



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 61.560/3
van 22 juni 2017

avis 61.560/3
du 22 juin 2017

over

sur

een voorontwerp van wet
'houdende diverse fiscale
bepalingen I'

un avant-projet de loi 'portant
des dispositions fiscales
diverses I'

Op 19 mei 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende diverse fiscale bepalingen I'.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 13 juni 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Johan PUT en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, 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 22 juni 2017.

*

Le 19 mai 2017, 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, sur un avant-projet de loi 'portant des dispositions fiscales diverses I'.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 13 juin 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Johan PUT et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, 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 22 juin 2017.

*

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 toegesplitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet bevat diverse aanpassingen van de fiscale wetgeving. Het voorziet in de uitbreiding van de vrijstelling van de kilometervergoeding voor verplaatsingen tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling teneinde rekening te houden met het wettelijke kader dat sedert 1 oktober 2016 van toepassing is op de elektrische fietsen (artikelen 2 tot 5 van het ontwerp), het vrijstellen van de gewestelijke inkomenscompensatievergoeding voor zelfstandigen die het slachtoffer zijn van hinder ten gevolge van werken op het openbaar domein (artikelen 6 tot 8), het bijstellen van de regeling inzake de bijkomende belastingvermindering voor pensioenen en vervangingsinkomsten (artikelen 10 tot 12), het afschaffen van het gebruik van de prijscourant in het kader van de federale belastingen (artikelen 11² tot 14) en het afschaffen van de taks voor de beursverrichtingen voor bepaalde verrichtingen (artikel 15).

Daarnaast strekt het ontwerp ook tot de bekrachtiging van twee koninklijke besluiten waarbij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 ‘tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven’ is gewijzigd (artikel 16).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

TITEL 1 – ALGEMENE BEPALING³

3. Bij deze titel zijn geen opmerkingen te maken.

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² In de Nederlandse tekst van het ontwerp komen twee artikelen 12 voor, wat dient te worden verholpen door het eerste artikel 12 te vernummeren tot artikel 11.

³ De indeling van het ontwerp in titels heeft geen zin. Titel 1 kan beter worden omgevormd tot hoofdstuk 1 en de hoofdstukken in titel 2 kunnen worden vernummerd.

TITEL 2 – FISCALE BEPALINGEN

Hoofdstuk 1 – Wijzigingen inzake inkomstenbelastingen

Afdeling 1 – Elektrische fietsen

Artikel 2

4. In het ontworpen artikel 38, § 1, eerste lid, 14°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) wordt verwezen naar de definities van ‘rijwiel’, ‘elektrisch aangedreven gemotoriseerd rijwiel’ en ‘elektrisch aangedreven speed pedelec’, “zoals gedefinieerd in het algemeen reglement op de politie van het wegverkeer”. Daarmee wordt blijkbaar gerefereerd aan de artikelen 2.15.1, 2.15.3 en 2.17, 3), van het koninklijk besluit van 1 december 1975 ‘houdende algemeen reglement op de politie van het wegverkeer en van het gebruik van de openbare weg’ (hierna: het algemeen reglement).

4.1. Indien in een wet wordt verwezen naar definities vastgelegd in een lagere norm, moet ervan worden uitgegaan dat de wetgever verwijst naar de definities zoals die luiden op het ogenblik dat de wet tot stand komt.⁴ En vermits de wetgever volgens het fiscale legaliteitsbeginsel de fiscale wet dient te bepalen, volgt dat ook uit dat beginsel. Wijzigingen die de Koning naderhand zou aanbrengen aan de betrokken definities, zullen dus geen gevolg hebben voor de fiscale regeling.

4.2. Wat de definities ‘elektrisch aangedreven gemotoriseerd rijwiel’ en ‘elektrisch aangedreven speed pedelec’ betreft, is de verwijzing rechtsonzeker geformuleerd. De omschrijving van die begrippen komen als zodanig immers niet in het algemeen reglement voor, wel de aanduidingen ‘gemotoriseerd rijwiel’ en ‘speed pedelec’ (respectievelijk in de artikelen 2.15.3 en 2.17, 3), van het algemeen reglement).

