RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 62.168/3
van 18 oktober 2017

over

een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de voordelen van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gestelde PC, tablet, internetaansluiting of mobiele telefoon’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 62.168/3
du 18 octobre 2017

sur

un projet d’arrêté royal ‘modifiant l’AR/CIR 92, en ce qui concerne les avantages de toute nature résultant de l’utilisation à des fins personnelles d’un PC, d'une tablette, d’une connexion internet ou d’un téléphone mobile’

‡LW-CEKRPDADE-GCBGIQW‡

Op 19 september 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 ontwerp van koninklijk besluit 'tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de voordelen van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gestelde PC, tablet, internetaansluiting of mobiele telefoon'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 12 oktober 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, 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 18 oktober 2017.

*

Le 19 septembre 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 projet d'arrêté royal 'modifiant l'AR/CIR 92, en ce qui concerne les avantages de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un PC, d'une tablette, d'une connexion internet ou d'un téléphone mobile'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 12 octobre 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, 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 18 octobre 2017.

*

‡LW-CEKRPDADE-GCBGIQW‡

STREKKING VAN HET ONTWERP

1. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe regels te bepalen om het persoonlijke gebruik van een kosteloos ter beschikking gestelde vaste of mobiele PC, tablet of mobiele telefoon, internetaansluiting, vast of mobiel telefoonabonnement op een vast bedrag te ramen in het kader van het stelsel van de inkomstenbelastingen. Het gaat om een herziening van de geldende regels in artikel 18, § 3, 10°, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992' (hierna: KB/WIB 92).

RECHTSGROND

2. Op grond van artikel 36, § 1, tweede lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) kan de Koning, in de gevallen die hij bepaalt, regels vaststellen om anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard op een vast bedrag te ramen. Die bepaling biedt dan ook in beginsel rechtsgrond voor het wijzigen van artikel 18 van het KB/WIB 92.

Er dient echter te worden op gewezen dat, gelet op het wettigheidsbeginsel inzake belastingen (artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet), de machtiging aan de Koning, opgenomen in het tweede lid van artikel 36, § 1, van het WIB 1992, noodzakelijk moet worden gelezen in strikte samenhang met het bepaalde in het eerste lid van die paragraaf, namelijk dat die voordelen gelden "voor de werkelijke waarde bij de verkrijger". Aldus heeft de wetgever de belastbare grondslag bepaald en tegelijk ook de aan de Koning gegeven bevoegdheid afgebakend. De Koning mag regels stellen om in bepaalde gevallen die voordelen op een vast bedrag te ramen (in de Franse tekst: "règles d'évaluation fortaitaire"), maar daarbij moet hij steeds de werkelijke waarde bij de verkrijger in het algemeen[1] zoveel als mogelijk benaderen.

Vermits uit het verslag aan de Koning niet blijkt op basis van welke referentiewaarden de forfaitaire bedragen opgenomen in het ontwerp zijn bepaald, kan de Raad van State niet beoordelen of de ontworpen regeling overeenstemt met de rechtsgrond. Op dit punt dient dus een voorbehoud te worden gemaakt. Het verdient aanbeveling om in het verslag aan de Koning uiteen te zetten hoe men tot de vooropgestelde forfaitaire bedragen is gekomen.

De conclusie is dat voor de nieuwe regels rechtsgrond kan worden gevonden in artikel 36, § 1, tweede lid, van het WIB 92, voor zover die regels er ook effectief toe strekken de werkelijke waarde bij de verkrijger in het algemeen te benaderen.

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

‡LW-CEKRPDADE-GCBGIQW‡

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 1

3. Het ontworpen vervangende onderdeel 10 van artikel 18, § 3, van het KB/WIB 92 vangt aan met een omschrijving van de erin geregelde aangelegenheid ("*Persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gestelde PC, tablet, internetaansluiting of mobiele telefoon*"). In die opsomming ontbreekt echter het element "kosteloos ter beschikking gesteld (…) telefoonabonnement", wat dient te worden verholpen.

Ook het opschrift van het ontwerp dient in die zin te worden aangepast.

Artikel 2

4. Artikel 2 bepaalt dat het te nemen besluit van toepassing is "op de vanaf 1 januari 2018 betaalde of toegekende voordelen". In het verslag aan de Koning wordt uiteengezet dat de nieuwe regels "in werking [treden] op 1 januari 2018 om een retroactief effect betreffende de evaluatie van reeds toegekende voordelen te vermijden".

