

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 50.804/1
VAN 30 DECEMBER 2011

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

DE RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 28 december 2011 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 artikel 18, § 3, KB/WIB 92 op het stuk van de forfaitaire waardering van de voordelen van alle aard voor de kosteloze beschikking over onroerende goederen en de kosteloze verstrekking van verwarming en van elektriciteit’, heeft het volgende advies gegeven:

1. 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

- “- de forfaitaire waardering van het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit de kosteloze beschikking over een onroerend goed, de kosteloze verstrekking van verwarming en elektriciteit en het gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig, wordt vanaf 1 januari 2012 om budgettaire redenen verhoogd;
- deze wijziging beïnvloedt vanaf dezelfde datum het bedrag van de in te houden bedrijfsvoorheffing en moet dus zo spoedig mogelijk ter kennis van de belastingplichtigen worden gebracht”.

*

* *

2. 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 EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

3. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) te wijzigen op het vlak van de forfaitaire raming van de anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard waarvan de waarde niet wordt vastgesteld door een sociale of economische reglementering.

Met betrekking tot de kosteloze beschikking over onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen (artikel 18, § 3, punt 2 KB/WIB 92) wordt de berekening van de in aanmerking te nemen waarde voor onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen met een kadastraal inkomen hoger dan 745 euro, fors verhoogd (zie artikel 1, 1°, van het ontwerp).

Met betrekking tot de berekening van de in aanmerking te nemen waarde als het voordeel van alle aard bestaat uit de kosteloze verstrekking van verwarming of van elektriciteit gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming (artikel 18, § 3, punt 4 KB/WIB 92), worden de forfaitaire bedragen weliswaar verlaagd, maar worden ze ook geïndexeerd, zodat die welke betrekking hebben op het voordeel verleend aan leidinggevend personeel en bedrijfsleiders, in werkelijkheid worden verhoogd (artikel 1, 2°).¹

De regeling voor de forfaitaire berekening van de waarde als het voordeel bestaat uit het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig (artikel 18, § 3, punt 9 KB/WIB 92), wordt opgeheven (artikel 1, 3°). Terzake zijn immers nieuwe regels in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) zelf opgenomen.²

De nieuwe regeling is van toepassing op de vanaf 1 januari 2012 toegekende voordelen van alle aard (artikel 2).

4. Artikel 36, § 1, tweede lid WIB 92, zoals gewijzigd bij de wet ‘houdende diverse bepalingen’, biedt in beginsel rechtsgrond voor het wijzigen van artikel 18 KB/WIB 92. Artikel 36, § 1 WIB 92 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.”

4.1. Gelet op het wettigheidsbeginsel inzake belastingen (artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet) kan geen enkele belasting worden geheven zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. Daaruit volgt dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden en dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in beginsel ongrondwettig is. De voormelde grondwetsbepalingen gaan evenwel niet zover dat ze de wetgever ertoe zouden verplichten elk aspect van een belasting zelf te regelen. Een aan een andere overheid verleende bevoegdheid is niet in strijd met het wettigheidsbeginsel voor zover de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de

¹ Die welke betrekking hebben op het voordeel verleend aan andere verkrijgers, worden op hetzelfde peil gehouden.

² Zie artikel 36, § 2 WIB 92, zoals gewijzigd bij artikel 39 van de wet van 28 december 2011 ‘houdende diverse bepalingen’. Dat artikel is van toepassing op de voordelen van alle aard toegekend vanaf 1 januari 2012 (artikel 52, derde lid, van de wet) .

tenuitvoerlegging van maatregelen waarvan de essentiële elementen voorafgaandelijk door de wetgever zijn vastgesteld.³

De machtiging aan de Koning, opgenomen in het tweede lid van artikel 36, § 1, van het WIB 1992, om regels te bepalen om de andere dan in geld verkregen voordelen van alle aard op een vast bedrag te ramen, moet daarom noodzakelijk worden gelezen in strikte samenhang met het bepaalde in het eerste lid van die paragraaf, namelijk dat die voordelen gelden “voor de werkelijke waarde bij de verkrijger”. Aldus heeft de wetgever de belastbare grondslag bepaald en tegelijk ook de aan de Koning gegeven bevoegdheid afgebakend. De Koning mag regels stellen om in bepaalde gevallen die voordelen op een vast bedrag te ramen (in de Franse tekst: “règles d’évaluation forfaitaire”), maar daarbij moet hij steeds de werkelijke waarde bij de verkrijger in het algemeen⁴ zoveel als mogelijk benaderen.