Hierover om toelichting verzocht en op de vraag of ook de zogenaamde e-bike⁵ onder deze definitie valt, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De definitie van ‘elektrisch aangedreven gemotoriseerd rijwiel’ komt inderdaad niet uit de bepalingen inzake het wegverkeer. De aanvulling ‘elektrisch aangedreven’ in de omschrijving dient enkel om de rijwielen die in aanmerking mogen komen, te beperken tot deze die elektrisch worden aangedreven. Dit past in het kader van de politiek van duurzame ontwikkeling (zie de passage in de memorie van toelichting op het einde van de algemene commentaar bij de artikelen 2 tot 6). De e-bike kan dus in aanmerking komen omwille van de elektrische aandrijving als die kan worden opgenomen in een van de drie

⁴ GwH 1 september 2008, nr. 126/2008, B.6; GwH 20 november 2008, nr. 159/2008, B.4.2

⁵ Een eenduidige omschrijving van de term ‘e-bike’ is moeilijk te vinden. Op <http://blog.vaneycksport.com/nl/verschil-tussen-een-e-bike-en-een-elektrische-fiets/> wordt bijvoorbeeld gesteld dat, terwijl je bij een elektrische fiets zelf ook altijd een beetje moeite moet doen om vooruit te geraken, de e-bike eigenlijk een fiets blijkt te zijn met een gashendel waarbij de bestuurder niet meer hoeft te trappen. Met zo’n gashendel wordt de elektrische motor aangestuurd: naarmate er meer gas gegeven wordt, zal de fiets harder gaan rijden. Toch wordt de e-bike nog steeds beschouwd als een fiets, want de bestuurder kan ook zelf fietsen zonder de motor aan te spreken.

Desnoods zal in de ontworpen bepalingen een omschrijving van de term ‘e-bike’ moeten worden opgenomen, om de rechtszekerheid te waarborgen.

categorieën die zijn vermeld in de memorie van toelichting bij artikelen 2 tot 6 (rijwiel, gemotoriseerd rijwiel en speed pedelec).”

Voor welke vervoermiddelen de vrijstelling geldt,⁶ zal evenwel gelet op het rechtszekerheidsbeginsel en het fiscaal legaliteitsbeginsel in de ontworpen bepaling zelf duidelijk tot uiting moeten worden gebracht. In de memorie van toelichting kan een en ander worden verduidelijkt met voorbeelden, maar elementen die essentieel zijn om te begrijpen welke vervoermiddelen zijn bedoeld, mogen niet louter uit de memorie van toelichting blijken. De opsomming “een rijwiel, een elektrisch aangedreven gemotoriseerd rijwiel of een elektrisch aangedreven speed pedelec” in de ontworpen bepaling geeft in dit geval onvoldoende weer welke vervoermiddelen zijn beoogd en wat de elementen van onderscheid zijn tussen vrijgestelde en niet-vrijgestelde vervoermiddelen. Dat dient te worden verholpen.

4.3. Zoals bekend, geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel immers ook in belastingzaken. Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.⁷

Gelet op wat voorafgaat, moeten de gehanteerde onderscheiden kunnen worden verantwoord.

Afdeling 2 – Vrijstelling van de compensatievergoedingen toegekend door de gewesten

Artikel 9

5. Artikel 6 van het ontwerp strekt tot aanvulling van artikel 53 van het WIB 92 met een nieuwe categorie uitgaven die niet als beroepskosten worden aangemerkt, namelijk “het deel van de in artikel 67*quinquies* vermelde compensatievergoedingen dat voorheen definitief werd vrijgesteld en dat wordt terugbetaald ten gunste van het betrokken gewest”.

⁶ Op basis van de toelichting die in de memorie wordt verstrekt, lijkt het te gaan om rijwielen die getrapd moeten worden, maar die ook mogen zijn uitgerust met een elektrische hulpmotor als trapondersteuning die aan bepaalde voorwaarden voldoet.

⁷ Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3.

De artikelen 7 en 8 van het ontwerp hebben betrekking op de vrijstelling van de door de gewesten aan ondernemingen die het slachtoffer zijn van hinder ten gevolge van werken op het openbaar domein toegekende (inkomens)compensatievergoedingen.