Op die wijze lijkt de overgang tussen de geldende en de nieuwe regels niet geheel rechtszeker te worden geregeld. Letterlijk genomen zouden de nieuwe regels aldus maar van toepassing zijn op voordelen die vanaf 1 januari 2018 hetzij toegekend zijn (dus op nieuwe voordelen), hetzij betaald zijn (ook al werden ze vóór die datum toegekend). Gaat het om voordelen die de belastingplichtige vanaf 1 januari 2018 geniet, maar die voor die datum werden toegekend en betaald, dan zouden de oude regels verder toegepast moeten worden. Het is de vraag of dit wel de bedoeling is van de stellers van het ontwerp.

Om een meer rechtszekere overgangsregeling tot stand te brengen, zou artikel 2 van het ontwerp eventueel als volgt kunnen worden gesteld:

"Dit besluit is van toepassing op de voordelen waarover een belastingplichtige vanaf 1 januari 2018 beschikt."

*

‡LW-CEKRPDADE-GCBGIQW‡

PORTÉE DU PROJET

1. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de fixer, dans le cadre du régime des impôts sur les revenus, des règles d'évaluation forfaitaire de l'utilisation à des fins personnelles d'un PC, fixe ou portable, d'une tablette ou d'un téléphone mobile, d'une connexion internet, d'un abonnement de téléphonie fixe ou mobile, mis gratuitement à disposition. Il s'agit d'une révision des règles en vigueur inscrites à l'article 18, § 3, 10°, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92).

FONDEMENT JURIDIQUE

2. Sur la base de l'article 36, § 1er, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), le Roi peut, dans les cas qu'il détermine, fixer des règles d'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature obtenus autrement qu'en espèces. Cette disposition procure dès lors en principe le fondement juridique à la modification de l'article 18 de l'AR/CIR 92.

On relèvera toutefois qu'eu égard au principe de légalité en matière d'impôts (articles 170, § 1er, et 172, alinéa 2, de la Constitution), la délégation au Roi, prévue à l'alinéa 2 de l'article 36, § 1er, du CIR 92, doit nécessairement être lue en combinaison stricte avec la disposition de l'alinéa 1er de ce paragraphe, selon laquelle ces avantages sont comptés « pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire ». Le législateur a ainsi fixé la base imposable, ainsi que les limites du pouvoir du Roi. Le Roi peut fixer, dans certains cas, des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages, étant toutefois entendu qu'ils doivent toujours rester aussi proche que possible, en général [1], de la valeur réelle qu'ils ont pour le bénéficiaire.

Étant donné que le rapport au Roi n'indique pas les valeurs de référence qui ont servi à fixer les montants forfaitaires inscrits dans le projet, le Conseil d'État ne peut pas apprécier si le dispositif en projet est conforme au fondement juridique. Une réserve doit donc être formulée sur ce point. Il est recommandé que le rapport au Roi précise la manière dont les montants forfaitaires ont été fixés.

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

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

‡LW-CEKRPDADE-GCBGIQW‡

EXAMEN DU TEXTE

Article 1er

3. Le point 10, que le projet remplace, de l'article 18, § 3, de l'AR/CIR 92 commence par spécifier la matière qui y est réglée (« *Utilisation à des fins personnelles d'un PC, d'une tablette, d'une connexion internet ou d'un téléphone mobile, mis gratuitement à disposition* »). Toutefois, l'élément « abonnement de téléphonie […], mis gratuitement à disposition » manque dans cette énumération et il conviendra d'y remédier.

L'intitulé du projet sera également adapté en ce sens.

Article 2

4. L'article 2 dispose que l'arrêté envisagé est applicable « aux avantages payés ou attribués à partir du 1er janvier 2018 ». Le rapport au Roi précise que les nouvelles règles « entrent en vigueur au 1er janvier 2018 [a]fin d'éviter un effet rétroactif concernant l'évaluation des avantages déjà octroyés ».

Ainsi, la transition entre les règles en vigueur et les nouvelles règles ne semble pas être réglée d'une manière garantissant une sécurité juridique absolue. Prises au pied de la lettre, les nouvelles règles ne s'appliqueraient donc qu'aux avantages, soit attribués (donc aux nouveaux avantages), soit payés à partir du 1er janvier 2018 (même s'ils ont été attribués avant cette date). S'il s'agit d'avantages dont le contribuable bénéficie à partir du 1er janvier 2018 mais qui ont été attribués et payés avant cette date, les anciennes règles devraient dans ce cas continuer à s'appliquer. On peut se demander si telle est l'intention effective des auteurs du projet.

Afin d'instaurer un régime transitoire procurant une plus grande sécurité juridique, l'article 2 du projet pourrait éventuellement s'énoncer comme suit :

« Le présent arrêté s'applique aux avantages dont dispose un contribuable à partir du 1er janvier 2018 ».

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES Jo BAERT

‡LW-CEKRPDADE-GCBGIQW‡