



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 56.427/3
van 27 juni 2014

avis 56.427/3
du 27 juin 2014

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van het
KB/WIB 92, wat de omzetting
betreft van sommige aftrekken
van het inkomen in
belastingverminderingen en
wat de bepalingen betreft
inzake de erkenning van
instellingen die giften kunnen
ontvangen'

un projet d'arrêté royal
'modifiant l'AR/CIR 92, en ce
qui concerne la transformation
de certaines déductions de
revenus en réductions d'impôt
et en ce qui concerne les
dispositions relatives à
l'agrément d'institutions
pouvant bénéficier de
libéralités'

Op 27 mei 2014 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 27 juni 2014, een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit 'tot wijziging van het KB/WIB 92, wat de omzetting betreft van sommige aftrekken van het inkomen in belastingverminderingen en wat de bepalingen betreft inzake de erkenning van instellingen die giften kunnen ontvangen'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 17 juni 2014. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Kaat LEUS, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 27 juni 2014.

*

Le 27 mai 2014, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, prorogé jusqu'au 27 juin 2014, sur un projet d'arrêté royal 'modifiant l'AR/CIR 92, en ce qui concerne la transformation de certaines déductions de revenus en réductions d'impôt et en ce qui concerne les dispositions relatives à l'agrément d'institutions pouvant bénéficier de libéralités'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 17 juin 2014. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Kaat LEUS, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 27 juin 2014.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

VOORAFGAANDE OPMERKING

2. 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 verordeningen noodzakelijk is.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

3. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt tot wijziging van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992' (hierna : KB/WIB 92).

In de eerste plaats gaat het om aanpassingen ingevolge de omzetting bij de wet van 13 december 2012 'houdende fiscale en financiële bepalingen' van een aantal aftrekbare uitgaven in belastingverminderingen. Het betreft meer bepaald belastingverminderingen voor giften (zie de artikelen 2 en 4 van het ontwerp) en voor kinderoppas (artikelen 3 en 7).

In de tweede plaats bevat het ontwerp aanpassingen aan de uitvoeringsregels inzake de erkenning van instellingen die giften kunnen ontvangen die recht geven op een fiscaal voordeel (eveneens artikel 4).

In de derde plaats wordt het koninklijk besluit van 26 december 2013 'tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de instellingen die giften ontvangen' ingetrokken (artikel 1). De wijzigingen die er het voorwerp van waren, worden hernomen, en aangevuld met enkele andere punctuele aanpassingen (artikelen 5 en 6).

RECHTSGROND

4. Voor het ontworpen besluit kan rechtsgrond worden gevonden in de hierna vermelde wetsbepalingen.

4.1. Voor de meeste bepalingen van het ontworpen besluit wordt rechtsgrond geboden door artikel 145³³, § 2, eerste lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), naar luid waarvan de Koning de verplichtingen en de formaliteiten bepaalt die de begiftigden moeten vervullen opdat de giften voor de belastingvermindering in aanmerking kunnen komen, door artikel 145³³, § 3, eerste lid, van het WIB 92, naar luid waarvan de Koning de voorwaarden en de wijze bepaalt waarop de vermelde verenigingen en instellingen die in België zijn gevestigd, worden erkend, en door artikel 145³⁵, zesde lid, van het WIB 92, dat bepaalt dat de Koning bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad het maximumbedrag van de voor vermindering in aanmerking te nemen uitgave per oppasdag en per kind kan bepalen.

4.2. Voor de artikelen 2 en 3 van het ontworpen besluit, die er toe strekken de overeenstemmende afdelingen met betrekking tot de aftrekbare uitgaven voor giften en voor kinderoppas in hoofdstuk I van het KB/WIB 92 op te heffen, wordt rechtsgrond geboden door artikel 108 van de Grondwet, gelezen in samenhang met de wet van 13 december 2012. Bij de artikelen 10 en 12 van die wet zijn enerzijds de artikelen 107 tot 111 (giften) en anderzijds de artikelen 113 en 114 (kinderopas) van het WIB 92 opgeheven met ingang van het aanslagjaar 2013 (artikel 39, achtste lid, van de wet), en die opheffing kaderde in de omvorming van de aftrekbare bestedingen in belastingverminderingen. De opheffing van de betrokken afdelingen van hoofdstuk I van het KB/WIB 92 spoort met de opheffing van de vermelde artikelen van het WIB 92.