Luidens artikel 9 van het ontwerp zijn de artikelen 6 tot 8 “van toepassing op de vergoedingen verkregen vanaf 1 januari 2018”. Terwijl de artikelen 7 en 8 inderdaad betrekking hebben op compensatievergoedingen die zijn toegekend, slaat artikel 6 op het deel van die vergoedingen dat wordt terugbetaald aan het betrokken gewest. Het lijkt dus de bedoeling artikel 6 van toepassing te maken op de terugbetaling van vergoedingen verkregen vanaf 1 januari 2018. Om daarover geen onduidelijkheid te laten bestaan kan in artikel 9 het best – naast “[verkregen] vergoedingen” – ook melding worden gemaakt van “terugbetalingen”, bijvoorbeeld door de bepaling als volgt te stellen:

“De artikelen 7 tot 8 zijn van toepassing op de vanaf 1 januari 2018 verkregen vergoedingen en artikel 6 is van toepassing op de terugbetalingen van die vergoedingen.”

Afdeling 3 – Bijkomende belastingvermindering voor pensioenen en vervangingsinkomsten

Artikel 11

6. Uit artikel 11 (niet “Art. 12” zoals ten onrechte in de Nederlandse tekst is vermeld) van het ontwerp blijkt dat de wijziging van de regeling inzake de bijkomende belastingvermindering voor pensioenen en vervangingsinkomsten van toepassing zal zijn vanaf het aanslagjaar 2018.

In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat het slechts om een voorlopige regeling gaat, vermits de regering zich heeft voorgenomen om “in het kader van de begroting 2018” een grondigere oplossing uit te werken.

Uit artikel 11 blijkt in elk geval niet dat het om een in de tijd beperkte regeling gaat. Zonder horizonbepaling⁸ zal de aan te nemen regeling immers blijven gelden tot ze wordt vervangen.

⁸ Dat wil zeggen een regeling van de buitenwerkingtreding en (eventueel) van de evaluatie van de aan te nemen bepaling.

Hoofdstuk 2 – Wijziging van artikel 150 van het Wetboek der successierechten en van de artikelen 20bis en 513 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Artikel 12

7. Artikel 12 van het ontwerp strekt tot de vervanging van artikel 150, vierde lid, van het Wetboek der Successierechten. In de ontworpen bepaling wordt verwezen naar “de slotkoers van een financieel instrument, zoals die als koersinformatie beschikbaar is in de gespecialiseerde pers of in gespecialiseerde elektronisch raadpleegbare bronnen”.

7.1. Op de vraag of niet beter kan worden gerefereerd aan officiële bronnen of informatie van de beursinstanties zelf, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“In de analoge Gewestelijke waarderingsregels voor openbare effecten komt dezelfde tekst voor. Deze tekst wordt in de aanschrijvingen van de administratie als volgt toegelicht: ‘Met ‘gespecialiseerde pers en/of gespecialiseerde elektronisch raadpleegbare bronnen’ wordt verwezen naar bronnen waarvan de correctheid normaal niet in vraag wordt gesteld. Bedoeld wordt de papieren of elektronische publicaties van de ‘beurzen’ zelf, van bankinstellingen of van gespecialiseerde dagbladen en andere media die slotkoersen publiceren van in de lidstaten van de EER genoteerde effecten’. Die toelichting zal worden overgenomen in de circulaire betreffende de nieuwe federale waarderingsregel voor openbare effecten.”

De slotkoers van een financieel instrument is een objectief vaststelbaar gegeven, zodat de vrije bewijslevering afdoende is. Het is dus niet nodig bronnen te bepalen die mogen worden gebruikt en het is zelfs af te raden om te verwijzen naar “de slotkoers (...) zoals die als koersinformatie beschikbaar is in de gespecialiseerde pers”, omdat dat zou betekenen dat indien in de pers een foutieve slotkoers is opgenomen, die koers door de belastingdienst dient te worden aanvaard. Het zinsdeel “zoals die als koersinformatie beschikbaar is in de gespecialiseerde pers of in gespecialiseerde elektronisch raadpleegbare bronnen” zou daarom geschrapt moeten worden, evenals het vergelijkbare zinsdeel in het ontworpen artikel 20bis, derde lid, van het WIB 92 (artikel 13, 2°, van het ontwerp).

