



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 56.492/3
van 24 juni 2014

avis 56.492/3
du 24 juin 2014

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van het
KB/WIB 92 op het stuk van de
belastingverminderingen met
betrekking tot de in artikel 5/5,
§ 4, eerste lid, van de
bijzondere wet van
16 januari 1989 betreffende de
financiering van de
Gemeenschappen en de
Gewesten bedoelde uitgaven'

un projet d'arrêté royal
'modifiant, en matière des
réductions d'impôt relatives
aux dépenses visées à
l'article 5/5, § 4, alinéa 1^{er}, de
la loi spéciale du
16 janvier 1989 relative au
financement des Communautés
et des Régions, L'AR/CIR 92'

Op 17 juni 2014 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit 'tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de belastingverminderingen met betrekking tot de in artikel 5/5, § 4, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten bedoelde uitgaven'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 20 juni 2014. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Kaat LEUS, staatsraden, en Greet VERBERCKMOES, griffier.

Het verslag is uitgebracht door 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 24 juni 2014.

*

Le 17 juin 2014, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal 'modifiant, en matière des réductions d'impôt relatives aux dépenses visées à l'article 5/5, § 4, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, L'AR/CIR 92'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 20 juin 2014. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Kaat LEUS, conseillers d'État, 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 24 juin 2014.

*

MOTIVERING VAN DE SPOEDEISENDHEID

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, 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.

Door te eisen dat de adviesaanvragen met een termijn van vijf werkdagen van een “bijzondere” motivering worden voorzien, heeft de wetgever tot uiting gebracht dat hij wil dat alleen in uitzonderlijke gevallen verzocht wordt om mededeling van het advies binnen die uitzonderlijk korte termijn. De aanvrager moet derhalve pertinente en voldoende concrete gegevens aanbrengen die het aannemelijk maken dat de ontworpen regeling dermate spoedeisend is dat noodzakelijkerwijze een beroep moet worden gedaan op de procedure bedoeld in artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State (advies mede te delen binnen een termijn van vijf werkdagen) en waarom, op het ogenblik van de adviesaanvraag, geen beroep kon worden gedaan op de procedure bedoeld in artikel 84, § 1, eerste lid, 2°, van de wetten op de Raad van State (advies mede te delen binnen een termijn van dertig dagen).

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

“- overeenkomstig artikel 5/5, § 4, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, vanaf aanslagjaar 2015 uitsluitend de gewesten bevoegd zijn voor het verlenen van fiscale voordelen voor onder meer de uitgaven voor het verwerven of behouden van de eigen woning, voor onderhoud en restauratie van beschermde monumenten en landschappen en voor uitgaven voor energiebesparende uitgaven in een woning;

- de wijzigingen van de voormelde bijzondere wet met betrekking tot de aanvullende gewestelijke belasting op de personenbelasting in werking treden vanaf 1 juli 2014 en van toepassing zijn vanaf aanslagjaar 2015;

- artikel 81^{quater}, eerste lid, 2°, van de voormelde bijzondere wet bepaalt dat de gewestelijke belastingverminderingen en -kredieten met betrekking tot de in artikel 5/5, § 4, van diezelfde bijzondere wet bedoelde uitgaven, de verminderingen en kredieten zijn zoals ze zijn opgenomen in de op 30 juni 2014 bestaande fiscale wetgeving;

- het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit uitvoeringsbepalingen bevat met betrekking tot de belastingvermindering voor onderhoud en restauratie van beschermde monumenten en landschappen (artikel 145³⁶, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de belastingverminderingen voor de eigen woning (artikelen 145³⁷ tot 145⁴⁶, van hetzelfde Wetboek) en de belastingvermindering voor dakisolatie (artikel 145⁴⁷, van hetzelfde Wetboek), verminderingen die vanaf aanslagjaar 2015 als gewestelijke belastingverminderingen zullen worden verleend;

- het besluit derhalve zeker uiterlijk op 30 juni 2014 moet zijn getroffen”.

Deze motivering is overgenomen in de aanhef van het ontwerp. Ze kan echter slechts worden betrokken op de ontworpen uitvoeringsbepalingen die verband houden met bevoegdheden die op 1 juli 2014 aan de gewesten worden overgedragen. Met die motivering is derhalve de spoedeisendheid van de artikelen 2 tot 6 en 12 van het ontwerp, die betrekking hebben op aangelegenheden waarvoor de federale overheid bevoegd blijft, niet verantwoord.