VORMVEREISTEN

5. Het gegeven dat voor het ontworpen besluit eveneens rechtsgrond wordt gezocht in artikel 145³⁵, zesde lid, van het WIB 92, zoals ook uit de aanhef ervan blijkt, brengt met zich dat het ontwerp het voorwerp dient uit te maken van een overleg in de Ministerraad. Bij de adviesaanvraag is geen notificatie van de Ministerraad gevoegd waaruit blijkt dat dit is gebeurd. Daarover om uitleg verzocht, verstrekte de gemachtigde de volgende toelichting:

“De opheffing van artikel 61 KB/WIB 92 dat een maximumbedrag inzake kosten kinderopvang vastlegt en in de invoeging van datzelfde maximumbedrag in het nieuw ingevoegd artikel 63^{18/8} KB/WIB 92 werd niet als een nieuwe beslissing inzake het maximumbedrag inzake kosten kinderopvang beschouwd, maar als een puur technische aanpassing (verplaatsing van bepalingen binnen het KB/WIB 92 om de logische volgorde in functie van de uit te voeren bepalingen te behouden) en derhalve ook niet voorgelegd aan de Ministerraad.”

Met die zienswijze kan niet worden ingestemd. Een belastingaftrek is immers iets anders dan een belastingvermindering, zodat het vaststellen van een gelijk maximumbedrag voor beide, namelijk 11,20 euro, verschillende gevolgen heeft en meer is dan een louter technische aanpassing. Een overleg in Ministerraad over artikel 7 van het ontwerp is derhalve nodig.

Gelet op het ontbreken van het overleg in de Ministerraad, is de adviesaanvraag niet ontvankelijk wat artikel 7 van het ontwerp betreft. Over dat artikel wordt derhalve geen advies gegeven.¹

BEVOEGDHEID

6. In de ontworpen artikelen 63^{18/2} en 63^{18/4} van het KB/WIB 92 (artikel 4 van het ontwerp) wordt bepaald wie beslist over de erkenning of de intrekking ervan. In sommige gevallen wordt die beslissingsbevoegdheid gezamenlijk toegekend aan de (federale) Minister van Financiën en organen van de gemeenschappen² (bv. artikel 63^{18/2}, § 1, eerste lid: “de bevoegde organen van de Staat of van de Gemeenschappen”) en in sommige gevallen wordt de beslissingsbevoegdheid gekoppeld aan de verplichting advies te vragen aan organen van de gemeenschappen of de gewesten (bv. artikel 63^{18/2}, § 6: “aan de Regering van het Gewest waaronder het invloedsgebied van de aanvragende instelling ressorteert”).

Aan de gemachtigde is gevraagd of, gelet op de autonomie van de gemeenschappen en gewesten, voor deze gezamenlijke besluitvorming een samenwerkingsakkoord bestaat, althans voor zover de rechtsgrond niet voorziet in hun medewerking.³ Het antwoord luidt:

“Dit is een letterlijke overname van art. 58, § 1, KB/WIB 92 dat door art. 2 van het ontwerp wordt opgeheven. Het gaat hier louter om een verplaatsing van een groep artikelen binnen het KB/WIB 92 om de logische volgorde te behouden. Die volgorde steunt op de volgorde van de uit te voeren artikelen uit het WIB 92. Er zijn derhalve, naar onze mening, geen nieuwe afspraken met de Gemeenschappen vereist.”

In advies 54.378/3⁴ heeft de Raad van State, afdeling Wetgeving, de volgende opmerking gemaakt met betrekking tot de ontworpen bepalingen van artikel 145³³ van het WIB 92:

“9. Voor federale belastingverminderingen is de federale overheid exclusief bevoegd, zodat de vraag rijst op welke grond in de ontworpen bepalingen beslissingsbevoegdheden worden toegekend aan ministers van de gemeenschappen en de gewesten.

Krachtens artikel 35, tweede lid, van de Grondwet kan de federale wetgever bij gewone wet geen bevoegdheden overdragen aan de gemeenschappen of de gewesten. Bovendien moet worden gewezen op het beginsel van de autonomie van de gemeenschappen en de gewesten, krachtens hetwelk de federale overheid, enerzijds, geen

¹ Vermits overleg in Ministerraad is vereist voor artikel 7 van het ontwerp, noodzaakt die bepaling ook tot het uitvoeren van een regelgevingsimpactanalyse (zie artikel 6, § 1, van de wet van 15 december 2013 ‘houdende diverse bepalingen inzake administratieve vereenvoudiging’). Ook aan dat vormvereiste is niet voldaan.

² Mogelijk ook de gewesten, althans in zoverre de wetgever met de woorden “de minister tot wiens bevoegdheid het leefmilieu behoort” in artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, i), van het WIB 92 niet de federale minister bevoegd voor leefmilieu zou hebben bedoeld.

