



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 66.939/3
van 14 februari 2020

avis 66.939/3
du 14 février 2020

over

sur

een wetsvoorstel 'tot wijziging
van het Wetboek van de
Inkomstenbelastingen 1992 ter
begrenzing van de
referentie-CO₂ -uitstoot'
(*Parl.St.* Kamer 2019-20,
nr. 55-0904/001)

une proposition de loi
'modifiant le Code des impôts
sur les revenus 1992 en vue de
limiter l'émission de
référence-CO₂' (*Doc. Parl.*,
Chambre, 2019-2020,
n° 55-0904/001)

Op 22 januari 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel 'tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ter begrenzing van de referentie-CO₂ -uitstoot' (*Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0904/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 4 februari 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste auditeur-afdelingshoofd.

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 14 februari 2020.

*

Le 22 janvier 2020, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de limiter l'émission de référence-CO₂' (*Doc. Parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 55-0904/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 4 février 2020. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Kristine BAMS, premier auditeur chef de section.

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 14 février 2020.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

1. Artikel 36, § 2, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) bepaalt hoe het voordeel van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig – dat niet uitsluitend voor onbezoldigd vervoer van personen wordt gebruikt – moet worden gewaardeerd met het oog op de berekening van de verschuldigde belasting.

Die waardering gebeurt onder meer aan de hand van de parameter ‘referentie-CO₂-uitstoot’, die volgens de geldende regeling jaarlijks door de Koning moet worden vastgesteld “in functie van de gemiddelde CO₂-uitstoot over een periode van 12 opeenvolgende maanden die eindigt op 30 september van het jaar voorafgaand aan het belastbaar tijdperk ten opzichte van de gemiddelde CO₂-uitstoot van het referentiejaar 2011 volgens de modaliteiten die hij vastlegt” (artikel 36, § 2, vijfde lid, van het WIB 92).

Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt ertoe om de parameter ‘referentie-CO₂-uitstoot’ voor het belastbaar tijdperk 2020 vast te leggen op 105 g/km voor voertuigen met een benzine-, LPG- of aardgasmotor en op 86 g/km voor voertuigen met een dieselmotor (artikel 3 van het wetsvoorstel). Bovendien willen de initiatiefnemers dat de referentie-CO₂-uitstoot niet meer kan stijgen en daartoe stellen ze een wijziging voor van artikel 36, § 2, vijfde lid, van het WIB 92 (artikel 2 van het voorstel).

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikelen 2 en 3

2. Artikel 2 van het voorstel bevat een wijziging van artikel 36, § 2, vijfde lid, van het WIB 92, waardoor die bepaling als volgt zou gaan luiden (het gewijzigde tekstdeel is onderlijnd):

“De Koning bepaalt jaarlijks de referentie-CO₂-uitstoot als het minimum tussen de referentie-CO₂-uitstoot uit het vorige belastbare tijdperk en de gemiddelde CO₂-uitstoot over een periode van 12 opeenvolgende maanden die eindigt op 30 september van het jaar voorafgaand aan het belastbaar tijdperk ten opzichte van de gemiddelde CO₂-uitstoot van het referentiejaar 2011 volgens de modaliteiten die hij vastlegt. De gemiddelde CO₂-uitstoot wordt berekend op basis van de CO₂-uitstoot van de voertuigen bedoeld in artikel 65 die als nieuw zijn ingeschreven.”

De voorgestelde aanpassing maakt niet zo duidelijk wat de initiatiefnemers beogen. Uit de toelichting bij het voorstel blijkt dat wel, namelijk “[ervoor] zorgen dat de referentie-CO₂-uitstoot niet meer kan stijgen” en “voor het belastbare tijdperk 2020 de referentie-CO₂-uitstootwaarden [terugbrengen] naar die van 2018”.¹

¹ Parl.St. Kamer 2019-20, nr. 55-0904/001, 3.