In de adviesaanvraag wordt bovendien het volgende gesteld:

“Het ontwerp van koninklijk besluit dat voor advies wordt voorgelegd, is ontstaan uit de samenvoeging van twee ontwerpen van koninklijk besluit die apart voor advies aan de inspecteur van Financiën en voor akkoord aan de Minister van Begroting werden voorgelegd. Het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de belastingvermindering voor energiebesparende uitgaven in een woning en de belastingvermindering voor energiezuinige woningen werd geïntegreerd in het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de belastingverminderingen met betrekking tot de in artikel 5/5, § 4, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten bedoelde uitgaven. De overgedragen verminderingen voor energiebesparende uitgaven (artikel 145²⁴, § 1, WIB 92) en de belastingvermindering voor energiezuinige woningen (artikel 145²⁴, § 2, WIB 92 zoals het bestond voordat het werd opgeheven bij de wet van 28 december 2011 en op grond van artikel 535, WIB 92 van toepassing blijft) zullen ingevolge een politiek akkoord voor de aanslagjaren 2015 en volgende als federale belastingverminderingen worden verleend (<http://www.dekamer.be/FLWB/PDF/53/3427/53K3427001.pdf>, p. 45). Gelet op de bevoegdheidsoverdracht die vervat zit in artikel 5/5, § 4, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, dat op 1 juli 2014 in werking treedt, acht ik het evenwel aangewezen dat de wijzigingen aan de uitvoeringsbepalingen met betrekking tot de voormelde belastingverminderingen uiterlijk op 30 juni 2014 worden aangebracht.”

De artikelen 2 tot 6 en 12 van het ontwerp zijn niet onlosmakelijk verbonden met de andere artikelen van het ontwerp, zodat voor de spoedeisendheid van die artikelen een aparte verantwoording noodzakelijk is. De laatst geciteerde passage uit de brief bevat echter geen pertinente en voldoende concrete gegevens die het aannemelijk maken dat ook de betrokken bepalingen van de ontworpen regeling dermate spoedeisend zijn dat noodzakelijkerwijze om een advies mede te delen binnen een termijn van vijf werkdagen dient te worden verzocht. Inzonderheid blijkt niet waarom, op het ogenblik van de adviesaanvraag, geen beroep kon worden gedaan op de procedure waarbij het advies moet worden meegedeeld binnen een termijn van dertig dagen. Uit wat voorafgaat volgt dat het spoedeisende karakter van de adviesaanvraag, wat die artikelen van het ontwerp betreft, niet naar behoren is gemotiveerd.

De adviesaanvraag is bijgevolg niet ontvankelijk wat de artikelen 2 tot 6 en 12 van het ontwerp betreft. Over die artikelen wordt daarom geen advies gegeven en is met dit advies bijgevolg ook niet voldaan aan de adviesverplichting bedoeld in artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State.

*

VOORAFGAANDE OPMERKINGEN

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.

3. 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

4. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt tot wijziging van een aantal bepalingen van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna : KB/WIB 92). Het gaat om uitvoeringsregels met betrekking tot de belastingvoordelen waarvoor de gewesten op 1 juli 2014 bevoegd worden ingevolge artikel 5/5, § 4, eerste lid, 1° (“uitgaven voor het verwerven of het behouden van de eigen woning”), 3° (“uitgaven voor onderhoud en restauratie van beschermde monumenten en landschappen”) en 5° (“energiebesparende uitgaven in een woning”) van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’ (hierna: bijzondere financieringswet).