³ Zie bv. artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, e), van het WIB 92: “na advies van de raadgevende instellingen van de Staat of van de Gemeenschappen tot wiens bevoegdheid die bijstand behoort”.

⁴ Adv.RvS 54.378/3 van 28 november 2013 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 21 december 2013 ‘houdende diverse fiscale en financiële bepalingen’ (*Parl.St.* Kamer 2013-14, nr. 53-3236/001, 95).

verplichtingen kan opleggen aan de gemeenschappen of de gewesten terwijl zij, anderzijds, de uitoefening van haar eigen bevoegdheden niet afhankelijk kan maken van de medewerking van de gemeenschappen of de gewesten. Indien de federale overheid zich wil verzekeren van de medewerking van de gemeenschappen of de gewesten, dient, zo er voldoende aanknopingspunten zijn met de bevoegdheden van de gemeenschappen of de gewesten, daartoe een samenwerkingsakkoord als bedoeld bij artikel 92*bis*, § 1, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ te worden gesloten.

Het is de federale overheid echter niet verboden, binnen het raam van de eigen bevoegdheden, rechtsgevolgen te verbinden aan de erkenning of de subsidiëring door een andere overheid. De oplossing kan er bijgevolg in bestaan in het huidige artikel 145³³, § 1, d) en j), van het WIB 92 als voorwaarde toe te voegen, het erkend zijn door de bevoegde gemeenschaps- of gewestoverheid hetzij als culturele instelling, hetzij als instelling die het behoud of de zorg voor monumenten en landschappen ten doel heeft.”

Wat niet door de wetgever kan worden voorgeschreven, kan evenmin bij de uitvoering van de wet worden bepaald. De opmerking uit advies 54.378/3 is dus ook van toepassing voor het voorliggende ontwerp van het koninklijk besluit.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

7. Gelet op hetgeen is opgemerkt betreffende de rechtsgrond voor het ontworpen besluit, dient aan de aanhef een lid te worden toegevoegd (dat het eerste lid wordt) waarin gewag wordt gemaakt van artikel 108 van de Grondwet.

Daarenboven zal de aanhef moeten worden aangevuld met een lid (dat het derde lid wordt) waarin wordt gerefereerd aan de artikelen 107 tot 111, 113 en 114 van de wet van 13 december 2012 ‘houdende fiscale en financiële bepalingen’.

Artikel 2

8. In artikel 2 van het ontwerp wordt verwezen naar “hetzelfde besluit”, wat gelet op artikel 1 een verwijzing naar het koninklijk besluit van 26 december 2013 inhoudt, terwijl het KB/WIB 92 is bedoeld. De woorden “hetzelfde besluit” zullen derhalve vervangen moeten worden door de woorden “het KB/WIB 92”.

Artikel 4

9. De terminologie van de opsomming in het ontworpen artikel 63^{18/1}, § 1, eerste lid, van het KB/WIB 92 verschilt van die in artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, van het WIB 92.⁵ De

⁵ Vergelijk: artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, b), van het WIB 92 met het ontworpen artikel 63^{18/1}, § 1, 1°, van het KB/WIB 92; artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, d), van het WIB 92 met het ontworpen artikel 63^{18/1}, § 1, 5°, van het KB/WIB 92; artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, e), van het WIB 92 met het ontworpen artikel 63^{18/1}, § 1, 3° en 4°, van het KB/WIB 92; artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, g), van het WIB 92 met het ontworpen artikel 63^{18/1}, § 1, 6°, van het KB/WIB 92; artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, i), van het WIB 92 met het ontworpen artikel 63^{18/1}, § 1, 7°, van het

opsomming in het ontwerp is nochtans geënt op die in het WIB 92, zodat beide opsommingen zouden moeten overeenstemmen. Door de verschillen riskeert men begripsverwarring. Het is ter wille van de rechtszekerheid raadzaam in de verschillende ontworpen bepalingen telkens te verwijzen naar de specifieke bepaling van het WIB 92 in plaats van een afwijkende omschrijving te gebruiken.

10. Bovendien moet worden vastgesteld dat in het ontwerp bepalingen uit het WIB 92 worden hernomen (vgl. bv. artikel 63^{18/2}, § 3, eerste lid, van het KB/WIB 92 met artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, g), van het WIB 92: “erkend door de minister van Financiën”).