Artikel 3 van het voorstel zorgt voor dat laatste. Die bepaling is evenwel geconcipieerd als een autonome bepaling, wat als nadeel heeft dat wie het WIB 92 of het uitvoeringsbesluit ervan raadpleegt, de parameters voor 2020 niet zal vinden. Bovendien zouden de parameters per kalenderjaar moeten worden vastgesteld in plaats van per belastbaar tijdperk. In de tabel in artikel 18, § 3, 9, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (KB/WIB 92) wordt de referentie-CO₂-uitstoot immers per kalenderjaar aangegeven. En gelet op de implicaties van de regeling in het kader van de vennootschapsbelasting dient er bovendien rekening mee te worden gehouden dat niet voor alle vennootschappen het belastbaar tijdperk samenvalt met het kalenderjaar: voor dergelijke vennootschappen bestaat een “belastbaar tijdperk 2020” zoals vermeld in artikel 3 van het wetsvoorstel dan ook niet.

Om de door de initiatiefnemers vooropgestelde doelen te bereiken, rekening te houden met de implicaties voor de vennootschapsbelasting en tevens alle bepalingen onder te brengen in het WIB 92, zou kunnen worden overwogen om artikel 36, § 2, vijfde lid, van het WIB 92 te vervangen door de volgende leden:

“Voor het kalenderjaar 2020 bedraagt de referentie-CO₂-uitstoot bedoeld in het vorige lid 105 g/km voor voertuigen met een benzine-, LPG- of aardgasmotor en 86 g/km voor voertuigen met een dieselmotor.

Voor elk van de volgende kalenderjaren bepaalt de Koning jaarlijks als de referentie-CO₂-uitstoot bedoeld in het vierde lid, de referentie-CO₂-uitstoot van het voorgaande kalenderjaar of, als die lager is, de referentie-CO₂-uitstoot die hij volgens de door hem vastgelegde nadere regels bepaalt in functie van de gemiddelde CO₂-uitstoot over een periode van twaalf opeenvolgende maanden die eindigt op 30 september van het jaar voorafgaand aan het belastbaar tijdperk ten opzichte van de gemiddelde CO₂-uitstoot van het referentiejaar 2011. De gemiddelde CO₂-uitstoot wordt berekend op basis van de CO₂-uitstoot van de voertuigen bedoeld in artikel 65 die als nieuw zijn ingeschreven.”²

3. Vermits de referentie-CO₂-uitstootwaarden voor het kalenderjaar 2020 reeds zijn bepaald bij een koninklijk besluit van 3 december 2019,³ maar niet compatibel zijn met de voorgestelde regeling, wordt dat koninklijk besluit het best ingetrokken.⁴ Aan de voorgestelde tekst zal dus een bepaling tot intrekking ervan moeten worden toegevoegd.

² Indien op deze suggestie wordt ingegaan, zullen de verwijzingen naar onderdelen van artikel 36, § 2, die in het WIB 92 voorkomen (zie inzonderheid de artikelen 66, § 1, derde lid, en 198, § 1, 9°, a, en 9bis°, a) moeten worden aangepast.

³ Het koninklijk besluit van 3 december 2019 ‘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 gesteld voertuig’ heeft die waarden bepaald op respectievelijk 111 g/km en 91 g/km: zie artikel 18, § 3, 9, van het KB/WIB 92.

⁴ Het alternatief, namelijk dat die waarden bij dit wetsvoorstel zouden worden aangepast, is immers niet wenselijk, omdat dan wetskrachtige bepalingen in het KB/WIB 92 worden opgenomen die nadien niet zonder meer bij een koninklijk besluit kunnen worden gewijzigd.

Artikel 4

4.1. Luidens artikel 4 van het wetsvoorstel “treedt” de te nemen wet “in werking op” (lees: heeft uitwerking met ingang van) 1 januari 2020.

Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden. Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingsschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingbasis uitmaken. Bijgevolg kunnen alle wijzigingen die vóór het einde van het belastbare tijdperk in de inkomstenbelastingen werden ingevoerd, worden toegepast zonder dat zij geacht kunnen worden een retroactief karakter te hebben.⁵

Voor zover de nieuwe regeling wordt ingevoerd voor 1 januari 2021 kan er in beginsel geen sprake zijn van ongeoorloofde retroactiviteit.