De machtiging vervat in artikel 36, § 1, tweede lid WIB 1992 kan derhalve niet worden aangewend met het louter doel de belastingen te verhogen of te verlagen. Het wijzigen van de regels voor het vaststellen van de in aanmerking te nemen waarden voor voordelen van alle aard kan dus enkel gebeuren om die waarde in het algemeen beter af te stemmen op de werkelijke waarde bij de verkrijger.

4.2. Indien het voordeel van alle aard bestaat uit de kosteloze beschikking over onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen, wordt de factor 2 die wordt gehanteerd bij de berekening van de in aanmerking te nemen waarde voor onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen met een kadastraal inkomen hoger dan 745 euro, vervangen door de factor 3,8.

Daarbij rijzen in twee opzichten vragen. Enerzijds is het niet duidelijk waarom de factor die is bepaald voor onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen met een kadastraal inkomen dat niet hoger is dan 745 euro, ongewijzigd blijft. Anderzijds zal de forse verhoging die wordt toegepast indien het kadastraal inkomen hoger dan 745 euro is, moeten kunnen worden verantwoord in het licht van de aan de Koning toegewezen bevoegdheid. Met

³ GwH 16 december 2010, nr. 142/2010, B.4.2 en B.4.3.

⁴ Aangezien de machtiging de mogelijkheid inhoudt om de waarde forfaitair vast te stellen, dient die waarde in het algemeen of per categorie van verkrijgers de werkelijke waarde te benaderen. In dat opzicht wordt aan de Koning wel een zekere beleids marge gelaten. De aan de Koning gelaten macht is echter ook begrensd door de grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie: een verschil in behandeling tussen categorieën van personen moet op een objectief criterium berusten en redelijk verantwoord zijn, terwijl het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de maatregel en met de aard van de terzake geldende beginselen.

name zal in geval van betwisting moeten kunnen worden verantwoord dat die forse verhoging nodig was om de in aanmerking te nemen waarde in het algemeen beter af te stemmen op de werkelijke waarde bij de verkrijger.

4.3. Ook de niet-aanpassing of de mate van aanpassing van de waarde van het voordeel dat bestaat uit de kosteloze verstrekking van verwarming of van elektriciteit gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming moet kunnen worden verantwoord.⁵

4.4. De conclusie uit het voorgaande is dat voor de nieuwe regels rechtsgrond kan worden gevonden in artikel 36, § 1, tweede lid WIB 92, voor zover die regels ertoe strekken de werkelijke waarde bij de verkrijger te benaderen.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

5. Gelet op wat over de rechtsgrond is opgemerkt, zal in het eerste lid van de aanhef van het ontwerp verwezen moeten worden naar artikel 36, § 1, tweede lid WIB 92 (in plaats van naar artikel 36, tweede lid).

Artikel 1

6. Artikel 1, 2°, van het ontwerp strekt ertoe nieuwe forfaitaire bedragen in te voeren voor kosteloze verstrekking van verwarming en van elektriciteit gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming. Bovendien worden die bedragen volgens het ontworpen artikel 18, § 3, punt 4, tweede lid KB/WIB 92 jaarlijks geïndexeerd “overeenkomstig artikel 178 van Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992”.

Artikel 178 WIB 92 is uit zichzelf niet van toepassing op de in artikel 18 KB/WIB opgenomen bedragen: de regeling geldt immers luidens de eerste paragraaf van het artikel voor “[d]e bedragen die in deze titel en in de desbetreffende bijzondere wetsbepalingen zijn uitgedrukt in euro, (...) met betrekking tot inkomstengrenzen en -schijven, vrijstellingen, verminderingen, aftrekken en beperkingen of begrenzingen ervan”. Een verwijzing ernaar is dus op zijn plaats.

⁵ Volgens de gemachtigde zullen de nieuwe (geïndexeerde) bedragen voor het aanslagjaar 2013 de volgende zijn: 1820, 910, 820 en 410 euro (voor het aanslagjaar 2012 zijn die bedragen respectievelijk 1640, 820, 820 en 410 euro).

7. Artikel 178 WIB 92 bevat echter verschillende indexeringsmechanismen, die zijn opgenomen in de paragrafen 2 tot 6. Zoals de ontworpen bepaling is gesteld, is niet duidelijk welk van die mechanismen is beoogd. Volgens de gemachtigde gaat het om het mechanisme opgenomen in artikel 178, § 3, 2°. Ter wille van de rechtszekerheid zal dat uitdrukkelijk in de betrokken bepaling moeten worden vermeld.

Indien het ook de bedoeling is om artikel 178, § 7 WIB 92 van toepassing te maken, dan zal dit eveneens met zoveel woorden moeten worden bepaald.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	J. BAERT,	staatsraad, voorzitter,
	J. SMETS, B. SEUTIN,	staatsraden,
Mevrouw	G. VERBERCKMOES,	griffier.