Het overnemen in een lagere regeling van bepalingen van een hogere regeling dient te worden vermeden. Niet alleen is een dergelijke werkwijze op het normatieve vlak overbodig aangezien ze geen nieuwe norm tot stand brengt, maar bovendien kan ze tot verwarring leiden over de precieze aard van het in de lagere regeling opgenomen voorschrift en kan ze inzonderheid aanleiding ertoe zijn dat later uit het oog verloren wordt dat alleen de hogere regelgever het betrokken voorschrift kan wijzigen.

Het overnemen van wettelijke bepalingen in een koninklijk besluit kan dan ook alleen maar worden gedoogd in zoverre zulks noodzakelijk is voor de leesbaarheid van het besluit, in welk geval een uitdrukkelijke verwijzing naar de betrokken wetsbepaling het aangewezen middel zal zijn om de aard van de betrokken bepaling herkenbaar te houden (“Overeenkomstig artikel ... van het WIB 92”).

11. In het ontworpen artikel 63^{18/1}, § 5, eerste lid, van het KB/WIB 92 wordt bepaald dat “de termijn (...) niet korter (mag zijn) dan 3 maanden vanaf de datum waarop de aanvragende instelling rechtspersoonlijkheid verkrijgt”. De gemachtigde heeft dit als volgt verduidelijkt:

“Het betreft de minimumtermijn voor de indiening van de aanvraag tussen de oprichting en de effectieve aanvraag; dit is vooral nuttig voor instellingen die op het einde van het jaar worden opgericht.”

12. Het is niet duidelijk wat in het ontworpen artikel 63^{18/1}, § 6, eerste lid, eerste streepje, van het KB/WIB 92 de precieze draagwijdte is van de woorden “niet nationaal zijn”.

Artikelen 5 en 6

13. De artikelen 5 en 6 van het ontworpen besluit strekken ertoe wijzigingen aan te brengen in het nieuwe artikel 63^{18/2}, dat in het KB/WIB 92 wordt ingevoegd bij artikel 4 van het te nemen besluit. Waar de invoeging van het nieuwe artikel uitwerking krijgt met ingang van het aanslagjaar 2013 (artikel 8, eerste lid), zijn de wijzigingen die het voorwerp zijn van de

KB/WIB 92; artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, j), van het WIB 92 met het ontworpen artikel 63^{18/1}, § 1, 9°, van het KB/WIB 92; artikel 145³³, § 1, eerste lid, 1°, l), van het WIB 92 met het ontworpen artikel 63^{18/1}, § 1, 10°, van het KB/WIB 92; artikel 145³³, § 1, eerste lid, 2°, van het WIB 92 met het ontworpen artikel 63^{18/1}, § 1, 4°, van het KB/WIB 92; artikel 145³³, § 1, eerste lid, 3°, van het WIB 92 met het ontworpen artikel 63^{18/1}, § 1, 8°, van het KB/WIB 92.

artikelen 5 en 6 van het ontwerp “van toepassing op aanvragen tot erkenning of hernieuwing van de erkenning die worden ingediend vanaf 1 januari 2014” (artikel 8, tweede lid).

Over de bedoeling van een en ander, gaf de gemachtigde volgende toelichting:

“De wijzigingen die worden aangebracht door het koninklijk besluit van 26 december 2013 tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de instellingen die giften ontvangen en de artikelen 5 en 6 van het ontwerp beogen een vereenvoudiging van de erkenningsprocedure voor culturele instellingen en instellingen die het behoud of de zorg voor monumenten en landschappen tot doel hebben, door deze niet langer bij koninklijk besluit maar bij ministeriële beslissing te laten gebeuren. Op advies van de Raad van State (advies 54.378/3, punt 8) wordt deze delegatie aan de minister niet geregeld bij wet, maar bij koninklijk besluit.

Bij het koninklijk besluit van 26 december 2013 werd:

- een artikel 56/1 ingevoegd in hoofdstuk I, afdeling XXII, van het KB/WIB 92;
- een wijziging aangebracht in artikel 60, KB/WIB 92.

Deze wijzigingen zijn van toepassing op de aanvragen tot erkenning die worden ingediend vanaf 1 januari 2014.

