RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 66.940/3
van 10 maart 2020

over

een wetsvoorstel ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat betreft de verworpen kosten van personenvoertuigen’ (*Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0871/001)

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 66.940/3
du 10 mars 2020

sur

une proposition de loi ‘modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les frais de voiture non admis’ (*Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-0871/001)

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

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 wat betreft de verworpen kosten van personenvoertuigen' (*Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0871/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 11 februari 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Tim CORTHAUT, 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 10 maart 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 ce qui concerne les frais de voiture non admis' (*Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-0871/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre le 11 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 Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Tim CORTHAUT, 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 10 mars 2020.

*

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

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 toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET WETSVOORSTEL

2.1. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt formeel tot wijziging van de wet van 25 december 2017 'tot hervorming van de vennootschapsbelasting', die op zijn beurt het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) op diverse punten wijzigt. Sommige van die wijzigingen zijn reeds in werking getreden, andere nog niet.

2.2. Het inhoudelijke voorwerp van het wetsvoorstel is het regelen van de wijze waarop de CO_2-uitstoot van voertuigen bedoeld in artikel 65 van het WIB 92 – dat zijn voertuigen die niet uitsluitend voor onbezoldigd vervoer van personen worden gebruikt –[2] een impact heeft op de mogelijkheid om de kosten ervan als beroepskosten in rekening te brengen. In plaats van de CO_2-uitstoot *per voertuig* in aanmerking te nemen, willen de initiatiefnemers uitgaan van de *gemiddelde* CO_2-uitstoot van de voertuigen waarover de belastingplichtige op de eerste dag van het belastbaar tijdperk beschikt. Het gaat om voertuigen die zijn aangekocht en om voertuigen die geleaset of gehuurd worden en waarvan het contract een looptijd heeft van niet minder dan 24 maanden.

De verschillende onderdelen van het wetsvoorstel handelen over het volgende.

Artikel 2 van het voorstel strekt tot wijziging van artikel 5 van de wet 25 december 2017 en beoogt artikel 24, vierde lid, van het WIB 92 te vervangen, om de berekening van de meerwaarden op de in artikel 65 van het WIB 92 vermelde voertuigen af te stemmen op de nieuwe percentages die worden ingevoerd in artikel 66 van het WIB 92 (zie artikel 3 van het voorstel).

Artikel 3 van het voorstel strekt tot het wijzigen van artikel 11 van de wet van 25 december 2017 met het oog op de aanpassing van artikel 66 van het WIB 92. Artikel 3, a, van het voorstel beoogt de huidige regeling in artikel 66, § 1, van het WIB 92 aan te vullen, door te verduidelijken welke meetwaarde in aanmerking moet worden genomen voor het bepalen van de CO_2-uitstoot van het voertuig. Artikel 3, b, van het voorstel is een wetgevingstechnische aanpassing ten gevolge van het invoegen van een extra lid door artikel 3, a. Artikel 3, c, van het voorstel strekt tot het vervangen van artikel 66, § 1, van het WIB 92, in principe vanaf het

[1] Aangezien het om een wetsvoorstel gaat, wordt onder "rechtsgrond" de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

[2] Artikel 65 van het WIB 92 heeft betrekking op "de andere dan uitsluitend voor bezoldigd vervoer van personen gebruikte personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, zoals deze zijn omschreven in de reglementering inzake inschrijving van motorvoertuigen, met inbegrip van de lichte vrachtauto's bedoeld in artikel 4, § 3, van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen".

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

aanslagjaar 2022,[3] door een gelijkaardige regeling als de bestaande, maar waarbij het toepasselijke percentage voortaan wordt berekend op basis van de gemiddelde uitstoot van alle voertuigen die de belastingplichtige bij het begin van het belastbaar tijdperk ter beschikking heeft van een bepaald type (aardgasmotor, dieselmotor, andere motor). Ook hier wordt verduidelijkt welke meetwaarde moet worden gebruikt; bovendien worden (lage) fictieve uitstootwaarden vastgesteld voor voertuigen die voor 1 januari 2018 werden aangekocht. Hoewel de formule in essentie behouden blijft, wordt de minimale waarde voortaan op 40% in plaats van op 50% bepaald, en op 75% voor voertuigen die noch gekocht noch geleaset worden door de belastingplichtige. Zoals in de geldende regeling, wordt ook in een regeling voorzien voor de zogenaamde "valse hybrides". Ten slotte wordt opnieuw een regeling voor de minderwaarden opgenomen.

