



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 65.791/3
van 25 april 2019

avis 65.791/3
du 25 avril 2019

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot wijziging van het
KB/WIB 92 in uitvoering van
artikel 145^{3/1}, § 1, tweede lid,
2°, het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992'

un projet d'arrêté royal
'modifiant l'AR/CIR 92 en
exécution de l'article 145^{3/1},
§ 1^{er}, alinéa 2, 2°, du Code des
impôts sur les revenus 1992'

Op 27 maart 2019 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 in uitvoering van artikel 145^{3/1}, § 1, tweede lid, 2°, 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 Jonas RIEMSLAGH, 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 27 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, sur un projet d'arrêté royal ‘modifiant l'AR/CIR 92 en exécution de l'article 145^{3/1}, § 1^{er}, alinéa 2, 2°, 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 Jonas RIEMSLAGH, 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 145^{3/1}, § 1, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) luidt:

“De in artikel 145¹, 1bis° bedoelde bijdragen en premies [voor een aanvullend pensioen als zelfstandige] komen voor een belastingvermindering in aanmerking onder de volgende voorwaarden en binnen de volgende grenzen:

(...)

2° de wettelijke en extra-wettelijke uitkeringen naar aanleiding van de pensionering, uitgedrukt in jaarlijkse renten en berekend op basis van een normale duur van de beroepswerkzaamheid van 40 jaar, bedragen niet meer dan 80 pct. van het referentie-inkomen. Een indexering van de renten is toegelaten;

(...).”

Om na te gaan of deze begrenzing in acht wordt genomen voor uitkeringen in kapitaal bepaalt artikel 145^{3/1}, § 1, tweede lid, 2°, van het WIB 92 dat “die uitkeringen omgezet [worden] in een rente op basis van de gegevens in een door de Koning vastgestelde tabel”. Die tabel vermeldt,

“zonder rekening te houden met de overdraagbaarheid of de indexering van de uitgestelde rente binnen de grens van 2 pct. per jaar te rekenen vanaf de aanvang ervan, voor onderscheiden leeftijden van de rente, het nodig geachte kapitaal, inclusief winstdeelnemingen, (...) voor een per twaalfden na vervallen termijn betaalbare rente van 1 euro. Zo nodig, mogen de gegevens van de tabel worden aangepast om rekening te houden met de overdraagbaarheid of de indexering van de uitgestelde rente binnen de grens van 2 pct. per jaar te rekenen vanaf de aanvang van de rente.”

Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe die tabel vast te stellen. Daarvoor wordt de in artikel 35, § 3, tweede lid, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ opgenomen tabel ook voor deze belastingvermindering van toepassing gemaakt (artikel 1 van het ontwerp – ontworpen artikel 63^{1/1} van het KB/WIB 92).

Het te nemen besluit heeft uitwerking vanaf het aanslagjaar 2019 (artikel 2 van het ontwerp).

RECHTSGROND

4. Uit wat hiervoor is uiteengezet, blijkt dat de rechtsgrond voor het ontworpen besluit te vinden is in artikel 145^{3/1}, § 1, tweede lid, 2°, van het WIB 92.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Opschrift

5. In de Nederlandse tekst van het opschrift ontbreekt het woord “van” voor de woorden “het Wetboek”.

Artikel 2

6. Artikel 2 van het ontwerp bepaalt dat het te nemen besluit “uitwerking [heeft] vanaf aanslagjaar 2019”. Dit spoort met de inwerkingtreding van de wet waarmee het belastingvoordeel is ingevoerd.¹ Gelet daarop en gelet op de formulering van artikel 145^{3/1}, § 1, tweede lid, 2°, 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 hoeveel de bijdragen en premies voor het belastingjaar 2018 mochten bedragen om de belastingvermindering te genieten. In dit geval was een prompte uitvoering noodzakelijk om te garanderen dat de belastingplichtige het door de wetgever gewilde belastingvoordeel voor het aanslagjaar 2019 ten volle kan genieten.

*

¹ Artikel 145^{3/1} van het WIB 92 is ingevoegd bij de wet van 18 februari 2018 ‘houdende diverse bepalingen inzake aanvullende pensioenen en tot instelling van een aanvullend pensioen voor de zelfstandigen actief als natuurlijk persoon, voor de meewerkende echtgenoten en voor de zelfstandige helpers’ en is luidens artikel 66 ervan “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 145^{3/1}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) s'énonce comme suit:

« Les cotisations et primes visées à l'article 145¹, 1^obis, [pour une pension complémentaire comme indépendant,] sont prises en considération pour une réduction d'impôt aux conditions et dans les limites suivantes :

(...)

2^o les prestations légales et extra-légales en cas de retraite, exprimées en rentes annuelles et calculées sur base d'une durée normale d'activité professionnelle de 40 ans, ne dépassent pas 80 p.c. du revenu de référence. Une indexation des rentes est permise;

(...) ».

Pour vérifier si ces limites sont respectées pour des prestations liquidées en capital, l'article 145^{3/1}, § 1^{er}, alinéa 2, 2^o, du CIR 92 dispose que « ces prestations sont converties en une rente à l'aide des données qui figurent dans un tableau fixé par le Roi ». Ce tableau indique,

« sans tenir compte de la réversibilité ou de l'indexation des rentes différées dans la limite de 2 p.c. par an à compter de leur prise de cours, (...) pour les différents âges à la prise de cours de la rente, le capital censé nécessaire, participations bénéficiaires incluses, pour payer des douzièmes et à terme échu une rente annuelle de 1 euro. Les données du tableau peuvent être adaptées s'il y a lieu pour tenir compte de la réversibilité ou de l'indexation des rentes différées dans la limite de 2 p.c. par an à compter de leur prise de cours ».

Le projet d'arrêté royal, soumis pour avis, vise à fixer ce tableau. À cette fin, le tableau figurant à l'article 35, § 3, alinéa 2, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' est rendu applicable également à cette réduction d'impôt (article 1^{er} du projet – article 63^{1/1} en projet de l'AR/CIR 92).

L'arrêté envisagé produit ses effets à partir de l'exercice d'imposition 2019 (article 2 du projet).

FONDEMENT JURIDIQUE

4. Il ressort de ce qui précède que l'arrêté en projet trouve un fondement juridique dans l'article 145^{3/1}, § 1^{er}, alinéa 2, 2^o, du CIR 92.

EXAMEN DU TEXTE

Intitulé

5. Dans le texte néerlandais de l'intitulé, le mot « van » fait défaut devant les mots « het Wetboek ».

Article 2

6. L'article 2 du projet dispose que l'arrêté envisagé « produit ses effets à partir de l'exercice d'imposition 2019 ». Cette disposition s'accorde avec l'entrée en vigueur de la loi qui a instauré l'avantage fiscal¹. En conséquence et, eu égard à la formulation de l'article 145^{3/1}, § 1^{er}, alinéa 2, 2^o, 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 négligeant 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 à combien pouvaient s'élever les cotisations et primes pour l'exercice d'imposition 2018 pour bénéficier de la réduction d'impôt. En l'occurrence, une exécution rapide était nécessaire afin de garantir que le contribuable puisse profiter pleinement de l'avantage fiscal voulu par le législateur pour l'exercice d'imposition 2019.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT

¹ L'article 145^{3/1} du CIR 92 a été inséré par la loi du 18 février 2018 'portant des dispositions diverses en matière de pensions complémentaires et instaurant une pension complémentaire pour les travailleurs indépendants personnes physiques, pour les conjoints aidants et pour les aidants indépendants' et, selon l'article 66 de cette loi, est « applicable à partir de l'exercice d'imposition 2019 ».