Artikel 2 van het ontwerp heft in hoofdstuk I van het KB/WIB 92 de afdeling XXII met daarin de uitvoeringsbepalingen voor de aftrek voor giften waaronder het artikel 60 (historiek tot KB 21 februari 2011), op. Deze bepalingen worden opnieuw ingevoegd bij artikel 4 van het ontwerp van KB in hoofdstuk I van het KB/WIB 92 ingevoegd in een nieuwe afdeling XXVundecies/1. Deze “verplaatsing” van de relevante uitvoeringsbepalingen gaat in vanaf aanslagjaar 2013 en dus in beginsel vroeger dan de wijzigingen die worden aangebracht door het koninklijk besluit van 26 december 2013. De wijzigingen van het KB van 26/12/2013 worden dus eigenlijk aangebracht in niet langer bestaande bepalingen. Derhalve leek het aangewezen om het koninklijk besluit van 26 december 2013 op te heffen⁶ en de wijzigingen in te voegen in nieuw ingevoegde bepalingen met dezelfde inwerkingtreding als het koninklijk besluit van 26 december 2013.”

Het verdient aanbeveling om een toelichting in die zin op te nemen in het verslag aan de Koning.

Artikel 8

14. Aan sommige bepalingen van het ontworpen besluit wordt terugwerkende kracht verleend. 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.

⁶ Lees in plaats van “op te heffen”: “in te trekken” (zie immers artikel 1 van het ontwerp: “ingetrokken”).

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

15. In overeenstemming met de legistieke gebruiken schrijve men in artikel 8, eerste lid, van het ontwerp “hebben uitwerking met ingang” in plaats van “zijn van toepassing vanaf”.⁷

*

⁷ *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, formule F 4-5-1-3, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

2. 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.

*

PORTÉE 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).

Il s'agit tout d'abord d'adaptations rendues nécessaires par le fait que la loi du 13 décembre 2012 'portant des dispositions fiscales et financières' a converti un certain nombre de dépenses déductibles en réductions d'impôt. Il s'agit notamment de réductions d'impôt pour libéralités (voir les articles 2 et 4 du projet) et pour la garde d'enfants (articles 3 et 7).

En deuxième lieu, le projet adapte les modalités d'exécution relatives à l'agrément d'institutions pouvant bénéficier de libéralités donnant lieu à un avantage fiscal (également l'article 4).

En troisième lieu, le projet rapporte l'arrêté royal du 26 décembre 2013 'modifiant, en ce qui concerne les institutions bénéficiant de libéralités, l'AR/CIR 92' (article 1^{er}). Les modifications qui en étaient l'objet sont reproduites et complétées par quelques autres adaptations ponctuelles (articles 5 et 6).

FONDEMENT JURIDIQUE

4. L'arrêté en projet peut trouver un fondement juridique dans les dispositions législatives mentionnées ci-après.

4.1. La plupart des dispositions de l'arrêté en projet trouvent un fondement juridique à l'article 145³³, § 2, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), aux

termes duquel le Roi détermine les obligations et formalités à accomplir par les donataires pour que les libéralités puissent être admises pour la réduction d'impôt, à l'article 145³³, § 3, alinéa 1^{er}, du CIR 92, qui prévoit que le Roi détermine les conditions et les modalités d'agrément des associations et institutions citées qui sont établies en Belgique, et à l'article 145³⁵, alinéa 6, du CIR 92, qui dispose que le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, fixer un montant maximum déductible par jour de garde et par enfant.

4.2. Le fondement juridique des articles 2 et 3 de l'arrêté en projet, qui visent à abroger les sections correspondantes relatives aux dépenses déductibles pour libéralités et pour la garde d'enfants dans le chapitre I^{er} de l'AR/CIR 92, est procuré par l'article 108 de la Constitution, combiné avec la loi du 13 décembre 2012. Les articles 10 et 12 de cette loi ont abrogé respectivement les articles 107 à 111 (libéralités) et 113 et 114 (garde d'enfant) du CIR 92 avec effet à partir de l'exercice d'imposition 2013 (article 39, alinéa 8, de la loi), cette abrogation s'inscrivant dans le cadre de la conversion des dépenses déductibles en réductions d'impôt. L'abrogation des sections concernées du chapitre I^{er} de l'AR/CIR 92 fait suite à l'abrogation des articles du CIR 92 précités.

FORMALITÉS

5. Dès lors que, comme l'indique également le préambule, le fondement juridique de l'arrêté en projet est par ailleurs recherché dans l'article 145³⁵, alinéa 6, du CIR 92, le projet devait être délibéré en Conseil des ministres. La demande d'avis n'est pas accompagnée d'une notification du Conseil des ministres témoignant de l'accomplissement de cette formalité. Interrogé à ce sujet, le délégué a fourni les précisions suivantes :

« De opheffing van artikel 61 KB/WIB 92 dat een maximumbedrag inzake kosten kinderopvang vastlegt en in de invoeging van datzelfde maximumbedrag in het nieuw ingevoegd artikel 63^{18/8} KB/WIB 92 werd niet als een nieuwe beslissing inzake het maximumbedrag inzake kosten kinderopvang beschouwd, maar als een puur technische aanpassing (verplaatsing van bepalingen binnen het KB/WIB 92 om de logische volgorde in functie van de uit te voeren bepalingen te behouden) en derhalve ook niet voorgelegd aan de Ministerraad ».