Wat betreft de aankondiging door de gemachtigde dat de toelichting aangaande de informatie over de slotkoers in een circulaire zou worden opgenomen, moet nog worden opgemerkt dat belastingwetgeving, gelet op het legaliteitsbeginsel in belastingzaken, op zich voldoende duidelijk moet zijn. Indien een circulaire nodig is om de draagwijdte ervan te begrijpen, gaat het om onvolkomen wetgeving. Administratieve commentaar in een circulaire is ongetwijfeld nuttig, bijvoorbeeld om de wettelijke regeling op een bevattelijke manier uit te leggen of om praktische voorbeelden te geven van de toepassing ervan, maar mag niet noodzakelijk zijn om de draagwijdte ervan te begrijpen.

7.2. In de ontworpen bepaling wordt niet gespecificeerd van welke beurs de slotkoers in aanmerking moet worden genomen.

Op een vraag daaromtrent antwoordde de gemachtigde als volgt:

“De regeling betreft de waardering van E.E.R.-effecten, hetgeen ruimer is dan alleen de effecten die op de Brusselse beurs zijn genoteerd. Indien een effect op meerdere Europese beurzen noteert, dan zal de belastingplichtige VZW het effect mogen waarderen op de laagste van de op die verschillende Europese beurzen genoteerde koersen. Vermits er zich ook situaties kunnen voordoen van notering op verschillende Europese beurzen, zonder dat er daarbij ook een notering is op de Brusselse beurs, lijkt de gesuggereerde aanvulling niet aangewezen.”

Ook op dit punt dient het ontwerp te worden bijgesteld.

Hoofdstuk 3 – Wijziging van artikel 126¹ van het Wetboek diverse rechten en taksen

8. Bij dit hoofdstuk zijn geen opmerkingen te maken.

Hoofdstuk 4 – Bekrachtiging van koninklijk[e] besluiten genomen ter uitvoering van artikel 37, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

9. Artikel 16 van het ontwerp strekt tot de bekrachtiging van twee koninklijke besluiten die het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 hebben gewijzigd.

Die bekrachtiging is vereist op grond van artikel 37, § 2, van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde. In die bepaling wordt de verplichting opgelegd om de op grond van de in paragraaf 1 van hetzelfde artikel vervatte delegatie genomen besluiten te laten bekrachtigen en daartoe een ontwerp van bekrachtigingswet in te dienen bij de Kamer van volksvertegenwoordigers, “onmiddellijk indien ze in zitting is, zo niet bij de opening van de eerstvolgende zitting”.⁹

Er moet worden vastgesteld dat het wetsontwerp tot bekrachtiging in geen van beide gevallen “onmiddellijk” – dat wil zeggen zonder verwijl – is ingediend. De vraag is wat de gevolgen kunnen zijn van het niet onmiddellijk indienen van een wetsontwerp ter bekrachtiging.

⁹ Daar is overigens uitdrukkelijk op gewezen in de adviezen over de ontwerpen die tot de te bekrachtigen koninklijke besluiten hebben geleid (adv.RvS 58.592/3 van 24 december 2015, BS 2 februari 2016, 7598, adv.RvS 59.522/3 van 4 juli 2016, BS 19 augustus 2016, tweede editie, 52.548).

Door niet onmiddellijk – of van zodra dit mogelijk was – een wetsontwerp tot bekrachtiging in te dienen bij de Kamer van volksvertegenwoordigers neemt de uitvoerende macht het risico dat de rechtskracht aan de betrokken besluiten wordt ontnomen, doordat ze naar aanleiding van een annulatieberoep worden vernietigd door de Raad van State, afdeling Bestuursrechtspraak,¹⁰ of doordat het Grondwettelijk Hof naderhand de bekrachtigingswet vernietigt omdat de bekrachtiging niet binnen een relatief korte termijn is gebeurd.¹¹ Het is daarom aan te bevelen om in het vervolg zonder verwijl een wetsontwerp ter bekrachtiging bij de Kamer in te dienen, telkens een dergelijk besluit wordt vastgesteld.

*

¹⁰ Indien die daarover uitspraak doet vóór het tijdstip van de inwerkingtreding van de bekrachtigingswet.