4.2. Wel dient er rekening te worden gehouden met de secundaire gevolgen van de regeling. Indien de inwerkingtreding van de voorgestelde regeling effectief wordt bepaald op een ogenblik in het verleden, zal dat immers ook implicaties hebben voor onder meer de bedrijfsvoorheffing. Die had dan immers vanaf dat ogenblik in het verleden bepaald moeten worden rekening houdend met de nieuwe regels. De wetgever zal dan ook moeten nagaan of er in dit verband geen flankerende maatregelen noodzakelijk zijn.⁶

*

⁵ Zie o.m. GwH 17 mei 2018, nr. 59/2018, B.7.

⁶ Zie, wat de bedrijfsvoorheffing betreft, bijvoorbeeld artikel 2, tweede lid, van het koninklijk besluit van 3 april 2013 ‘tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de voordelen van alle aard’: “In afwijking van het eerste lid is dit besluit met betrekking tot de toepassing van de bedrijfsvoorheffing van toepassing op de vanaf 1 april 2013 toegekende voordelen.” Ook voor de berekening van socialezekerheidsbijdragen worden voordelen in natura als loon beschouwd.

PORTEE DU PROJET

1. L'article 36, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) indique comment il convient d'évaluer l'avantage de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition - qui n'est pas exclusivement affecté au transport non rémunéré de personnes - afin de calculer l'impôt dû.

Cette évaluation tient notamment compte du paramètre 'émission de référence-CO₂' qui, selon la réglementation en vigueur, doit chaque année être déterminé par le Roi « en fonction de l'émission CO₂ moyenne sur une période de 12 mois consécutifs se terminant le 30 septembre de l'année qui précède la période imposable par rapport à l'émission CO₂ moyenne de l'année de référence 2011 selon les modalités qu'Il fixe » (article 36, § 2, alinéa 5, du CIR 92).

La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de fixer le paramètre 'émission de référence-CO₂' pour la période imposable 2020 à 105 g/km pour les véhicules à moteur alimenté à l'essence, au LPG ou au gaz naturel, et à 86 g/km pour les véhicules à moteur alimenté au diesel (article 3 de la proposition de loi). En outre, les auteurs de la proposition veulent que l'émission de référence-CO₂ ne puisse plus augmenter et proposent à cet effet de modifier l'article 36, § 2, alinéa 5, du CIR 92 (article 2 de la proposition de loi).

EXAMEN DU TEXTE

Articles 2 et 3

2. L'article 2 de la proposition modifie l'article 36, § 2, alinéa 5, du CIR 92, qui devrait alors s'énoncer comme suit (la partie modifiée du texte est soulignée) :

« Le Roi détermine chaque année l'émission de référence-CO₂ comme étant le minimum entre l'émission de référence-CO₂ de la période imposable antérieure et l'émission CO₂ moyenne sur une période de 12 mois consécutifs se terminant le 30 septembre de l'année qui précède la période imposable par rapport à l'émission CO₂ moyenne de l'année de référence 2011 selon les modalités qu'Il fixe. L'émission CO₂ moyenne est calculée sur la base de l'émission CO₂ des véhicules visés à l'article 65 qui sont nouvellement immatriculés ».

L'adaptation proposée ne reflète pas de façon suffisamment claire l'intention des auteurs de la proposition. Cet objectif ressort par contre nettement des développements de la proposition, à savoir « fai[re] en sorte que l'émission de référence-CO₂ ne puisse plus augmenter » et « pour la période imposable 2020, [ramener] les valeurs d'émission de référence- CO₂ (...) au niveau de 2018 »¹.

¹ Doc. Parl., Chambre, 2019-20, n° 55-0904/001, p. 3.

Ce dernier point fait l'objet de l'article 3 de la proposition. Cette disposition est toutefois conçue comme une disposition autonome, dont l'inconvénient tient en ce que celui qui consulte le CIR 92 ou son arrêté d'exécution ne trouvera pas les paramètres pour 2020. En outre, il faudrait fixer les paramètres par année civile plutôt que par période imposable. Dans le tableau figurant à l'article 18, § 3, 9, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (AR/CIR 92), l'émission de référence-CO₂ est en effet indiquée par année civile. Eu égard aux implications de la réglementation dans le cadre de l'impôt des sociétés, il faut de surcroît tenir compte du fait que la période imposable ne coïncide pas avec l'année civile pour toutes les sociétés : pour pareilles sociétés, il n'existe dès lors pas de « période imposable 2020 », comme il est mentionné à l'article 3 de la proposition de loi.