BEVOEGDHEID

5. Vanaf 1 juli 2014 worden de gewesten exclusief bevoegd voor het bepalen van de regels die vanaf het aanslagjaar 2015 van toepassing zullen zijn voor de belastingvoordelen opgesomd in artikel 5/5, § 4, eerste lid, van de bijzondere financieringswet (zie de artikelen 5/5, § 4, en 81^{quater}, eerste lid, 2°, van de bijzondere financieringswet en artikel 82, § 2, eerste lid, van de bijzondere wet van 6 januari 2014 ‘tot hervorming van de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, tot uitbreiding van de fiscale autonomie van de gewesten en tot financiering van de nieuwe bevoegdheden’). Voor zover het ontworpen besluit vóór die datum wordt aangenomen, kan de ontworpen regeling ook vanuit temporeel oogpunt tot de bevoegdheid van de federale overheid worden gerekend. Vanaf 1 juli 2014 zullen de gewestregeringen evenwel bevoegd zijn om het te nemen besluit te wijzigen, aan te vullen, te vervangen of op te heffen. Het is dan ook nodig het te nemen besluit uiterlijk op die datum in het Belgisch Staatsblad bekend te maken, zodat de gewestregeringen ervan op de hoogte zijn en met kennis van zaken hun beleidsvoornemen kunnen bepalen ten aanzien van de ontworpen regeling.

RECHTSGROND

6. Voor de artikelen 1, 7 tot 11, 13 en 14 van het ontworpen besluit kan rechtsgrond worden gevonden in de hierna vermelde wetsbepalingen.

6.1. Voor artikel 1 van het ontworpen besluit dient als rechtsgrond te worden verwezen naar de wet van 13 december 2012 ‘houdende fiscale en financiële bepalingen’, gelezen in samenhang met artikel 108 van de Grondwet. Bij artikel 8, 3°, van die wet is artikel 104, 8°, van het WIB 92 opgeheven met ingang van het aanslagjaar 2013 (artikel 39, achtste lid, van de wet). Die opheffing kaderde in de omvorming van de aftrekbare bestedingen in belastingverminderingen. De opheffing van afdeling XX van hoofdstuk I van het KB/WIB 92 spoort met de opheffing van artikel 104, 8°, van het WIB 92.

6.2. Voor de artikelen 7 tot 9 van het ontworpen besluit is de rechtsgrond voor de aanslagjaren 2013 en 2014 (enkel artikel 7) artikel 145³⁶, zesde lid, van het WIB 92 en vanaf het aanslagjaar 2015 (artikelen 7 tot 9) artikel 145³⁶, achtste lid, van het WIB 92, zoals ingevoegd bij de wet van 8 mei 2014.¹ Die bepalingen belasten de Koning ermee de toepassingsmodaliteiten van de belastingvermindering voor onderhoud en restauratie van beschermde monumenten en landschappen te bepalen.

6.3. Voor artikel 10 van het ontworpen besluit is de rechtsgrond te situeren in artikel 145³⁸, § 3, van het WIB 92, dat de Koning de bevoegdheid verleent om de toepassingsmodaliteiten van de belastingverminderingen voor het verwerven of behouden van een enige woning bedoeld in artikel 145³⁷ van het WIB 92 te bepalen, evenals in artikel 145⁴⁵, § 2, 3°, b), van het WIB 92, dat de Koning opdraagt om de aard van de werken te bepalen die moeten zijn verstrekt en gefactureerd aan de belastingplichtige met betrekking tot een woning die volledig of gedeeltelijk wordt vernieuwd.

6.4. Voor de artikelen 11, 13 en 14, zesde lid, van het ontworpen besluit wordt de rechtsgrond geboden door artikel 145⁴⁷, zesde lid, van het WIB 92. Die bepaling belast de Koning ermee om de voorwaarden te bepalen waaraan de werken in verband met dakisolatie moeten voldoen om de desbetreffende belastingvermindering te genieten.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

7. De aanhef dient in overeenstemming te worden gebracht met wat hiervoor is opgemerkt over de rechtsgrond van het ontworpen besluit.

¹ Wet van 8 mei 2014 ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ingevolge de invoering van de gewestelijke aanvullende belasting op de personenbelasting als bedoeld in titel III/1 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, tot wijziging van de regels op het stuk van de belasting van niet-inwoners en tot wijziging van de wet van 6 januari 2014 met betrekking tot de Zesde Staatshervorming inzake de aangelegenheden bedoeld in artikel 78 van de Grondwet’.

Artikel 14

8. 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.

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

9.1. Artikel 14, zesde lid, van het ontworpen besluit is eigenlijk een overgangsbepaling, die niet thuishoort in de bepaling van inwerkingtreding, maar ondergebracht zou moeten worden in een apart artikel, in te voegen net voor het artikel met de inwerkingtredebepalingen.