¹¹ Zie in dit verband de arresten nrs. 60/2002 van 28 maart 2002 en 100/2003 van 17 juli 2003 van het Grondwettelijk Hof. In arrest nr. 60/2002 oordeelde het Hof dat, omdat de regeling beperkt was tot de omzetting van een aantal technische voorschriften van EG-richtlijnen waarbij de Koning in hoge mate gebonden was door de inhoud van de om te zetten bepalingen, de laattijdige bekrachtiging geen schending uitmaakt van het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. In arrest nr. 100/2003 werd geoordeeld dat doordat een koninklijk besluit door de wetgever niet was bekrachtigd binnen de termijn vastgesteld in de machtigingswet en doordat integendeel die termijn retroactief werd gewijzigd teneinde een niet-tijdige bekrachtiging te dekken, de wet inbreuk maakt op de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 170 ervan, en met het algemeen beginsel van niet-retroactiviteit van de wetten. Alhoewel beide arresten in een zeer specifieke context tot stand zijn gekomen, blijkt eruit wel dat het Grondwettelijk Hof telkens de wettigheid van de laattijdige bekrachtiging onderzoekt.

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 ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis comporte diverses adaptations de la législation fiscale. Il prévoit l'extension de l'exonération de l'indemnité kilométrique pour les déplacements entre le domicile et le lieu de travail afin de tenir compte du cadre légal applicable depuis le 1^{er} octobre 2016 aux vélos électriques (articles 2 à 5 du projet), l'exonération de l'indemnité compensatoire de pertes de revenus régionale en faveur des travailleurs indépendants victimes de nuisances dues à la réalisation de travaux sur le domaine public (articles 6 à 8), l'aménagement du régime relatif à la réduction d'impôt complémentaire pour pensions et revenus de remplacement (articles 10 à 12), la suppression de l'utilisation du prix courant dans le cadre des impôts fédéraux (articles 11 ² à 14) et la suppression de la taxe sur les transactions boursières pour certaines opérations (article 15).

Par ailleurs, le projet vise également à confirmer deux arrêtés royaux modifiant l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 'fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux' (article 16).

EXAMEN DU TEXTE

TITRE 1^{ER} – DISPOSITION GÉNÉRALE ³

3. Ce titre n'appelle aucune observation.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

² La version néerlandaise du projet compte deux articles 12; il convient d'y remédier en renumérotant le premier article 12 en article 11.

³ La division du projet en titres n'a pas de sens. Mieux vaudrait refondre le titre 1^{er} en chapitre 1^{er} et renuméroter les chapitres du titre 2.

TITRE 2 – DISPOSITIONS FISCALES

Chapitre 1^{er} – Modifications en matière d'impôts sur les revenus

Section première - Vélos électriques

Article 2

4. L'article 38, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 14°, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) fait mention des définitions de 'cycle', 'cycle motorisé à propulsion électrique' et 'speed pedelec à propulsion électrique', « tels que définis dans le règlement général sur la police de la circulation routière ». L'article vise ainsi, de toute évidence, les articles 2.15.1, 2.15.3 et 2.17, 3), de l'arrêté royal du 1^{er} décembre 1975 'portant règlement général sur la police de la circulation routière et de l'usage de la voie publique' (ci-après : le règlement général).

4.1. Si une loi fait mention de définitions fixées dans une norme inférieure, il y a lieu de considérer que le législateur fait référence aux définitions telles qu'elles s'énoncent au moment où la loi est adoptée⁴. Et dès lors que, selon le principe de légalité en matière fiscale, le législateur doit définir la loi fiscale, cette règle découle également de ce principe. Les modifications que le Roi apporterait ultérieurement aux définitions concernées n'auront donc pas d'effet sur le dispositif fiscal.

4.2. En ce qui concerne les définitions de 'cycle motorisé à propulsion électrique' et 'speed pedelec à propulsion électrique', la référence n'est pas formulée de manière juridiquement sûre. En effet, le règlement général ne définit pas ces notions comme telles mais comporte les désignations 'cycle motorisé' et 'speed pedelec' (respectivement aux articles 2.15.3 et 2.17, 3), du règlement général).