Artikel 4 van het voorstel beoogt artikel 41 van de wet van 25 december 2017 aan te vullen met een 6°, dat er toe strekt artikel 198*bis* van het WIB 92 te vervangen, teneinde te verduidelijken dat de gunstregeling voor voertuigen die werden aangeschaft voor 1 januari 2018 niet doorwerkt in de vennootschapsbelasting (voorgesteld artikel 198*bis*, § 1, van het WIB 92), en om te bepalen dat er een herberekening dient te gebeuren van de in artikel 66, § 1, van het WIB 92 bedoelde gemiddelden bij inbreng, fusie, splitsing of met splitsing gelijkgestelde verrichting (voorgesteld artikel 198*bis*, § 2, van het WIB 92).

Artikel 5 van het voorstel regelt de inwerkingtreding. Daartoe wordt in artikel 86, C, van de wet van 25 december 2017 een nieuw lid ingevoegd, dat ertoe strekt de nieuwe regeling van toepassing te maken vanaf het aanslagjaar 2022, maar met de keuzemogelijkheid voor de belastingplichtige om ook al in het aanslagjaar 2021 voor inkomsten uit een belastbaar tijdperk dat ten vroegste op 1 januari 2020 is begonnen, toepassing te maken van de nieuwe regels.

ALGEMENE OPMERKINGEN

3.1. Uit de toelichting bij het wetsvoorstel blijkt dat de indieners inzonderheid de volgende uitgangspunten hanteren.

In de eerste plaats is het hun bedoeling om tot een *administratieve vereenvoudiging voor de belastingplichtige* te komen; ze willen "de wet in overeenstemming (…) brengen met de boekhoudkundige praktijk van het gezond verstand".[4] In de toelichting stellen de initiatiefnemers immers dat "[het tot voor de hervorming in 2007 – waarbij het aftrekpercentage in de vennootschapsbelasting werd gemoduleerd in functie van de CO_2-uitstoot van de voertuigen – volstond om] twee kostenrekeningen aan te maken: één voor de brandstofkosten die toen nog voor 100% aftrekbaar waren en één voor alle andere aan de aftrekbeperking van 75% onderworpen kosten", terwijl de hervorming van 2007 werd ervaren als een "quasi-onmogelijke administratieve verzwaring" omdat sedertdien "[i]dealiter (…) voor elke aftrekcategorie een

[3] De belastingplichtige kan er evenwel voor opteren om de nieuwe regeling al toe te passen vanaf het aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2020 (artikel 5 van het voorstel).

[4] *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 0871/001, 5.

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

aparte boekhoudrekening [dient] te worden aangemaakt en (…) alle kosten in die categorieën [moeten] worden onderverdeeld".[5]

De tweede doelstelling die de initiatiefnemers hanteren is het aanhouden van de hervorming van 2017 die een *vergroening van het wagenpark* beoogde. Ze geven immers aan niet te willen terugkeren naar de 75%-aftrek van voor de hervorming van 2007 en verder te willen gaan op de lijn van de hervorming van de 2017 – waarbij de CO_2-gerelateerde aftrekbeperking uit de vennootschapsbelasting is doorgetrokken naar de personenbelasting –, zij het mits een vereenvoudiging: "Deze al bij al beperkte wijziging sluit zoveel mogelijk aan bij de hervorming van 2017 maar betekent wel een belangrijke fiscale en boekhoudkundige vereenvoudiging bij de verwerking van deze kostensoort."[6]

3.2. De vraag is of die doelstellingen worden bereikt.

3.2.1. In de eerste plaats blijkt de regeling niet tot de door de indieners van het voorstel beoogde administratieve vereenvoudiging te leiden.

Om het gemiddeld aantal gram CO_2 per kilometer bedoeld in het voorgestelde artikel 66, § 1, derde lid, van het WIB 92 (artikel 3, c, van het voorstel) te kunnen bepalen, zullen nog steeds voor elk voertuig afzonderlijk de uitstootwaarden moeten worden bijgehouden. Om de gemiddelde uitstootwaarde te kunnen berekenen, moet immers vertrokken worden van de uitstootwaarde per voertuig. Bovendien moeten voor elk voertuig afzonderlijk eveneens de kosten verder worden bijgehouden, teneinde per categorie het bedrag van de aftrekbare uitgaven te kunnen berekenen voor het toepassen van de formule. Het aftrekpercentage kan bovendien van jaar tot jaar verschillen, wat het begroten van de kosten en de afschrijvingen zal bemoeilijken.

3.2.2. In de tweede plaats blijkt de voorgestelde regeling, in vergelijking met de huidige regeling na de hervorming van 2017, minder geschikt om tot een effectieve vergroening van het wagenpark te komen.