9.2. Die overgangsbepaling hoort bij artikel 11 van het ontwerp, vermits erin wordt bepaald dat “aan [de] in artikel 63^{18/15}, § 1, 3°, c, KB/WIB 92 vermelde voorwaarde voldaan [is] wanneer de factuur of de bijlage ervan de formule bevat die is vermeld in artikel 63¹¹, § 1, A, 4°, KB/WIB 92, zoals het bestond alvorens het werd opgeheven bij artikel 3 van dit besluit”.

Uit het verslag aan de Koning blijkt duidelijk wat de bedoeling ervan is: indien de thans opgelegde “oude formule” (artikel 63¹¹, § 1, A, 4°, van het KB/WIB 92) nog gebruikt wordt tijdens de korte overgangsperiode, ondanks de verplichting om de nieuwe formule te gebruiken (ontworpen artikel 63^{18/15}, § 1, 3°, c, van het KB/WIB 92), behoudt de belastingplichtige toch het belastingvoordeel. Het is echter raadzaam om duidelijkheidshalve die “oude formule” op te nemen in de overgangsbepaling. Die overgangsbepaling zou dan als volgt kunnen luiden:

“Voor de facturen die worden uitgereikt tot de laatste dag van de maand die volgt op de maand waarin dit besluit is bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad, is aan de in artikel 63^{18/15}, § 1, 3°, c, van het KB/WIB 92 vermelde voorwaarde voldaan wanneer de factuur of de bijlage ervan de volgende formule bevat:

‘Verklaring met toepassing van artikel 63¹¹ van het KB/WIB 92 betreffende de uitgevoerde werken die zijn bedoeld in artikel 145²⁴, § 1, eerste lid, 1° tot 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Ik, ondergetekende, bevestig dat:

- (per maatregel de vermeldingen overnemen die worden opgelegd door bijlage IIbis van het KB/WIB 92);

- de werken zijn uitgevoerd in een woning die, volgens de informatie verstrekt door (naam van de personen vermeld op de factuur), sedert ten minste vijf jaar in gebruik is genomen als woning op (datum van de aanvang van de werken). (verplicht op te nemen

vermelding indien werken als vermeld in artikel 145²⁴, § 1, eerste lid, 1° en 4° tot 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zijn uitgevoerd)

(datum)

(naam)

(handtekening)'. ”

9.3. Er is geen specifieke inwerkingtredingsbepaling voor de overgangsbepaling, zodat ze in werking zal treden tien dagen na de bekendmaking van het te nemen besluit in het Belgisch Staatsblad. Dat spoort niet met de bedoeling ervan, omdat dit inhoudt dat de overgangsregeling gedurende de eerste tien dagen na de bekendmaking van de nieuwe regeling niet zal gelden, terwijl de nieuwe regels wel al van toepassing zullen zijn. Er zou dan ook bepaald moeten worden dat de overgangsbepaling in werking treedt op de dag van de bekendmaking van het te nemen besluit in het Belgisch Staatsblad.

*

MOTIVATION DE L'URGENCE

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, 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 exigeant que les demandes d'avis dans les cinq jours ouvrables soient « spécialement » motivées, le législateur a voulu que ce délai, extrêmement bref, ne soit sollicité qu'exceptionnellement. En conséquence, le demandeur doit invoquer des éléments pertinents et suffisamment concrets susceptibles de faire admettre que les dispositions en projet sont à ce point urgentes qu'il faille nécessairement recourir à la procédure visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, des lois sur le Conseil d'État (avis à communiquer dans un délai de cinq jours ouvrables) et pourquoi, au moment de la demande d'avis, il ne pouvait pas être recouru à la procédure visée à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, des lois sur le Conseil d'État (avis à communiquer dans un délai de trente jours).