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

DE GRIFFIER

DE VOORZITTER

G. VERBERCKMOES

J. BAERT

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 50.804/1
DU 30 DÉCEMBRE 2011

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 28 décembre 2011, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal 'modifiant l'article 18, § 3, AR/CIR 92 en matière d'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature pour la disposition gratuite d'immeubles et la fourniture gratuite du chauffage', a donné l'avis suivant :

1. Conformément à 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 par la circonstance que

- “- de forfaitaire waardering van het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit de kosteloze beschikking over een onroerend goed, de kosteloze verstrekking van verwarming en elektriciteit en het gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig, wordt vanaf 1 januari 2012 om budgettaire redenen verhoogd;
- deze wijziging beïnvloedt vanaf dezelfde datum het bedrag van de in te houden bedrijfsvoorheffing en moet dus zo spoedig mogelijk ter kennis van de belastingplichtigen worden gebracht”.

*

* *

2. Conformément à l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à examiner la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

* *

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

3. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de modifier l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) en matière d'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature obtenus autrement qu'en espèces dont la valeur n'est pas déterminée par une réglementation sociale ou économique.

En ce qui concerne la disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles (article 18, § 3, point 2 AR/CIR 92), le calcul de la valeur à prendre en considération pour les immeubles ou parties d'immeubles dont le revenu cadastral est supérieur à 745 euros, est fortement augmenté (voir l'article 1^{er}, 1°, du projet).

En ce qui concerne le calcul de la valeur de l'avantage de toute nature consistant en la fourniture gratuite du chauffage ou de l'électricité utilisée à des fins autres que le chauffage (article 18, § 3, point 4 AR/CIR 92), si les montants forfaitaires sont réduits, ils sont également

indexés, de sorte que ceux qui concernent l'avantage octroyé au personnel de direction et aux dirigeants d'entreprise sont en réalité augmentés (article 1^{er}, 2^o) ¹.

Les règles applicables au calcul forfaitaire de la valeur de l'avantage consistant en l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition (article 18, § 3, point 9, AR/CIR 92) sont abrogées (article 1, 3^o). Le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) prévoit en effet lui-même de nouvelles règles en la matière ².

Les nouvelles mesures sont applicables aux avantages de toute nature octroyés à partir du 1^{er} janvier 2012 (article 2).

4. L'article 36, § 1^{er}, alinéa 2 du CIR 92, modifié par la loi 'portant des dispositions diverses' procure en principe un fondement juridique à la modification de l'article 18 de l'AR/CIR 92. L'article 36, § 1^{er} du CIR 92 dispose :

« 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 des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages ».

4.1. Eu égard au principe de légalité en matière d'impôts (articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution), aucun impôt ne peut être levé sans le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Il s'ensuit que la matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi et que toute délégation qui porte sur la détermination de l'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle. Les dispositions constitutionnelles précitées ne vont toutefois pas jusqu'à obliger le législateur à régler lui-même chacun des aspects d'un impôt. Une délégation conférée à une autre autorité n'est pas contraire au principe de légalité, pour autant qu'elle soit définie de manière suffisamment précise et qu'elle porte sur l'exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par le législateur ³.

¹ Ceux qui concernent l'avantage octroyé à d'autres bénéficiaires sont maintenus au même niveau.

² Voir l'article 36, § 2 CIR 92, modifié par l'article 39 de la loi du 28 décembre 2011 'portant des dispositions diverses'. Cet article s'applique aux avantages de toute nature octroyés à partir du 1^{er} janvier 2012 (article 52, alinéa 3, de la loi).

³ C.C., 16 décembre 2010, n° 142/2010, B.4.2. et B.4.3.

La délégation prévue à l'alinéa 2 de l'article 36, § 1^{er} du CIR 92, qui autorise le Roi à fixer des règles permettant d'évaluer forfaitairement des avantages de toute nature obtenus autrement qu'en espèces, doit dès lors impérativement être lue en combinaison stricte avec la disposition de l'alinéa 1^{er} de ce paragraphe, selon laquelle ces avantages sont comptés « pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire ». Le législateur a ainsi fixé la base imposable, ainsi que les limites du pouvoir du Roi. Le Roi peut établir des règles permettant d'évaluer ces avantages forfaitairement dans certains cas, étant toutefois entendu qu'il doit toujours rester aussi proche que possible de la valeur réelle qu'ils ont pour le bénéficiaire en général ⁴.