Pour atteindre les objectifs poursuivis par les auteurs de la proposition, tenir compte des implications pour l'impôt des sociétés et dans le même temps inscrire toutes les dispositions dans le CIR 92, il pourrait être envisagé de remplacer l'article 36, § 2, alinéa 5, du CIR 92 par les alinéas suivants :

« Pour l'année civile 2020, l'émission de référence-CO₂ visée à l'alinéa précédent s'élève à 105 g/km pour les véhicules à moteur alimenté à l'essence, au LPG ou au gaz naturel, et à 86 g/km pour les véhicules à moteur alimenté au diesel.

Pour chacune des années civiles suivantes, le Roi détermine chaque année en tant qu'il l'émission de référence-CO₂ visée à l'alinéa 4, l'émission de référence-CO₂ de l'année civile qui précède ou, si elle est inférieure, l'émission de référence-CO₂ qu'il fixe selon les modalités qu'il détermine en fonction de l'émission CO₂ moyenne sur une période de 12 mois consécutifs se terminant le 30 septembre de l'année qui précède la période imposable par rapport à l'émission CO₂ moyenne de l'année de référence 2011. L'émission CO₂ moyenne est calculée sur la base de l'émission CO₂ des véhicules visés à l'article 65 qui sont nouvellement immatriculés »².

3. Dès lors que les émissions de référence-CO₂ ont déjà été fixées pour l'année civile 2020 par un arrêté royal du 3 décembre 2019³, mais ne sont pas compatibles avec le dispositif en projet, mieux vaudrait retirer cet arrêté royal⁴. Le texte proposé devra donc être complété par une disposition prévoyant son retrait.

² Si cette suggestion est accueillie, les références aux divisions de l'article 36, § 2, qui figurent dans le CIR 92 (voir notamment les articles 66, § 1^{er}, alinéa 3, et 198, § 1^{er}, 9^o, a, et 9^o bis, a), seront adaptées.

³ L'arrêté royal du 3 décembre 2019 'modifiant, en ce qui concerne les avantages de toute nature, l'AR/CIR 92 résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition' a fixé ces valeurs respectivement à 111 g/km et 91 g/km : voir l'article 18, § 3, 9, de l'AR/CIR92.

⁴ L'autre possibilité, consistant à adapter ces valeurs par la voie de la présente proposition de loi, n'est en effet pas souhaitable, au motif que l'on fait ainsi figurer dans l'AR/CIR92 des dispositions ayant force de loi qu'il n'est par la suite pas permis de simplement modifier par un arrêté royal.

Article 4

4.1. Selon l'article 4 de la proposition de loi, la loi à adopter « entre en vigueur le » (lire : produit ses effets à partir du) 1^{er} janvier 2020.

Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur. En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis. Par conséquent, toutes les modifications qui ont été apportées à l'impôt sur les revenus avant la fin de la période imposable peuvent être appliquées sans qu'elles puissent être réputées avoir un effet rétroactif⁵.

Dans la mesure où le nouveau dispositif est instauré pour le 1^{er} janvier 2021, il ne peut en principe être question de rétroactivité illicite.

4.2. Il faut cependant tenir compte des effets secondaires de celui-ci. Si l'entrée en vigueur du dispositif proposé est effectivement fixée à un moment situé dans le passé, elle aura en effet également des conséquences pour le précompte professionnel, notamment. Celui-ci aurait alors dû être déterminé à partir de ce moment situé dans le passé en tenant compte des nouvelles règles. Le législateur devra dès lors examiner si, à cet égard, il ne s'impose pas de prévoir des mesures d'accompagnement⁶.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT

⁵ Voir notamment C.C., 17 mai 2018, n° 59/2018, B.7.

⁶ Voir, en ce qui concerne le précompte professionnel, par exemple, l'article 2, alinéa 2, de l'arrêté royal du 3 avril 2013 'modifiant, en ce qui concerne les avantages de toute nature, l'AR/CIR 92' : « Par dérogation au premier alinéa, le présent arrêté est applicable, en ce qui concerne l'application du précompte professionnel, aux avantages accordés à partir du 1^{er} avril 2013 ». Pour le calcul des cotisations de sécurité sociale dues, également, les avantages en nature sont assimilés à une rémunération.