Invité à fournir des précisions à ce sujet et à répondre à la question de savoir si ce qu'on appelle l'e-bike⁵ relève de cette définition, le délégué a répondu ce qui suit :

« De definitie van 'elektrisch aangedreven gemotoriseerd rijwiel' komt inderdaad niet uit de bepalingen inzake het wegverkeer. De aanvulling 'elektrisch aangedreven' in de omschrijving dient enkel om de rijwielen die in aanmerking mogen komen, te beperken tot deze die elektrisch worden aangedreven. Dit past in het kader van de politiek van duurzame ontwikkeling (zie de passage in de memorie van toelichting op het einde van de algemene commentaar bij de artikelen 2 tot 6). De e-bike kan dus in aanmerking komen omwille van de elektrische aandrijving als die kan worden opgenomen in een van de drie

⁴ C.C., 1^{er} septembre 2008, n° 126/2008, B.6 ; C.C., 20 novembre 2008, n° 159/2008, B.4.2

⁵ Il est difficile de trouver une définition univoque du terme 'e-bike'. Sur le site <http://blog.vaneycksport.com/nl/verschil-tussen-een-e-bike-en-een-elektrische-fiets/>, il est par exemple indiqué que si un vélo à assistance électrique nécessite toujours un petit effort de la part du cycliste lui-même pour avancer, l'e-bike s'avère en fait être un vélo équipé d'une manette d'accélération qui dispense le cycliste de pédaler. Une telle manette module le moteur électrique : le vélo accélérera à mesure que la puissance est augmentée. Néanmoins, l'e-bike est toujours considéré comme un vélo, car le conducteur peut également pédaler lui-même sans solliciter le moteur.

Le cas échéant, les dispositions en projet devront comporter une définition du terme 'e-bike', dans l'intérêt de la sécurité juridique.

categorieën die zijn vermeld in de memorie van toelichting bij artikelen 2 tot 6 (rijwiel, gemotoriseerd rijwiel en speed pedelec) ».

Compte tenu du principe de sécurité juridique et du principe de légalité en matière fiscale, il faudra cependant exprimer clairement dans la disposition en projet proprement dite à quels modes de transport l'exonération s'applique⁶. À cet égard, l'exposé des motifs peut apporter quelques précisions à l'aide d'exemples, mais les éléments essentiels permettant de comprendre quels modes de transport sont visés ne peuvent pas simplement ressortir de l'exposé des motifs. L'énumération « d'un cycle, d'un cycle motorisé à propulsion électrique, ou d'un speed pedelec à propulsion électrique » dans la disposition en projet ne détermine pas suffisamment, en l'espèce, les modes de transport qui sont visés et les éléments différenciant les modes de transport exonérés de ceux qui ne le sont pas. Il convient d'y remédier.

4.3. Nul n'ignore en effet que le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique également en matière fiscale. L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination, que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure visée, ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé⁷.

Eu égard à ce qui précède, les différences opérées devront pouvoir être justifiées.

Section 2 - Exonérations des indemnités compensatoires attribuées par les régions

Article 9

5. L'article 6 du projet vise à compléter l'article 53 du CIR 92 par une nouvelle catégorie de dépenses qui ne constituent pas des frais professionnels, à savoir « la partie des indemnités compensatoires visées à l'article 67quinquies, qui a été antérieurement définitivement exonérée et qui est remboursée à la région concernée ».

Les articles 7 et 8 du projet concernent l'exonération des indemnités compensatoires (de pertes de revenus) attribuées par les régions en faveur des entreprises victimes de nuisances dues à la réalisation de travaux sur le domaine public.

⁶ Sur la base du commentaire fourni dans l'exposé des motifs, il semble s'agir de cycles nécessitant de pédaler, mais ceux-ci peuvent aussi être équipés d'un moteur à assistance électrique pour aider au pédalage qui répond à certaines conditions.

⁷ Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12. ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1. ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16. ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1. ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6. ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3.