L'habilitation de l'article 36, § 1^{er}, alinéa 2 du CIR 92 ne peut dès lors pas être utilisée dans le seul but d'augmenter ou de diminuer les impôts. La modification des règles de fixation des valeurs à prendre en considération pour les avantages de toute nature ne peut par conséquent être mise en œuvre que pour les faire correspondre plus étroitement à la valeur réelle pour le bénéficiaire en général.

4.2. Lorsque l'avantage de toute nature consiste en la disposition gratuite d'immeubles ou de parties d'immeubles, le facteur 2 utilisé dans le calcul de la valeur à prendre en considération pour les immeubles ou parties d'immeubles dont le revenu cadastral est supérieur à 745 euros est remplacé par le facteur 3,8.

Cela appelle deux observations. D'une part, on n'aperçoit pas pourquoi le facteur prévu pour les immeubles ou parties d'immeubles dont le revenu cadastral ne dépasse pas 745 euros reste inchangé. D'autre part, la forte augmentation qui est appliquée lorsque le revenu cadastral est supérieur à 745 euros devra pouvoir être justifiée au regard du pouvoir octroyé au Roi. Il faudra notamment, en cas de litige, pouvoir justifier que cette forte augmentation était nécessaire pour mieux faire correspondre la valeur à prendre en considération en général à la valeur réelle pour le bénéficiaire.

⁴ Dès lors que l'habilitation permet de fixer la valeur forfaitairement, il faut, qu'en général ou par catégorie de bénéficiaires, cette valeur se rapproche de la valeur réelle. Le Roi dispose cependant d'une certaine marge d'appréciation en la matière. Le pouvoir donné au Roi est cependant également limité par les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination : un traitement différencié entre des catégories de personnes doit reposer sur un critère objectif et être raisonnablement justifiée, l'existence d'une telle justification devant être appréciée en tenant compte du but et des effets de la mesure, ainsi que de la nature des principes applicables en l'espèce.

4.3. Il faut également pouvoir justifier l'absence d'adaptation ou la mesure de l'adaptation de la valeur de l'avantage consistant en la fourniture gratuite de chauffage ou d'électricité utilisée à des fins autres que le chauffage⁵.

4.4. En conclusion, les nouvelles règles peuvent trouver un fondement juridique dans l'article 36, § 1^{er}, alinéa 2 du CIR 92, pour autant que ces règles visent à se rapprocher de la valeur réelle pour le bénéficiaire.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

5. Eu égard à ce qui a été observé au sujet du fondement juridique, le premier alinéa du préambule du projet devra faire référence à l'article 36, § 1^{er}, alinéa 2 du CIR 92 (et non pas à l'article 36, alinéa 2).

Article 1^{er}

6. L'article 1^{er}, 2^o, du projet a pour objet d'instaurer de nouveaux montants forfaitaires pour la fourniture gratuite de chauffage ou d'électricité utilisée à des fins autres que le chauffage. L'article 18, § 3, point 4, alinéa 2, en projet, de l'AR/CIR 92 prévoit en outre que ces montants sont indexés annuellement « conformément à l'article 178 du Code des impôts sur les revenus 1992 ».

L'article 178 du CIR 92 n'est pas applicable par lui-même aux montants prévus à l'article 18 de l'AR/CIR : le paragraphe 1^{er} de l'article dispose en effet que les règles s'appliquent aux « montants exprimés en euro dans le présent titre et dans les dispositions législatives particulières relatives à la matière [...] en ce qui concerne les limites et tranches de revenus, exonérations, réductions, déductions et leurs limites ou limitations ». Il est par conséquent justifié d'y faire référence.

7. L'article 178 du CIR 92 comporte cependant plusieurs mécanismes d'indexation, qui sont énumérés dans les paragraphes 2 à 6. Telle que la disposition en projet est rédigée, on

⁵ Selon le délégué, pour l'exercice d'imposition 2013, les nouveaux montants (indexés) seront 1820, 910, 820 et 410 euros (pour l'exercice d'imposition 2012, ces montants sont respectivement 1640, 820, 820 et 410 euros).

n'aperçoit pas lequel de ces mécanismes est visé. Selon le délégué, il s'agit du mécanisme figurant à l'article 178, § 3, 2°. La sécurité juridique commande que la disposition concernée le mentionne expressément.

Si l'on veut également que l'article 178, § 7 du CIR 92 s'applique, il faut aussi le mentionner expressément.

La chambre était composée de

Messieurs	J. BAERT,	conseiller d'État, président,
	J. SMETS, B. SEUTIN,	conseillers d'État,
Madame	G. VERBERCKMOES,	greffier.

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

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de Monsieur M. VAN DAMME, président de chambre.

LE GREFFIER

LE PRÉSIDENT

G. VERBERCKMOES

J. BAERT