On ne peut pas se rallier à ce point de vue. Une déduction fiscale n'est en effet pas une réduction d'impôt, de sorte que la fixation d'un même montant maximal de 11,20 euros pour les deux a des effets différents et n'est pas une simple adaptation technique. L'article 7 du projet doit par conséquent faire l'objet d'une délibération en Conseil des ministres.

Vu l'absence de délibération en Conseil des ministres, la demande d'avis n'est par recevable en ce qu'elle porte sur l'article 7 du projet. Aucun avis n'est dès lors formulé relativement à cet article ¹.

¹ L'article 7 du projet requérant une délibération en Conseil des ministres, cette disposition doit également être soumise à une analyse d'impact de la réglementation (voir l'article 6, § 1^{er}, de la loi du 15 décembre 2013 'portant des dispositions diverses concernant la simplification administrative'). Cette formalité n'a pas non plus été accomplie.

COMPÉTENCE

6. Les articles 63^{18/2} et 63^{18/4}, en projet, de l'AR/CIR 92 (article 4 du projet) déterminent qui décide de l'octroi ou du retrait de l'agrément. Dans certains cas, ce pouvoir de décision est attribué conjointement au Ministre (fédéral) des Finances et à des organes communautaires² (par exemple, l'article 63^{18/2}, § 1^{er}, alinéa 1^{er} : « les organes compétents de l'État ou des Communautés ») et dans d'autres cas, il est lié à l'obligation de recueillir l'avis d'organes communautaires ou régionaux (par exemple, l'article 63^{18/2}, § 6 : « au Gouvernement de la Région à laquelle s'étend la zone d'influence de l'institution demanderesse »).

Il a été demandé au délégué si, eu égard à l'autonomie des communautés et des régions, il existe un accord de coopération relatif à ce processus décisionnel commun, du moins dans la mesure où le fondement juridique ne prévoit pas leur collaboration³. Il a répondu en ces termes :

« Dit is een letterlijke overname van art. 58, § 1, KB/WIB 92 dat door art. 2 van het ontwerp wordt opgeheven. Het gaat hier louter om een verplaatsing van een groep artikelen binnen het KB/WIB 92 om de logische volgorde te behouden. Die volgorde steunt op de volgorde van de uit te voeren artikelen uit het WIB 92. Er zijn derhalve, naar onze mening, geen nieuwe afspraken met de Gemeenschappen vereist ».

Dans son avis 54.378/3⁴, le Conseil d'État, section de législation, a formulé l'observation suivante relativement aux dispositions en projet de l'article 145³³ du CIR 92 :

« 9. L'autorité fédérale est exclusivement compétente pour les réductions d'impôt fédérales, de sorte que la question se pose de savoir sur quelle base les dispositions en projet confèrent des pouvoirs décisionnels aux ministres des communautés et des régions.

En vertu de l'article 35, alinéa 2, de la Constitution, le législateur fédéral ne peut pas transférer de compétences aux communautés ou aux régions par loi ordinaire. En outre, il convient d'attirer l'attention sur le principe de l'autonomie des communautés et des régions, en vertu duquel l'autorité fédérale, d'une part, ne peut pas imposer d'obligations aux communautés ou aux régions, tandis que, d'autre part, elle ne peut pas subordonner l'exercice de ses propres compétences à la coopération des communautés ou des régions. Si l'autorité fédérale veut s'assurer de la coopération des communautés ou des régions, il convient, s'il existe suffisamment de points de rattachement avec les compétences des communautés ou des régions, de conclure à cet effet un accord de coopération au sens de l'article 92*bis*, § 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles'.

Il n'est toutefois pas interdit à l'autorité fédérale, dans le cadre de ses propres compétences, d'attacher des effets juridiques à l'agrément ou au subventionnement par une autre autorité. La solution pourrait dès lors consister à ajouter, à l'actuel article 145³³, § 1^{er}, d) et j), du C.I.R. 92, la condition d'être agréé par l'autorité communautaire ou

² Et peut-être aussi aux Régions, du moins dans la mesure où, à l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, i), du CIR 92, par l'emploi des mots « le Ministre qui a l'Environnement dans ses attributions », le législateur n'aurait pas visé le ministre fédéral qui a l'Environnement dans ses attributions.