Selon l'article 9 du projet, les articles 6 à 8 « sont applicables aux indemnités reçues à partir du 1^{er} janvier 2018 ». Si les articles 7 et 8 portent effectivement sur les indemnités compensatoires qui sont attribuées, l'article 6 concerne la partie de ces indemnités qui est remboursée à la région concernée. L'intention semble donc de rendre l'article 6 applicable au remboursement d'indemnités reçues à partir du 1^{er} janvier 2018. Afin de ne laisser subsister aucune ambiguïté à cet égard, mieux vaudrait mentionner également les « remboursements », à l'article 9, outre les « indemnités reçues », par exemple en rédigeant la disposition comme suit :

« Les articles 7 à 8 sont applicables aux indemnités reçues à partir du 1^{er} janvier 2018, et l'article 6 est applicable aux remboursements de ces indemnités ».

Section 3 – Réduction complémentaire pour pensions et revenus de remplacement

Article 11

6. Il ressort de l'article 11 (et non de l'« Art. 12 » ainsi que le mentionne erronément le texte néerlandais) du projet que la modification du régime relatif à la réduction complémentaire pour pensions et revenus de remplacement sera applicable à partir de l'exercice d'imposition 2018.

L'exposé des motifs relève qu'il s'agit uniquement d'une solution provisoire, puisque le gouvernement a l'intention d'élaborer une solution plus complète « dans le cadre du budget 2018 ».

Il ne ressort en tout cas pas de l'article 11 qu'il s'agit d'une solution limitée dans le temps. Sans une disposition « horizon »⁸, le régime à adopter continuera en effet à s'appliquer jusqu'à son remplacement.

Chapitre 2 - Modifications de l'article 150 du Code des droits de succession et des articles 20bis et 513 du Code des impôts sur les revenus 1992

Article 12

7. L'article 12 du projet vise à remplacer l'article 150, alinéa 4, du Code des droits de succession. La disposition en projet mentionne « le cours de clôture d'un instrument financier, tel que celui-ci est disponible dans la presse spécialisée ou dans les sources électroniques spécialisées consultables ».

7.1. À la question de savoir s'il ne serait pas préférable de faire référence à des sources ou informations officielles des instances boursières elles-mêmes, le délégué a répondu ce qui suit :

⁸ C'est-à-dire un dispositif de fin de vigueur et (éventuellement) d'évaluation de la disposition à adopter.

« In de analoge Gewestelijke waarderingsregels voor openbare effecten komt dezelfde tekst voor. Deze tekst wordt in de aanschrijvingen van de administratie als volgt toegelicht: 'Met 'gespecialiseerde pers en/of gespecialiseerde elektronisch raadpleegbare bronnen' wordt verwezen naar bronnen waarvan de correctheid normaal niet in vraag wordt gesteld. Bedoeld wordt de papieren of elektronische publicaties van de 'beurzen' zelf, van bankinstellingen of van gespecialiseerde dagbladen en andere media die slotkoersen publiceren van in de lidstaten van de EER genoteerde effecten'. Die toelichting zal worden overgenomen in de circulaire betreffende de nieuwe federale waarderingsregel voor openbare effecten ».

Le cours de clôture d'un instrument financier est une donnée susceptible d'être constatée objectivement, de sorte que la libre administration de la preuve est suffisante. Il n'est donc pas nécessaire de prévoir des sources qui peuvent être utilisées et il est même déconseillé de mentionner « le cours de clôture (...) tel que celui-ci est disponible dans la presse spécialisée », parce qu'il en résulterait que si la presse faisait état d'un cours de clôture erroné, le service des impôts serait tenu d'accepter ce cours. Dès lors le membre de phrase « tel que celui-ci est disponible dans la presse spécialisée ou dans les sources électroniques spécialisées consultables » devrait être supprimé, de même que le membre de phrase comparable figurant dans l'article 20bis, alinéa 3, en projet, du CIR 92 (article 13, 2°, du projet).

En ce qui concerne l'annonce faite par le délégué que le commentaire relatif à l'information sur le cours de clôture ferait l'objet d'une circulaire, il faut encore observer qu'eu égard au principe de légalité en matière fiscale, la législation fiscale doit être suffisamment claire par elle-même. Si une circulaire administrative est nécessaire pour en comprendre la portée, c'est qu'il s'agit d'une législation incomplète. Un commentaire administratif dans une circulaire est sans aucun doute utile, par exemple pour commenter les dispositions légales d'une manière intelligible ou pour illustrer leur application par des exemples pratiques, mais il ne peut pas être nécessaire pour en saisir la portée.