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

“- overeenkomstig artikel 5/5, § 4, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, vanaf aanslagjaar 2015 uitsluitend de gewesten bevoegd zijn voor het verlenen van fiscale voordelen voor onder meer de uitgaven voor het verwerven of behouden van de eigen woning, voor onderhoud en restauratie van beschermde monumenten en landschappen en voor uitgaven voor energiebesparende uitgaven in een woning;

- de wijzigingen van de voormelde bijzondere wet met betrekking tot de aanvullende gewestelijke belasting op de personenbelasting in werking treden vanaf 1 juli 2014 en van toepassing zijn vanaf aanslagjaar 2015;

- artikel 81^{quater}, eerste lid, 2°, van de voormelde bijzondere wet bepaalt dat de gewestelijke belastingverminderingen en -kredieten met betrekking tot de in artikel 5/5, § 4, van diezelfde bijzondere wet bedoelde uitgaven, de verminderingen en kredieten zijn zoals ze zijn opgenomen in de op 30 juni 2014 bestaande fiscale wetgeving;

- het voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit uitvoeringsbepalingen bevat met betrekking tot de belastingvermindering voor onderhoud en restauratie van beschermde monumenten en landschappen (artikel 145³⁶, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, de belastingverminderingen voor de eigen woning (artikelen 145³⁷ tot 145⁴⁶, van hetzelfde Wetboek) en de belastingvermindering voor dakisolatie (artikel 145⁴⁷, van hetzelfde Wetboek), verminderingen die vanaf aanslagjaar 2015 als gewestelijke belastingverminderingen zullen worden verleend;

- het besluit derhalve zeker uiterlijk op 30 juni 2014 moet zijn getroffen”.

Cette motivation est reproduite dans le préambule du projet. Elle ne peut toutefois concerner que les exécutoires en projet relatifs aux compétences qui seront transférées aux régions le 1^{er} juillet 2014. Cette motivation ne justifie donc pas l'urgence des articles 2 à 6 et 12 du projet, qui ont trait à des matières pour lesquelles l'autorité fédérale reste compétente.

La demande d'avis indique en outre ce qui suit :

« Het ontwerp van koninklijk besluit dat voor advies wordt voorgelegd, is ontstaan uit de samenvoeging van twee ontwerpen van koninklijk besluit die apart voor advies aan

de inspecteur van Financiën en voor akkoord aan de Minister van Begroting werden voorgelegd. Het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de belastingvermindering voor energiebesparende uitgaven in een woning en de belastingvermindering voor energiezuinige woningen werd geïntegreerd in het ontwerp van koninklijk besluit tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de belastingverminderingen met betrekking tot de in artikel 5/5, § 4, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten bedoelde uitgaven. De overgedragen verminderingen voor energiebesparende uitgaven (artikel 145²⁴, § 1, WIB 92) en de belastingvermindering voor energiezuinige woningen (artikel 145²⁴, § 2, WIB 92 zoals het bestond voordat het werd opgeheven bij de wet van 28 december 2011 en op grond van artikel 535, WIB 92 van toepassing blijft) zullen ingevolge een politiek akkoord voor de aanslagjaren 2015 en volgende als federale belastingverminderingen worden verleend (<http://www.dekamer.be/FLWB/PDF/53/3427/53K3427001.pdf>, p. 45). Gelet op de bevoegdheidsoverdracht die vervat zit in artikel 5/5, § 4, eerste lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, dat op 1 juli 2014 in werking treedt, acht ik het evenwel aangewezen dat de wijzigingen aan de uitvoeringsbepalingen met betrekking tot de voormelde belastingverminderingen uiterlijk op 30 juni 2014 worden aangebracht ».

Les articles 2 à 6 et 12 du projet ne sont pas indissolublement liés aux autres articles du projet, de sorte qu'une justification distincte pour l'urgence de ces articles est nécessaire. Le dernier passage cité de la lettre ne contient toutefois pas d'éléments pertinents et suffisamment concrets susceptibles de faire admettre que les dispositions concernées de la réglementation en projet sont elles aussi à ce point urgentes qu'il faille nécessairement demander un avis à communiquer dans un délai de cinq jours ouvrables. Il n'apparaît pas, notamment, pourquoi, au moment de la demande d'avis, il n'était pas possible d'avoir recours à la procédure de communication de l'avis dans un délai de trente jours. Il résulte de ce qui précède que le caractère urgent de la demande d'avis n'est pas adéquatement motivé, en ce qui concerne ces articles du projet.

La demande d'avis n'est par conséquent pas recevable en ce qui concerne les articles 2 à 6 et 12 du projet. C'est pourquoi un avis n'est pas donné sur ces articles et que le présent avis ne satisfait dès lors pas non plus à l'obligation de consultation visée à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

*

OBSERVATIONS PRÉLIMINAIRES

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.

3. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois 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 et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

4. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de modifier un certain nombre de dispositions de 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 de règles d'exécution relatives aux avantages fiscaux pour lesquels les régions deviennent compétentes le 1^{er} juillet 2014 en vertu de l'article 5/5, § 4, alinéa 1^{er}, 1^o (« dépenses en vue d'acquérir ou de conserver l'habitation propre »), 3^o (« dépenses pour l'entretien et la restauration de monuments et sites classés ») et 5^o (« dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation ») de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions' (ci-après : loi spéciale de financement).

COMPÉTENCE

5. Dès le 1^{er} juillet 2014, les régions deviendront exclusivement compétentes pour fixer les règles qui s'appliqueront à partir de l'exercice d'imposition 2015 aux avantages fiscaux énumérés à l'article 5/5, § 4, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale de financement (voir les articles 5/5, § 4, et 81^{quater}, alinéa 1^{er}, 2^o, de la loi spéciale de financement et 82, § 2, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 6 janvier 2014 'portant réforme du financement des communautés et des régions, élargissement de l'autonomie fiscale des régions et financement des nouvelles compétences'). Pour autant que l'arrêté en projet soit adopté avant cette date, les dispositions en projet peuvent relever, d'un point de vue temporel aussi, de la compétence de l'autorité fédérale. À partir du 1^{er} juillet 2014, les gouvernements régionaux seront cependant compétents pour modifier, compléter, remplacer ou abroger l'arrêté envisagé. Il est dès lors nécessaire de publier l'arrêté envisagé, au Moniteur belge, au plus tard à cette date, de sorte que les gouvernements régionaux en aient connaissance et qu'ils puissent déterminer, en connaissance de cause, leur projet politique à l'égard des mesures en projet.

FONDEMENT JURIDIQUE

6. Le fondement juridique des articles 1, 7 à 11, 13 et 14 de l'arrêté en projet peut être tiré des dispositions légales mentionnées ci-après.

6.1. En ce qui concerne le fondement juridique de l'article 1^{er} de l'arrêté en projet, il faut faire référence à la loi du 13 décembre 2012 'portant des dispositions fiscales et financières', combinée avec l'article 108 de la Constitution. L'article 8, 3^o, de cette loi abroge l'article 104, 8^o, du CIR 92 à partir de l'exercice d'imposition 2013 (article 39, alinéa 8, de la loi). Cette abrogation s'est inscrite dans le cadre de la transformation des dépenses déductibles en réductions

d'impôt. L'abrogation de la section XX du chapitre I de l'AR/CIR 92 est conforme à l'abrogation de l'article 104, 8°, du CIR 92.

6.2. Le fondement juridique des articles 7 à 9 de l'arrêté en projet est, en ce qui concerne les exercices d'imposition 2013 et 2014 (article 7 uniquement), l'article 145³⁶, alinéa 6, du CIR 92 et, à partir de l'exercice d'imposition 2015 (articles 7 à 9), l'article 145³⁶, alinéa 8, du CIR 92, tel qu'il a été inséré par la loi du 8 mai 2014². Ces dispositions chargent le Roi de fixer les modalités d'application de la réduction d'impôt pour l'entretien et la restauration de monuments et sites classés.

6.3. L'article 10 de l'arrêté en projet tire son fondement juridique de l'article 145³⁸, § 3, du CIR 92, qui habilite le Roi à fixer les modalités d'application des réductions d'impôt en vue d'acquérir ou de conserver une habitation unique visées à l'article 145³⁷ du CIR 92, ainsi que de l'article 145⁴⁵, § 2, 3°, b), du CIR 92, qui confie au Roi le pouvoir de déterminer la nature des travaux qui doivent être fournis et facturés au contribuable en ce qui concerne la rénovation totale ou partielle de l'habitation.

6.4. Les articles 11, 13 et 14, alinéa 6, de l'arrêté en projet puisent leur fondement juridique dans l'article 145⁴⁷, alinéa 6, du CIR 92. Cette disposition charge le Roi de fixer les conditions auxquelles les travaux relatifs à l'isolation du toit doivent satisfaire pour bénéficier de la réduction d'impôt y afférente.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

7. Le préambule doit être mis en conformité avec les observations formulées ci-dessus à propos du fondement juridique de l'arrêté en projet.