³ Voir par exemple l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, e), du CIR 92 : « après avis des organismes consultatifs de l'État ou des Communautés qui ont cette assistance dans leurs compétences ».

⁴ Avis C.E. 54.378/3 du 28 novembre 2013 sur un avant-projet devenu la loi du 21 décembre 2013 'portant des dispositions fiscales et financières diverses' (*Doc. parl.*, Chambre 2013-14, n° 53-3236/001, 95).

régionale compétente soit comme institution culturelle soit comme institution qui a pour but la conservation ou la protection des monuments et sites ».

Ce qui ne peut être prescrit par le législateur ne peut pas non plus être imposé dans le cadre de l'exécution de la loi. L'observation formulée dans l'avis 54.378/3 s'applique dès lors également en ce qui concerne le projet d'arrêté royal à l'examen.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

7. Compte tenu de ce qui a été observé à propos du fondement juridique de l'arrêté en projet, on ajoutera au préambule un alinéa (qui devient le premier alinéa) mentionnant l'article 108 de la Constitution.

Le préambule sera en outre complété par un alinéa (qui devient le troisième alinéa) visant les articles 107 à 111, 113 et 114 de la loi du 13 décembre 2012 'portant des dispositions fiscales et financières diverses'.

Article 2

8. L'article 2 du projet fait référence au « même arrêté », ce qui, compte tenu de l'article 1^{er}, revient à faire référence à l'arrêté royal du 26 décembre 2013, alors que c'est l'AR/CIR 92 qui est visé. Les mots « du même arrêté » seront par conséquent remplacés par les mots « de l'AR/CIR 92 ».

Article 4

9. La terminologie de l'énumération figurant à l'article 63^{18/1}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, de l'AR/CIR 92 est différente de celle utilisée à l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92⁵. L'énumération figurant dans le projet s'inspire cependant de celle du CIR 92, de sorte que toutes deux devraient correspondre. Les différences pourraient prêter à confusion. Dans l'intérêt de la sécurité juridique, il est recommandé que les diverses dispositions en projet fassent chaque fois référence à la disposition spécifique du CIR 92 plutôt que d'utiliser une terminologie qui s'en écarte.

⁵ Comparer : l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, b), du CIR 92 avec l'article 63^{18/1}, § 1^{er}, 1^o, en projet, de l'AR/CIR 92; l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, d), du CIR 92 avec l'article 63^{18/1}, § 1^{er}, 5^o, en projet, de l'AR/CIR 92; l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, e), du CIR 92 avec l'article 63^{18/1}, § 1^{er}, 3^o en 4^o, en projet, de l'AR/CIR 92; l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, g), du CIR 92 avec l'article 63^{18/1}, § 1^{er}, 6^o, en projet, de l'AR/CIR 92; l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, i), du CIR 92 avec l'article 63^{18/1}, § 1^{er}, 7^o, en projet, de l'AR/CIR 92; l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, j), du CIR 92 avec l'article 63^{18/1}, § 1^{er}, 9^o, en projet, de l'AR/CIR 92; l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, l), du CIR 92 avec l'article 63^{18/1}, § 1^{er}, 10^o, en projet, de l'AR/CIR 92; l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du CIR 92 avec l'article 63^{18/1}, § 1^{er}, 4^o, en projet, de l'AR/CIR 92; l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 92 avec l'article 63^{18/1}, § 1^{er}, 8^o, en projet, de l'AR/CIR 92.

10. Il faut en outre constater que le projet reproduit des dispositions du CIR 92 (comparer par exemple l'article 63^{18/2}, § 3, alinéa 1^{er}, en projet, de l'AR/CIR 92 avec l'article 145³³, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, g), du CIR 92 : « agréées (...) par le ministre des Finances »).

Il faut éviter de reproduire des dispositions extraites d'une norme hiérarchiquement supérieure dans un acte de valeur inférieure. Un tel procédé est non seulement superflu d'un point de vue normatif, dès lors qu'il ne crée aucune nouvelle norme, mais il est également susceptible de semer la confusion quant à la nature exacte de la prescription énoncée dans l'acte de valeur inférieure et il risque notamment de faire oublier par la suite que seul le législateur supérieur est en droit de modifier la prescription concernée.

La reproduction de dispositions réglementaires dans un arrêté royal ne peut dès lors être tolérée que pour autant que la lisibilité de l'arrêté le commande, auquel cas une référence explicite à la disposition réglementaire concernée constituera le moyen indiqué pour que la nature de cette disposition demeure identifiable (« Conformément à l'article ... du CIR 92 »).