7.2. La disposition en projet ne précise pas de quelle bourse le cours de clôture doit être pris en considération.

Interrogé à ce sujet, le délégué a répondu comme suit :

« De regeling betreft de waardering van E.E.R.-effecten, hetgeen ruimer is dan alleen de effecten die op de Brusselse beurs zijn genoteerd. Indien een effect op meerdere Europese beurzen noteert, dan zal de belastingplichtige VZW het effect mogen waarderen op de laagste van de op die verschillende Europese beurzen genoteerde koersen. Vermits er zich ook situaties kunnen voordoen van notering op verschillende Europese beurzen, zonder dat er daarbij ook een notering is op de Brusselse beurs, lijkt de gesuggereerde aanvulling niet aangewezen ».

Sur ce point également, le projet devra être corrigé.

Chapitre 3 — Modification [de] l'article 126 ¹ du Code des droits et taxes divers

8. Ce chapitre n'appelle aucune observation.

Chapitre 4 — Confirmation d'arrêtés royaux pris en exécution de l'article 37, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée

9. L'article 16 du projet vise à confirmer deux arrêtés royaux qui ont modifié l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970.

Cette confirmation est requise en vertu de l'article 37, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée. Cette disposition prévoit l'obligation de faire confirmer les arrêtés pris sur la base de la délégation inscrite au paragraphe 1^{er} du même article et de saisir à cet effet la Chambre des représentants d'un projet de loi de confirmation « immédiatement » si elle est réunie, sinon « dès l'ouverture de [la] plus prochaine session »⁹.

Force est de constater que le projet de loi de confirmation n'a dans aucun des deux cas été déposé « immédiatement », c'est-à-dire sans délai. La question se pose de savoir quelles peuvent être les conséquences du non-dépôt immédiat d'un projet de loi en vue de sa confirmation.

En omettant de saisir immédiatement – où dès que possible – la Chambre des représentants d'un projet de loi de confirmation, le pouvoir exécutif prend le risque de priver les arrêtés concernés de la force obligatoire, du fait de leur annulation par le Conseil d'État, section du contentieux administratif¹⁰, consécutivement à un recours en annulation, ou de l'annulation ultérieure par la Cour constitutionnelle de la loi de confirmation au motif que la confirmation n'est pas intervenue dans un délai relativement court¹¹. Il est dès lors recommandé à l'avenir de saisir sans délai la Chambre d'un projet de loi de confirmation chaque fois qu'un tel arrêté est pris.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT

⁹ Au demeurant, les avis sur les projets devenus les arrêtés royaux à confirmer ont expressément attiré l'attention sur ce point (avis C.E. 58.592/3 du 24 décembre 2015, *M.B.*, 2 février 2016, p. 7598 ; avis C.E. 59.522/3 du 4 juillet 2016, *M.B.*, 19 août 2016, deuxième édition, p. 52.548).

¹⁰ Si la section du contentieux administratif se prononce à ce sujet avant la date d'entrée en vigueur de la loi de confirmation.

¹¹ Voir à cet égard les arrêts de la Cour constitutionnelle nos. 60/2002 du 28 mars 2002 et 100/2003 du 17 juillet 2003. Dans l'arrêt n° 60/2002, la Cour a jugé que, dès lors que le régime se bornait à transposer un certain nombre de prescriptions techniques de directives C.E., le Roi étant ainsi lié dans une large mesure par le contenu des dispositions qui devaient être transposées, la confirmation tardive ne constituait pas une violation du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination. Dans l'arrêt n° 100/2003, il a été jugé que dès lors qu'un arrêté royal n'a pas été confirmé par le législateur dans le délai fixé dans la loi d'habilitation et que ce délai a au contraire été modifié rétroactivement afin de couvrir une confirmation tardive, la loi porte atteinte aux articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec l'article 170 de celle-ci et avec le principe général de la non-rétroactivité des lois. Bien que les deux arrêts aient été prononcés dans un contexte très spécifique, il en ressort toutefois que la Cour constitutionnelle examine chaque fois la légalité de la confirmation tardive.