avis a pour objet de déterminer les critères et les modalités d'application de cette déduction pour investissement majorée.

FONDEMENT JURIDIQUE

1. Le premier alinéa du préambule du projet fait référence à titre de fondement juridique à l'article 77 du CIR 92. Cet article s'énonce comme suit :

"Le Roi détermine les modalités d'application de la déduction pour investissement, les obligations auxquelles les contribuables doivent satisfaire pour en bénéficier, ainsi que les critères auxquels les brevets et les immobilisations doivent répondre pour donner droit à la déduction majorée conformément à l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2/ et 3/".

⁽¹⁾ Cf. article 11 de la loi du 22 décembre 2009, qui a complété l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3/, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après CIR 92).

L'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3/, du CIR 92 s'énonce comme suit :

"§ 1^{er}. La déduction pour investissement est opérée sur les bénéfices ou profits de la période imposable au cours de laquelle les immobilisations ont été acquises ou constituées, et est déterminée comme suit :

...
3/ le pourcentage de base est majoré de 17 points en ce qui concerne les immobilisations corporelles qui tendent à la sécurisation des locaux professionnels et de leur contenu et des véhicules d'entreprise visés à l'article 44bis, § 1^{er}, alinéa 3".

2. Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables ou le tarif, tels que les catégories de contribuables, l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition et les exemptions ou réductions éventuelles. Il s'en suit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe anticonstitutionnelle ⁽²⁾.

La déduction pour investissement majorée, visée à l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3/, du CIR 92 constitue une exemption dont les éléments essentiels ont été déterminés dans la loi. L'article 77 du CIR 92 doit dès lors être lu conformément à la Constitution et n'implique pas que le Roi, en déterminant les caractéristiques auxquelles les immobilisations doivent répondre pour donner droit à la déduction majorée, peut étendre ou restreindre l'exemption.

⁽²⁾ Voir : D. DE GROOT, "Over de invoering en het belang van het grondwettelijke legaliteitsbeginsel in fiscale aangelegenheden", *T.F.R.*, 2009, 339-344, et J. THEUNIS, "Het fiscaal legaliteitsbeginsel. Een stand van zaken na 10 jaar rechtspraak van het Arbitragehof", *T.F.R.*, 2006, 79-96, et la jurisprudence de la Cour constitutionnelle citée dans ces articles.

3. Dans la mesure où le projet vise à étendre ou à restreindre la portée de l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3/, du CIR 92 ⁽³⁾ par l'énumération faite à l'article 1^{er} (l'article 49¹, § 1^{er}, 5/, en projet de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992), il ne peut tirer son fondement juridique de l'article 77 du CIR 92 ⁽⁴⁾. Le Roi tire toutefois de cette disposition le pouvoir de prescrire des mesures en matière de déclaration, telles que celles de l'article 2 du projet.

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

1. Les nouvelles règles rétroagissent dès lors qu'elles sont applicables aux "immobilisations acquises ou constituées pendant une période imposable se rattachant à l'exercice d'imposition 2010 ou à un exercice d'imposition ultérieur". À cet égard, il convient de relever qu'il ne peut être conféré d'effet rétroactif aux arrêtés que sous certaines conditions.

Conférer un effet rétroactif aux arrêtés n'est admissible que lorsque la rétroactivité a une base légale, lorsqu'elle concerne une règle qui accorde des avantages, dans le respect du principe d'égalité, ou dans la mesure où elle s'impose pour assurer la continuité ou le bon fonctionnement de l'administration et ne porte pas atteinte, en principe, à des situations acquises.

La rétroactivité de l'arrêté en projet ne peut se justifier que si elle peut s'inscrire dans l'une des hypothèses énumérées.

⁽³⁾ Ainsi, il peut par exemple être relevé que l'article 69, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3/, du CIR 92 accorde l'exemption en général pour "la sécurisation" de véhicules d'entreprise, alors qu'en vertu des dispositions en projet, il doit notamment s'agir de sécurisation contre le vol. Par exemple, un système de détection d'incendie semble donc être exclu.

⁽⁴⁾ Pour un exemple comparable, voir: Conseil d'État, section du contentieux administratif, n/ 64.980, 5 mars 1997, not. 2.3.3.

2. Si la portée de l'article 1^{er} du projet était limitée à ce qui découle logiquement de la loi, cette disposition pourrait produire ses effets au même moment que la disposition légale.

3. En ce qui concerne les règles relatives à l'administration de la preuve, contenues à l'article 2 du projet, le fait que l'article 11 de la loi du 22 décembre 2009 est lui aussi applicable aux "immobilisations acquises ou constituées pendant une période imposable se rattachant à l'exercice d'imposition 2010 ou à un exercice d'imposition ultérieur" ⁽⁵⁾ ne fonde pas légalement la rétroactivité conférée aux dispositions en projet.

Dès lors qu'au moment de la publication de l'arrêté au Moniteur belge, les déclarations d'impôt pour l'exercice 2010 devront déjà avoir été introduites par la plupart des contribuables, tandis que les obligations qui y sont liées ne pourront être établies qu'à ce moment-là, il est suggéré de prévoir un régime transitoire donnant aux contribuables concernés l'occasion d'encore compléter leur déclaration durant une période déterminée. Les effets négatifs de la rétroactivité pourraient ainsi être neutralisés.

⁽⁵⁾ Article 35, alinéa 10, de la loi du 22 décembre 2009.

La chambre était composée de

Messieurs	J. BAERT,	conseiller d'État, président,
	B. SEUTIN,	
	W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
Madame	A. BECKERS,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. F. VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. J. BAERT.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

A. BECKERS

J. BAERT