11. L'article 63^{18/1}, § 5, alinéa 1^{er}, en projet, de l'AR/CIR 92 énonce que « le délai ne peut (...) être inférieur à 3 mois à compter de la date à laquelle l'institution demanderesse acquiert la personnalité juridique ». Le délégué a précisé cette condition comme suit :

« Het betreft de minimumtermijn voor de indiening van de aanvraag tussen de oprichting en de effectieve aanvraag; dit is vooral nuttig voor instellingen die op het einde van het jaar worden opgericht ».

12. À l'article 63^{18/1}, § 6, alinéa 1^{er}, premier tiret, en projet, de l'AR/CIR 92, on n'aperçoit pas clairement la portée exacte des mots « ne sont pas nationales ».

Articles 5 et 6

13. Les articles 5 et 6 de l'arrêté en projet visent à apporter des modifications au nouvel article 63^{18/2}, que l'article 4 de l'arrêté envisagé insère dans l'AR/CIR 92. Alors que l'insertion du nouvel article produit ses effets à partir de l'exercice d'imposition 2013 (article 8, alinéa 1^{er}), les modifications prévues aux articles 5 et 6 du projet sont « applicables aux demandes d'agrément ou de renouvellement de l'agrément introduites à partir du 1^{er} janvier 2014 » (article 8, alinéa 2).

Le délégué a expliqué l'objectif de ces dispositions en ces termes :

« De wijzigingen die worden aangebracht door het koninklijk besluit van 26 december 2013 tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de instellingen die giften ontvangen en de artikelen 5 en 6 van het ontwerp beogen een vereenvoudiging van de erkenningsprocedure voor culturele instellingen en instellingen die het behoud of de zorg voor monumenten en landschappen tot doel hebben, door deze niet langer bij koninklijk besluit maar bij ministeriële beslissing te laten gebeuren. Op advies van de Raad van State (advies 54.378/3, punt 8) wordt deze delegatie aan de minister niet geregeld bij wet, maar bij koninklijk besluit.

Bij het koninklijk besluit van 26 december 2013 werd:

- een artikel 56/1 ingevoegd in hoofdstuk I, afdeling XXII, van het KB/WIB 92;
- een wijziging aangebracht in artikel 60, KB/WIB 92.

Deze wijzigingen zijn van toepassing op de aanvragen tot erkenning die worden ingediend vanaf 1 januari 2014.

Artikel 2 van het ontwerp heft in hoofdstuk I van het KB/WIB 92 de afdeling XXII met daarin de uitvoeringsbepalingen voor de aftrek voor giften waaronder het artikel 60 (historiek tot KB 21 februari 2011), op. Deze bepalingen worden opnieuw ingevoegd bij artikel 4 van het ontwerp van KB in hoofdstuk I van het KB/WIB 92 ingevoegd in een nieuwe afdeling XXVundecies/1. Deze 'verplaatsing' van de relevante uitvoeringsbepalingen gaat in vanaf aanslagjaar 2013 en dus in beginsel vroeger dan de wijzigingen die worden aangebracht door het koninklijk besluit van 26 december 2013. De wijzigingen van het KB van 26/12/2013 worden dus eigenlijk aangebracht in niet langer bestaande bepalingen. Derhalve leek het aangewezen om het koninklijk besluit van 26 december 2013 op te heffen⁶ en de wijzigingen in te voegen in nieuw ingevoegde bepalingen met dezelfde inwerkingtreding als het koninklijk besluit van 26 december 2013 ».

Il est recommandé d'apporter des précisions en ce sens dans le rapport au Roi.

Article 8

14. Il est attribué un effet rétroactif à certaines dispositions de l'arrêté en projet. On observera à cet égard que l'attribution d'un effet rétroactif à des arrêtés ne peut être réputée admissible que sous certaines conditions.

L'attribution d'un effet rétroactif à des 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 de l'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 des dispositions en projet ne peut se justifier que si elle s'inscrit dans une des hypothèses énumérées ci-dessus.

⁶ Au lieu de « op te heffen » lire « in te trekken » (voir en effet l'article 1^{er} du projet : « ingetrokken »).

15. Pour se conformer aux usages en matière de légistique, à l'article 8, alinéa 1^{er}, du projet, on écrira « produisent leurs effets à partir » au lieu de « sont applicables à partir »⁷.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT

⁷ *Principes de technique législative - Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, formule F 4-5-1-3, à consulter sur le site internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).