Article 14

8. L'effet rétroactif est conféré à certaines dispositions de l'arrêté en projet. Il y a lieu d'observer à cet égard que c'est sous certaines conditions seulement que l'attribution d'un effet rétroactif peut être réputée admissible.

L'attribution d'un effet rétroactif aux arrêtés ne sera admise que dans les cas où la rétroactivité repose sur une base légale, où 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.

² Loi du 8 mai 2014 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 à la suite de l'introduction de la taxe additionnelle régionale sur l'impôt des personnes physiques visée au titre III/1 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, modifiant les règles en matière d'impôt des non-résidents et modifiant la loi du 6 janvier 2014 relative à la Sixième Réforme de l'État concernant les matières visées à l'article 78 de la Constitution'.

La rétroactivité des dispositions en projet n'est admissible que si elle peut s'inscrire dans l'une des hypothèses énumérées.

9.1. L'article 14, alinéa 6, de l'arrêté en projet est en fait une disposition transitoire, qui n'a pas sa place dans la disposition d'entrée en vigueur mais qui devrait figurer dans un article distinct, à insérer juste avant l'article contenant les dispositions d'entrée en vigueur.

9.2. Cette disposition transitoire est liée à l'article 11 du projet puisqu'elle précise que « la condition mentionnée à l'article 63^{18/15}, § 1^{er}, 3^o, c, AR/CIR 92, est remplie lorsque la facture ou l'annexe à celle-ci contient la formule fixée à l'article 63¹¹, § 1^{er}, A, 4^o, AR/CIR 92, tel qu'il existait avant d'être abrogé par l'article 3 du présent arrêté ».

L'objectif poursuivi par la disposition précitée ressort clairement du rapport au Roi : si l'« ancienne formule » actuellement imposée (article 63¹¹, § 1^{er}, A, 4^o, de l'AR/CIR 92) est encore utilisée au cours de la brève période transitoire, nonobstant l'obligation d'utiliser la nouvelle formule (article 63^{18/15}, § 1^{er}, 3^o, c, en projet, de l'AR/CIR 92), le contribuable conservera néanmoins l'avantage fiscal. Par souci de clarté, il est toutefois conseillé de faire figurer cette « ancienne formule » dans la disposition transitoire. Cette disposition transitoire pourrait dès lors s'énoncer comme suit :

« Pour les factures établies jusqu'au dernier jour du mois qui suit le mois au cours duquel le présent arrêté est publié au Moniteur belge, la condition mentionnée à l'article 63^{18/15}, § 1^{er}, 3^o, c, de l'AR/CIR 92, est remplie lorsque la facture ou l'annexe à celle-ci contient la formule suivante :

‘Attestation en application de l'article 63¹¹ de l'AR/CIR 92 concernant les travaux exécutés visés à l'article 145²⁴, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o à 6^o, du Code des impôts sur les revenus 1992

Je, soussigné, atteste que :

- (reproduire par mesure les mentions imposées par l'annexe Ibis de l'AR/CIR 92);

- les travaux sont exécutés dans une habitation qui, suivant les informations fournies par (nom des personnes figurant sur la facture), est occupée en tant que telle depuis au moins cinq ans à la date du (date du début des travaux). (mention à reproduire obligatoirement si des travaux mentionnés à l'article 145²⁴, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o et 4^o à 6^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, sont exécutés)

(date)

(nom)

(signature)'. »

9.3. Une disposition spécifique d'entrée en vigueur pour la disposition transitoire n'étant pas prévue, celle-ci entrera en vigueur dix jours suivant la publication de l'arrêté envisagé au Moniteur belge. Cette entrée en vigueur n'est pas en adéquation avec l'objectif de cette disposition transitoire, parce qu'il en résulte que la mesure transitoire ne s'applique pas durant les dix premiers jours suivant la publication du nouveau régime, alors que les nouvelles règles seront quant à elles déjà applicables. Il conviendrait dès lors de préciser que la disposition transitoire entre en vigueur le jour de la publication de l'arrêté envisagé au Moniteur belge.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT