



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 65.710/3
van 25 april 2019

avis 65.710/3
du 25 avril 2019

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van het
KB/WIB 92 op het stuk van de
belastingvermindering voor
uitgaven verricht in het kader
van een adoptieprocedure als
bedoeld in artikel 145⁴⁸ van het
Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992'

un projet d'arrêté royal
'modifiant l'AR/CIR 92 en ce
qui concerne la réduction
d'impôt pour les dépenses
exposées dans le cadre d'une
procédure d'adoption visée à
l'article 145⁴⁸ du Code des
impôts sur les revenus 1992'

Op 19 maart 2019 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen, verlengd tot 26 april 2019, een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de belastingvermindering voor uitgaven verricht in het kader van een adoptieprocedure als bedoeld in artikel 145⁴⁸ van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 16 april 2019. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Wilfried VAN VAERENBERGH en Koen MUYLLE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, 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 25 april 2019.

*

Le 19 mars 2019, 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'à 26 avril 2019, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant l'AR/CIR 92 en ce qui concerne la réduction d'impôt pour les dépenses exposées dans le cadre d'une procédure d'adoption visée à l'article 145⁴⁸ du Code des impôts sur les revenus 1992’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 16 avril 2019. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Wilfried VAN VAERENBERGH et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, 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 25 avril 2019.

*

1. 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 een verordening noodzakelijk is.

2. 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.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

3. Artikel 145⁴⁸ van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) verleent een belastingvermindering voor bepaalde uitgaven in het kader van een adoptieprocedure waarin een erkende adoptiedienst tussenkomt.

Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe nadere voorwaarden vast te stellen waaraan die uitgaven moeten voldoen en te bepalen wanneer de adoptieprocedure als beëindigd moet worden aangemerkt (artikel 1 van het ontwerp – ontworpen artikel 63^{18/16} van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’, hierna: KB/WIB 92).

Het te nemen besluit is van toepassing vanaf het aanslagjaar 2019 (artikel 2).

RECHTSGROND

4. Voor het ontworpen besluit wordt rechtsgrond geboden door de volgende bepalingen van het WIB 92.

4.1. Artikel 145⁴⁸, zesde lid, van het WIB 92 vormt de rechtsgrond voor het ontworpen artikel 63^{18/16}, §§ 1, eerste lid, en 2, van het KB/WIB 92.

4.2. Artikel 243/1, 2^obis/1, van het WIB 92 biedt rechtsgrond voor het ontworpen artikel 63^{18/16}, § 3, van het KB/WIB 92.

4.3. In artikel 63^{18/16}, § 1, tweede lid, van het KB/WIB 92 wordt bepaald dat de documenten die de aard en de echtheid van de uitgaven aantonen door de belastingplichtige ter beschikking van de belastingadministratie gehouden moeten worden. Dat volgt reeds uit artikel 315 van het WIB 92, zodat artikel 108 van de Grondwet gelezen in samenhang met die bepaling als rechtsgrond zou kunnen worden beschouwd. Zoals verder zal blijken (opmerking 9), wordt die bepaling echter beter gewoon weggelaten.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

5. Indien wordt ingegaan op de suggestie om het ontworpen artikel 63^{18/16}, § 1, tweede lid, van het KB/WIB 92 weg te laten (opmerking 9), dient de aanhef niet aangevuld te worden met verwijzingen naar artikel 108 van de Grondwet en artikel 315 van het WIB 92.

Artikel 1

6. De in aanmerking komende uitgaven worden nader geregeld bij het ontworpen artikel 63^{18/16}, § 1, eerste lid, van het KB/WIB 92.

In het verslag aan de Koning worden sommige van die kosten op een meer gedetailleerde manier bepaald. Zo blijkt uit de tekst van het ontwerp bijvoorbeeld dat de kosten voor reisbiljetten in aanmerking komen “in de mate dat die kosten niet op een onredelijke manier de behoeften van de adoptieouders of het kind overtreffen”, terwijl in het verslag aan de Koning wordt gespecificeerd dat het onder meer gaat om “de kosten voor een reis in economy of tweede klasse, zonder upgrade of andere, behalve in uitzonderlijke omstandigheden”.

Indien men ook die nadere specificeringen dwingend wil opleggen, dan zullen ze in het ontwerp zelf moeten worden opgenomen.

7. In het ontworpen artikel 63^{18/16}, § 1, eerste lid, 3°, a), van het KB/WIB 92 wordt bepaald dat de kosten voor een advocaat, notaris, vertegenwoordiger of een andere tussenpersoon in aanmerking mogen worden genomen voor de belastingvermindering, “voor zover deze kosten door de bevoegde centrale autoriteit van het land van ontvangst zijn goedgekeurd”.¹

Het is de afdeling Wetgeving niet duidelijk of het in alle in aanmerking te nemen ontvangstlanden een gangbare praktijk is dat de centrale autoriteit dergelijke kosten goedkeurt en of duidelijk is op basis van welke criteria de beoordeling ervan dient te gebeuren. Indien daaromtrent geen zekerheid bestaat, kan eventueel in een alternatieve procedure van goedkeuring door de bevoegde Belgische centrale overheid worden voorzien voor het geval geen goedkeuring mogelijk is door de bevoegde centrale autoriteit van een ontvangstland. In dat geval zal het ook nodig zijn de beoordelingscriteria te bepalen.

8. De Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 63^{18/16}, § 1, eerste lid, 3°, c), van het KB/WIB 92 loopt niet. Allicht moet worden geschreven “ofwel de bijdragen rechtstreeks aan de centrale autoriteit van het land van herkomst worden gestort”, met weglating van het woord “die”.

¹ Een formele goedkeuring is slechts noodzakelijk indien de kosten niet zijn opgenomen in een type-overeenkomst opgesteld per land van herkomst door de bevoegde centrale autoriteit van het land van ontvangst (ontworpen artikel 63^{18/16}, § 1, eerste lid, 3°, a), tweede lid, van het KB/WIB 92).

9. Bepalingen die enkel een hogere rechtsnorm in herinnering brengen door die over te nemen of te parafraseren, horen in beginsel niet thuis in een uitvoeringsregeling, onder meer omdat daardoor onduidelijkheid dreigt te ontstaan omtrent de juridische aard van de overgenomen bepalingen en erdoor verkeerdelijk de indruk kan worden gewekt dat de overgenomen regels kunnen worden gewijzigd door de overheid die de regels overneemt.

Er wordt dan ook ter overweging gegeven om het ontworpen artikel 63^{18/16}, § 1, tweede lid, van het KB/WIB 92, waarin herhaald wordt wat reeds uit artikel 315 van het WIB 92 voortvloeit, weg te laten.

Artikel 2

10. Artikel 2 van het ontwerp bepaalt dat het te nemen besluit van toepassing is vanaf aanslagjaar 2019. Dit spoort met de inwerkingtreding van de wet waarmee het belastingvoordeel is ingevoerd.² Gelet daarop en gelet op de formulering van artikel 145⁴⁸, zesde lid, van het WIB 92 waaruit blijkt dat de uitvoering door de Koning noodzakelijk is om het belastingvoordeel te effectueren, kan de terugwerkende kracht worden aanvaard.

Door evenwel niet te voorzien in de uitvoering ervan korte tijd na het tot stand komen van de nieuwe wettelijke regeling, is de rechtszekerheid in het gedrang gebracht. De belastingplichtigen zullen immers pas na de bekendmaking van het te nemen uitvoeringsbesluit kunnen vaststellen welke van de door hen in het belastingjaar 2018 gedane uitgaven in het kader van een adoptieprocedure in aanmerking mogen worden genomen voor de belastingvermindering. In dergelijke gevallen is een snellere uitvoering noodzakelijk.

*

² Artikel 9 van de wet van 11 maart 2018 ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde een belastingvermindering voor adoptiekosten in te voeren’ luidt: “Deze wet is van toepassing vanaf aanslagjaar 2019.”

1. 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.

2. 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.

*

PORTÉE DU PROJET

3. L'article 145⁴⁸ du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) accorde une réduction d'impôt pour certaines dépenses faites dans le cadre d'une procédure d'adoption dans laquelle un service d'adoption agréé intervient.

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de préciser les conditions auxquelles ces dépenses doivent satisfaire et de déterminer à quel moment la procédure d'adoption doit être considérée comme terminée (article 1^{er} du projet – article 63^{18/16} en projet de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992', ci-après : AR/CIR 92).

L'arrêté envisagé s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2019 (article 2).

FONDEMENT JURIDIQUE

4. L'arrêté en projet trouve son fondement juridique dans les dispositions suivantes du CIR 92.

4.1. L'article 145⁴⁸, alinéa 6, du CIR 92 procure un fondement juridique à l'article 63^{18/16}, §§ 1^{er}, alinéa 1^{er}, et 2, en projet, de l'AR/CIR 92.

4.2. L'article 243/1, 2^obis/1, du CIR 92 procure un fondement juridique à l'article 63^{18/16}, § 3, en projet, de l'AR/CIR 92.

4.3. L'article 63^{18/16}, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, de l'AR/CIR 92 dispose que le contribuable doit tenir les documents attestant de la nature et de la réalité des dépenses à la disposition de l'administration. Cette obligation découlant déjà de l'article 315 du CIR 92, l'article 108 de la Constitution, combiné avec cette disposition, pourrait être considéré comme fondement juridique. Comme il apparaîtra plus loin (observation 9), mieux vaudrait toutefois simplement omettre cette disposition.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

5. S'il est donné suite à la suggestion d'omettre l'article 63^{18/16}, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, de l'AR/CIR 92 (observation 9), il ne faut pas compléter le préambule par des références à l'article 108 de la Constitution et à l'article 315 du CIR 92.

Article 1^{er}

6. Les dépenses prises en considération sont réglées plus précisément à l'article 63^{18/16}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, de l'AR/CIR 92.

Le rapport au Roi définit certaines de ces dépenses d'une manière plus détaillée. C'est ainsi, par exemple, qu'il ressort du texte du projet que les frais exposés pour les billets de voyage sont pris en compte « dans la mesure où ces frais ne dépassent pas de façon déraisonnable les besoins des parents adoptifs ou de l'enfant », alors que le rapport au Roi précise qu'il s'agit notamment des « frais de voyage en classe économique ou en 2^{ème} classe sans surclassement ou autre, sauf circonstances exceptionnelles ».

Si l'on veut également rendre obligatoires ces autres spécifications, il faudra les inscrire dans le projet même.

7. L'article 63^{18/16}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, a), en projet, de l'AR/CIR 92 énonce que les dépenses d'avocat, de notaire, de représentant ou d'un autre intermédiaire peuvent être prises en compte pour la réduction fiscale « pour autant que ces dépenses aient reçu l'aval de l'autorité centrale compétente dans le pays d'accueil »¹.

La section de législation n'aperçoit pas si, dans tous les pays d'accueil à prendre en considération, il est de pratique courante que de tels frais soient approuvés par l'autorité centrale, ni si les critères sur la base desquels cette appréciation doit intervenir apparaissent clairement. S'il n'existe aucune certitude à cet égard, on peut éventuellement prévoir une procédure alternative d'approbation par l'autorité centrale belge compétente dans l'hypothèse où une approbation par l'autorité centrale compétente du pays d'accueil n'est pas possible. Il faudra dans ce cas également fixer les critères d'appréciation.

8. Le texte néerlandais de l'article 63^{18/16}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, c), en projet, de l'AR/CIR 92 n'est pas correct. Sans doute faut-il écrire « ofwel de bijdragen rechtstreeks aan de centrale autoriteit van het land van herkomst worden gestort », en omettant le mot « die ».

¹ Une approbation formelle n'est requise que si les frais ne figurent pas dans une convention-type établie, par pays d'origine, par l'autorité centrale compétente du pays d'accueil (article 63^{18/16}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, a), alinéa 2, en projet, de l'AR/CIR 92).

9. Des dispositions qui ne font que rappeler une norme supérieure, en la reproduisant ou en la paraphrasant, n'ont en principe pas leur place dans des règles d'exécution, notamment parce que la nature juridique des dispositions reproduites pourrait en devenir incertaine et que cela donne erronément à penser que l'autorité qui reproduit les règles peut les modifier.

Il est dès lors suggéré d'omettre l'article 63^{18/16}, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, de l'AR/CIR 92, qui répète ce qui découle déjà de l'article 315 du CIR 92.

Article 2

10. L'article 2 du projet dispose que l'arrêté envisagé est applicable à partir de l'exercice 2019. Cette disposition s'accorde avec l'entrée en vigueur de la loi qui a instauré l'avantage fiscal². En conséquence et, eu égard à la formulation de l'article 145⁴⁸, alinéa 6, du CIR 92, d'où il ressort que l'exécution par le Roi est nécessaire pour rendre l'avantage fiscal effectif, la rétroactivité peut être admise.

Cependant, en omettant de pourvoir à son exécution dans un bref délai après l'élaboration du nouveau dispositif législatif, la sécurité juridique a été compromise. Ce n'est en effet qu'après la publication de l'arrêté d'exécution envisagé que les contribuables pourront constater lesquelles des dépenses qu'ils ont effectuées au cours de l'exercice d'imposition 2018 dans le cadre d'une procédure d'adoption peuvent être prises en considération pour la réduction d'impôt. En pareils cas, une exécution plus rapide s'impose.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT

² L'article 9 de la loi du 11 mars 2018 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'instaurer une réduction d'impôt pour les frais d'adoption' est rédigé comme suit : « La présente loi s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2019 ».