Zo leidt de voorgestelde regeling tot een verhoging van de aftrek, die het grootst is voor dure, meer vervuilende voertuigen en daardoor de milieudoelstellingen ondermijnt die aan de afwijkende afschrijvingsregels voor voertuigen ten grondslag liggen.

Twee voertuigen met dezelfde uitstootwaarde kunnen bovendien aanleiding geven tot een verschillende aftrek, en dit louter op basis van de kenmerken van de andere voertuigen van het wagenpark waartoe het voertuig behoort. De gemiddelde uitstootwaarde van het wagenpark lijkt daarom geen voldoende relevant criterium om de milieudoelstellingen te verwezenlijken.

[5] *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0871/001, 3.

[6] *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0871/001, 6.

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

De regeling kan daarenboven zo worden toegepast dat zelfs zonder lagere uitstoot toch een belastingvoordeel wordt genoten.[7] De voorbeelden die in de toelichting worden gegeven,[8] zijn cijfermatig correct, maar geven te eenzijdig de gevolgen van de voorgestelde regeling weer en kunnen daardoor misleidend zijn. Het effect van de aanschaf van een wagen met een lage CO_2-uitstoot op de gemiddelde uitstoot van het wagenpark kan immers ook naar de volgende jaren worden meegenomen. Zolang het voertuig – zelfs als het niet actief zou worden gebruikt – deel blijft uitmaken van het wagenpark van de onderneming – ook al is het al lang afgeschreven –, is het dienstig om de gemiddelden op een lager niveau te brengen.[9] Als de voertuigen met een hoge CO_2-uitstoot in de gegeven voorbeelden na vier jaar worden vervangen door voertuigen met eenzelfde hoge CO_2-uitstoot, terwijl de zuinige auto verder wordt behouden, kan het belastingvoordeel dus gewoon worden herhaald, zonder dat er extra kosten worden gemaakt en zonder een effectief lagere uitstoot. In voorbeeld 2 levert dat al na vier jaar winst op. Bovendien zal uit het artikelsgewijze onderzoek blijken dat het zelfs mogelijk is om het meest vervuilende wagenpark te huren en een aftrek van 75% te genieten.[10]

3.2.3. Gelet op wat voorafgaat, moet worden vastgesteld dat de voorgestelde nieuwe regeling een bijzonder afschrijvingsregime voor voertuigen invoert dat afwijkt van de normale afschrijvingsregelingen, zonder dat er echter op een coherente wijze milieudoelstellingen worden nagestreefd, terwijl de "belangrijke fiscale en boekhoudkundige vereenvoudiging"[11] die de indieners zeggen na te streven, niet wordt gerealiseerd.

Het wetsvoorstel is in zeer grote mate inadequaat voor het bereiken van de doelstellingen van de indieners ervan, zodat het fundamenteel herbekeken zal moeten worden. De hierna volgende opmerkingen worden dan ook slechts in subsidiaire orde gemaakt.

[7] Omgekeerd kan het systeem ook tot disproportionele nadelen leiden voor wie concrete initiatieven neemt tot vergroening van zijn wagenpark. Een ondernemer kan zich bijvoorbeeld een aantal nieuwe bestelwagens met de nieuwste dieselmotoren met lage uitstoot aanschaffen, die dagelijks de weg op gaan en daarnaast één oude tweedehandse dieselwagen aanhouden voor zeer occasionele korte ritten. In dat geval zal de aanwezigheid van die nauwelijks gebruikte oude wagen de fiscale behandeling van de grote investeringen in milieuvriendelijke voertuigen ondermijnen. Men kan weliswaar tegenwerpen dat zo het verlengd gebruik van oude dieselauto's wordt ontmoedigd, maar de vraag rijst of de vermeden uitstoot in dit scenario wel opweegt tegen de lagere fiscale aftrekken voor de rest van het wagenpark.

[8] *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0871/001, 9.

[9] Het volstaat immers dat het betrokken voertuig op de eerste dag van het belastbaar tijdperk ter beschikking is van de belastingplichtige.

[10] Zie opmerking 9.

[11] *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0871/001, 6.

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

4. Het wetsvoorstel beoogt wijzigingen aan te brengen in de wet van 25 december 2017, die in hoofdzaak wijzigingen van het WIB 92 bevat. De voorgestelde wijzigingen hebben echter zowel betrekking op bepalingen van de wet van 25 december 2017 die nog geen uitwerking hebben gekregen, als op bepalingen ervan die reeds uitgewerkt zijn.[12] Wat die laatste categorie betreft, zouden die wijzigingen rechtstreeks moeten worden doorgevoerd in het WIB 92. Eenmaal een wijzigingsbepaling uitvoering heeft gekregen, is ze immers uitgewerkt en kan ze niet meer worden gewijzigd.[13]

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

5.1. Ingevolge de voorgestelde vervanging van artikel 66, § 1, vierde lid, van het WIB 92 (artikel 3, c, van het wetsvoorstel), vallen onder "geleasede voertuigen", naast de gehuurde voertuigen waarvan het contract een looptijd heeft van ten minste 24 maanden, "de *financiële* geleasede voertuigen". In de toelichting wordt echter bevestigd dat "[z]owel de financieel geleasede als de operationeel geleasede voertuigen (…) in aanmerking [komen]". Operationeel geleasete voertuigen vallen volgens de toelichting in de categorie "gehuurde voertuigen waarvan het contract een looptijd heeft van ten minste 24 maanden".[14] Dat zou duidelijker tot uiting dienen te komen in de tekst zelf van de voorgestelde bepalingen. Dat het zinsdeel "waarvan het contract een looptijd heeft van ten minste 24 maanden" slechts betrekking heeft op "de gehuurde voertuigen" en niet op "de financieel geleasede voertuigen" zou eveneens beter tot uiting moeten komen.

5.2. Het is bovendien niet helemaal duidelijk of, louter voor de berekening van het gemiddelde bedoeld in het voorgestelde artikel 66, § 1, derde lid, van het WIB 92,[15] ook rekening moet worden gehouden met de in artikel 66, § 2, van het WIB 92 vermelde voertuigen. Zo rijst bijvoorbeeld de vraag of voor een taxibedrijf dat beschikt over een gemengd wagenpark dat bestaat deels uit voertuigen die onder artikel 66, § 1, van het WIB 92 vallen en deels uit voertuigen die onder artikel 66, § 2, van het WIB 92 vallen, voor de berekening van het gemiddelde als bedoeld bij artikel 66, § 1, derde lid, ook rekening moet worden gehouden met de voertuigen die onder artikel 66, § 2, van het WIB 92 vallen: dat zijn immers ook "voertuigen (…) waarover de belastingplichtige beschikt op de eerste dag van het belastbaar tijdperk". Dat is te verduidelijken.

---

[12] Enkele voorbeelden:
- artikel 2, a, van het wetsvoorstel, dat wijzigingen aanbrengt in de inleidende zin van artikel 5 van de wet van 25 december 2017, terwijl artikel 5, 1°, van de wet – het andere deel van dat artikel 5, namelijk 2°, is opgeheven bij artikel 40 van de wet van 2 mei 2019 'houdende diverse fiscale bepalingen 2019-I' – in werking is getreden op 1 januari 2018 (artikel 86, A, van de wet van 25 december 2017);
- artikel 3, a en b, van het wetsvoorstel, dat wijzigingen bevat van artikel 11, 2°, van de wet van 25 december 2017, maar reeds in werking is sedert 1 januari 2020 (artikel 86, B2, van de wet van 25 december 2017).

[13] *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, nr. 128, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

[14] *Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 55-0871/001, 5.

[15] De regeling inzake de beperking van de aftrekbaarheid als beroepskosten is op die voertuigen in elk geval niet van toepassing (artikel 66, § 2, van het WIB 92).

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

6. Het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel geldt ook in belastingzaken.[16] 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.[17]

Dat betekent dat, indien de wetgever het wetsvoorstel aanneemt, hij de keuze zal moeten kunnen verantwoorden voor de waarden die worden gehanteerd in zowel het huidige (artikel 3, a, van het wetsvoorstel) als het toekomstige (artikel 3, c, van het wetsvoorstel) artikel 66, § 1, van het WIB 92, voor het geval noch een NEDC[18]-waarde, noch een WLTP[19]-waarde beschikbaar is.

Daarbij moet bovendien worden opgemerkt dat de fiscale gevolgen van de waarden voor dieselauto's en benzineauto's tot een belangrijk verschil in fiscale behandeling aanleiding blijken te geven. Voor benzineauto's wordt de waarde geacht 205 gram te bedragen, zodat het percentage met toepassing van het huidige artikel 66, § 1, eerste lid, 1°, van het WIB 92 40% bedraagt. Voor dieselauto's wordt de waarde geacht 195 gram te bedragen. Bijgevolg moet toepassing worden gemaakt van de formule vermeld in het huidige artikel 66, § 1, eerste lid, 2°, van het WIB 92,[20] maar het resultaat wordt krachtens het bepaalde in het huidige artikel 66, § 1, tweede lid, van het WIB 92 opgetrokken tot 50%. Ook die verschillende behandeling moet kunnen worden verantwoord.

[16] 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. Het eerste lid van deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel (zie o.m. GwH 7 mei 2015, nr. 54/2015, B.4.3).

[17] 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; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

[18] NEDC = New European Driving Cycle.

[19] WLTP = Worldwide Harmonised Light Vehicle Test Procedure.

[20] Berekening volgens de formule: 120% - (0,5%*1*195) = 22,5%.

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

7. De keuze om de gemiddelden te berekenen op de eerste dag van het belastbare tijdperk – onder voorbehoud van het voorgestelde artikel 66, § 1, zesde lid, van het WIB 92 (artikel 3, c, van het wetsvoorstel),[21] en van het voorgestelde artikel 198*bis*, § 2, van het WIB 92 (artikel 4 van het wetsvoorstel) – kan aanleiding geven tot grote vertekeningen van de werkelijke omvang van het wagenpark, en nodigt uit tot het uitstellen van bepaalde investeringen of andere creatieve verschuivingen van bedrijfsmiddelen bij het begin en het einde van het boekjaar.

8. Het voorgestelde artikel 66, § 1, zesde lid, van het WIB 92 zal zo moeten worden geformuleerd dat het niet slaat op het al dan niet bezitten van een voertuig zoals bedoeld bij artikel 65 van het WIB 92, maar op het al dan niet bezitten van een voertuig van de relevante categorie. Anders zou immers de aankoop tijdens het belastbare tijdperk van een benzinevoertuig voor een wagenpark dat tot dan enkel uit dieselwagens bestond ertoe leiden dat er voor dat benzinevoertuig geen gemiddelde zou berekend kunnen worden, wat het voertuig ongeacht de werkelijke uitstoot ervan 100%[22] afschrijfbaar zou maken.

9. Het in het voorgestelde artikel 66, § 1, eerste en derde lid, van het WIB 92 (artikel 3, c, van het wetsvoorstel) bedoelde gemiddelde wordt berekend op basis van de gekochte of geleasete voertuigen. Artikel 66, § 1, van het WIB 92 heeft op zich echter een ruimere draagwijdte, en beperkt beroepskosten met betrekking tot het gebruik van de in artikel 65 bedoelde voertuigen niet tot gekochte of geleasete voertuigen, zoals blijkt uit het voorgestelde artikel 66, § 1, zevende lid, van het WIB 92, dat precies voor die gevallen een plafond van 75% instelt.

Dat leidt echter opnieuw tot een aantal contraproductieve gevolgen. Door de meest vervuilende voertuigen te huren voor korte periodes in plaats van ze te kopen of te leasen, tellen ze niet mee voor het bepalen van het gemiddelde en kunnen die huurkosten bovendien aan een hoger percentage worden afgetrokken. Zo zou een onderneming die enkel voertuigen huurt op jaarbasis geen enkel voertuig in bezit hebben, waardoor het aftrekpercentage voor de beroepskosten 75% zou blijven,[23] zelfs voor de meest vervuilende voertuigen.

Artikel 4

10. De regelingen opgenomen in beide paragrafen van het voorgestelde artikel 198*bis* van het WIB 92 lijken geen verband te houden met elkaar, zodat het geen zin heeft ze in hetzelfde artikel onder te brengen.

[21] Deze bepaling geldt enkel indien men bij de start van het belastbaar tijdperk over geen voertuig beschikt.

[22] Volgens de formule zelfs 120%, maar luidens het voorgestelde artikel 66, § 1, zevende lid, van het WIB 92 is de grenswaarde 100%.

[23] Volgens de formule zelfs 120%, maar luidens het voorgestelde artikel 66, § 1, zevende lid, van het WIB 92 is de grenswaarde voor voertuigen die niet gekocht of geleaset zijn 75%.

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

11. Het voorgestelde artikel 198*bis*, § 2, van het WIB 92 verwijst naar de "artikelen 46, § 1, [eerste lid,] 2° en 210, § 1, 1° tot 1°bis" van het WIB 92, waarin sprake is van fusie, splitsing en inbreng. Er kan echter beter gewag gemaakt worden van "fusie, splitsing en verrichting gelijkgesteld met een fusie of met een splitsing", notie die wordt gedefinieerd in artikel 2, § 1, 6°/1, van het WIB, en van inbreng in de zin van artikel 2, § 1, 6°/2, van het WIB 92. Daarmee zouden de beoogde vormen van al dan niet belastingneutrale herstructurering volledi ger worden omschreven.

*

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, 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 DE LA PROPOSITION DE LOI

2.1. La proposition de loi soumise pour avis vise à modifier formellement la loi du 25 décembre 2017 'portant réforme de l'impôt des sociétés', qui à son tour modifie sur différents points le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92). Certaines de ces modifications sont déjà entrées en vigueur, d'autres pas encore.

2.2. La proposition de loi a pour objet de régler sur le fond la manière dont les émissions de CO_2 des véhicules visés à l'article 65 du CIR 92 – à savoir les véhicules qui ne sont pas utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes – [2] ont un impact sur la possibilité de prendre en compte les frais y afférents à titre de frais professionnels. Au lieu de prendre en considération les émissions de CO_2 *par véhicule*, les auteurs de la proposition entendent se baser sur la *moyenne* des émissions de CO_2 des véhicules dont le contribuable dispose le premier jour de la période imposable. Il s'agit de véhicules achetés et de véhicules pris en leasing ou donnés en location et dont le contrat a une durée d'au moins 24 mois.

Les différents éléments de la proposition de loi traitent des points suivants.

L'article 2 de la proposition vise à modifier l'article 5 de la loi du 25 décembre 2017 et à remplacer l'article 24, alinéa 4, du CIR 92, afin d'aligner le calcul des plus-values sur les véhicules mentionnés à l'article 65 du CIR 92 sur les nouveaux taux instaurés à l'article 66 du CIR 92 (voir l'article 3 de la proposition).

L'article 3 de la proposition entend modifier l'article 11 de la loi du 25 décembre 2017 en vue d'adapter l'article 66 du CIR 92. L'article 3, a, de la proposition vise à compléter le dispositif actuel inscrit à l'article 66, § 1er, du CIR 92, en précisant quelle valeur mesurée doit être prise en compte pour déterminer les émissions de CO_2 du véhicule. L'article 3, b, de la proposition est une adaptation d'ordre légistique faisant suite à l'insertion d'un alinéa supplémentaire par l'article 3, a. L'article 3, c, de la proposition entend remplacer l'article 66, § 1er, du CIR 92, en principe à partir de l'exercice d'imposition 2022 [3], par un dispositif analogue au dispositif existant, mais qui calcule dorénavant le pourcentage applicable sur la base de la

[1] S'agissant d'une proposition de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

[2] L'article 65 du CIR 92 concerne « les voitures, [les] voitures mixtes et minibus, autres que ceux utilisés exclusivement pour le transport rémunéré de personnes, tels que ces véhicules sont définis par la réglementation relative à l'immatriculation des véhicules à moteur, y compris les camionnettes visées à l'article 4, § 3, du Code des taxes assimilées aux impôts sur les revenus ».

[3] Le contribuable peut toutefois déjà opter pour l'application du nouveau régime à partir de l'exercice d'imposition 2021 se rattachant à une période imposable qui débute au plus tôt le 1er janvier 2020 (article 5 de la proposition).

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

moyenne des émissions de tous les véhicules d'un type déterminé (moteur au gaz naturel, moteur diesel, autre moteur) dont dispose le contribuable au début de la période imposable. Ici aussi, il est précisé quelle valeur mesurée doit être utilisée ; en outre, de (faibles) valeurs d'émission fictives sont fixées pour les véhicules achetés avant le 1er janvier 2018. Même si la formule est maintenue pour l'essentiel, la valeur minimale est désormais fixée à 40% au lieu de 50%, et à 75% pour les véhicules qui n'ont pas été achetés ou pris en leasing par le contribuable. À l'instar du régime en vigueur, un dispositif est également prévu pour les « fausses hybrides ». Enfin, un régime pour les moins-values est de nouveau instauré.

L'article 4 de la proposition entend à compléter l'article 41 de la loi du 25 décembre 2017 par un 6°, qui vise à remplacer l'article 198*bis* du CIR 92, afin de préciser que le régime de faveur applicable aux véhicules achetés avant le 1er janvier 2018, ne se répercute pas à l'impôt des sociétés (article 198*bis*, § 1er, proposé, du CIR 92), et de prévoir que les moyennes visées à l'article 66, § 1er, du CIR 92 doivent être recalculées en cas d'apport, de fusion, de scission ou d'opérations y assimilées (article 198*bis*, § 2, proposé, du CIR 92).

L'article 5 de la proposition règle l'entrée en vigueur. À cet effet, il est inséré dans l'article 86, C, de la loi du 25 décembre 2017 un nouvel alinéa qui vise à rendre les nouvelles règles applicables à partir de l'exercice d'imposition 2022, tout en laissant au contribuable la possibilité d'opter déjà pour leur application à partir de l'exercice d'imposition 2021 pour les revenus issus d'une période imposable qui a débuté au plus tôt le 1er janvier 2020.

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3.1. Il ressort des développements de la proposition de loi que les auteurs appliquent notamment les principes suivants.

Tout d'abord, leur intention est de mettre en place une *simplification administrative pour le contribuable* ; ils veulent « conformer la loi au simple bon sens comptable » [4]. En effet, les auteurs de la proposition déclarent dans les développements qu'« [a]vant la modification de 2007 [où le taux de déductibilité à l'impôt des sociétés était modulé en fonction des émissions de CO2 des véhicules] deux comptes de charges suffisaient: un premier pour les frais de carburant, qui étaient alors encore déductibles à 100 %, et un second pour tous les autres frais auxquels s'appliquait le plafond de 75 % », alors que la réforme de 2007 était perçue comme un « alourdissement des formalités administratives quasi impossible à mettre en œuvre », parce que, depuis lors, « [i]déalement, il faut (...) prévoir une rubrique comptable distincte pour chaque catégorie de déductibilité et tous les frais doivent être répartis dans chaque catégorie » [5].

[4] *Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 0871/001, p. 5.

[5] *Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-0871/001, p. 3.

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

Le deuxième objectif poursuivi par les auteurs de la proposition est le maintien de la réforme de 2017, qui visait un *verdissement du parc automobile*. En effet, ils déclarent ne pas vouloir revenir au taux de déductibilité de 75% antérieur à la réforme de 2007 et d'assurer la continuité de la réforme de 2017 – qui a prolongé le plafond de déduction lié au CO_2 de l'impôt des sociétés à l'impôt des personnes physiques –, certes, moyennant une simplification : « Cette modification somme toute assez minime s'éloigne le moins possible de la réforme de 2017, ce qui ne l'empêche pas d'entraîner une simplification fiscale et comptable importante en ce qui concerne le traitement de cette catégorie de frais » [6].

3.2. Reste à savoir si ces objectifs sont atteints.

3.2.1. En premier lieu, le régime ne conduit de toute évidence pas à la simplification administrative visée par les auteurs de la proposition.

Afin de pouvoir déterminer le nombre moyen de grammes de CO_2 par kilomètre visé à l'article 66, § 1er, alinéa 3, proposé, du CIR 92 (article 3, c, de la proposition), les valeurs d'émission devront toujours être enregistrées pour chaque véhicule séparémment. En effet, pour pouvoir calculer la valeur moyenne d'émission, il faut se baser sur la valeur d'émission par véhicule. En outre, les frais devront également être enregistrés pour chaque véhicule séparément, afin de pouvoir calculer par catégorie le montant des dépenses déductibles pour l'application de la formule. Par ailleurs, le taux de déductibilité peut varier d'année en année, ce qui complique l'éstimation des frais et des amortissements.

3.2.2. En deuxième lieu, le régime proposé, par rapport au régime actuellement en vigueur mis en place après la réforme de 2017, apparaît moins approprié pour aboutir à un verdissement effectif du parc automobile.

Ainsi, le régime proposé entraîne une augmentation de la déduction, qui est la plus élevée pour les véhicules coûteux, plus polluants et, de ce fait, fait échec aux objectifs environnementaux qui sous-tendent les règles d'amortissement dérogatoires concernant les véhicules.

En outre, deux véhicules ayant la même valeur d'émission peuvent donner lieu à une déduction différente, et ce sur la seule base des caractéristiques des autres véhicules du parc automobile auquel le véhicule appartient. C'est pourquoi la valeur moyenne d'émission du parc automobile ne paraît pas être un critère suffisamment pertinent pour réaliser les objectifs environnementaux.

[6] *Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-0871/001, p. 6.

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

De surcroît, le régime peut être appliqué de telle façon que même sans émission plus basse, il procure malgré tout un avantage fiscal [7]. Si les exemples chiffrés, cités dans les développements [8], sont exacts, ils reproduisent néanmoins trop unilatéralement les effets du régime proposé et peuvent de ce fait induire en erreur. L'effet de l'acquisition d'une voiture à faible émission de CO_2 sur la valeur moyenne des émissions du parc automobile peut en effet encore être pris en compte les années suivantes. Tant que le véhicule – même s'il n'est pas utilisé activement – continue de faire partie du parc automobile de l'entreprise – fût-il amorti depuis longtemps déjà –, il est utile pour faire baisser les moyennes à un niveau inférieur [9]. Si, dans les exemples donnés, les véhicules à taux élevé d'émission de CO_2 sont remplacés après quatre ans par des véhicules ayant le même taux élevé d'émission de CO_2, alors que la voiture à faible taux d'émission est maintenue, l'avantage fiscal peut donc simplement être répété, sans devoir faire des frais supplémentaires et sans une émission effectivement plus faible. Dans l'exemple 2, il en résulte déjà un bénéfice après quatre ans. En outre, l'examen des articles révélera qu'il est même possible de prendre en location le parc automobile le plus polluant et de bénéficier d'une déductibilité de 75% [10].

3.2.3. Compte tenu de ce qui précède, force est de constater que le nouveau régime proposé instaure un régime d'amortissement spécial pour les véhicules, qui déroge aux régimes d'amortissement normaux, sans toutefois poursuivre des objectifs environnementaux d'une manière cohérente, alors que la « simplification fiscale et comptable importante » [11] que les auteurs déclarent poursuivre n'est pas réalisée.

La proposition de loi étant dans une large mesure inadéquate pour atteindre les objectifs poursuivis par ses auteurs, elle devra être fondamentalement réexaminée. Les observations qui suivent sont donc uniquement formulées à titre subsidiaire.

[7] Inversement, le système peut également donner lieu à des désavantages disproportionnés pour celui qui prend des initiatives concrètes en vue du verdissement de son parc automobile. Un entrepreneur peut par exemple acquérir plusieurs nouvelles camionnettes équipées des moteurs diesel les plus récents à faible émission, qui sillonnent quotidiennement les routes, tout en conservant un vieux véhicule diesel d'occasion pour effectuer très occasionnellement de courts trajets. Dans ce cas, la présence de cette vieille voiture guère utilisée aura une incidence négative sur le traitement fiscal des gros investissements dans des véhicules écologiques. Certes, on peut objecter que si l'utilisation prolongée de vieilles voitures diesel s'en trouve découragée, la question se pose néanmoins de savoir si les émissions évitées dans ce scénario l'emportent sur les déductions fiscales moins élevées pour le reste du parc automobile.

[8] *Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-0871/001, p. 9.

[9] Il suffit en effet que le véhicule concerné soit à la disposition du contribuable le premier jour de la période imposable.

[10] Voir l'observation 9.

[11] *Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-0871/001, p. 6.

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

4. La proposition de loi vise à apporter des modifications à la loi du 25 décembre 2017, qui contient essentiellement des modifications du CIR 92. Les modifications proposées portent toutefois tant sur des dispositions de la loi du 25 décembre 2017, qui n'ont pas encore produit leurs effets, que sur des dispositions de celle-ci qui ont déjà épuisé leurs effets [12]. En ce qui concerne cette dernière catégorie, ces modifications devraient être directement effectuées dans le CIR 92. En effet, dès qu'une disposition modificative a produit ses effets, elle a épuisé ceux-ci et ne peut plus être modifiée [13].

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

5.1. À la suite du remplacement proposé de l'article 66, § 1er, alinéa 4, du CIR 92 (article 3, c, de la proposition de loi), relèvent des « véhicules pris en leasing », outre les véhicules faisant l'objet d'une location dont le contrat s'étend sur au moins 24 mois, « les véhicules faisant l'objet d'un leasing *financier* ». Les développements confirment cependant que « [t]ant les véhicules en leasing financier (...) qu'en leasing opérationnel entrent en ligne de compte ». Selon les développements, les véhicules en leasing opérationnel entrent dans la catégorie des « véhicules donnés en location en vertu d'un contrat d'une durée minimale de 24 mois » [14]. Il conviendrait de l'exprimer plus clairement dans le texte même des dispositions proposées. Mieux vaudrait également préciser que le membre de phrase « dont le contrat s'étend sur au moins 24 mois » ne porte que sur les véhicules faisant l'objet d'une location et non sur les « véhicules faisant l'objet d'un leasing financier ».

5.2. Par ailleurs, on n'aperçoit pas très clairement s'il faut également tenir compte des véhicules mentionnés à l'article 66, § 2, du CIR 92, pour le seul calcul de la moyenne visée à l'article 66, § 1er, alinéa 3, proposé, du CIR 92 [15]. C'est ainsi que se pose par exemple la question de savoir si pour une société de taxis qui dispose d'une parc automobile mixte qui se compose en partie de véhicules qui relèvent de l'article 66, § 1er, du CIR 92 et en partie de véhicules qui relèvent de l'article 66, § 2, du CIR 92, il convient aussi de tenir compte des véhicules qui relèvent de l'article 66, § 2, du CIR 92 pour le calcul de la moyenne visée à l'article 66, § 1er, alinéa 3 : en effet, il s'agit aussi de « véhicules (...) dont dispose le contribuable le premier jour de la période imposable ». Il y a lieu de le préciser.

---

[12] Quelques exemples :
- l'article 2, a, de la proposition de loi, qui modifie la phrase liminaire de l'article 5 de la loi du 25 décembre 2017, alors que l'article 5, 1°, de la loi – l'autre partie de cet article 5, à savoir 2°, a été abrogée par l'article 40 de la loi du 2 mai 2019 'portant des dispositions fiscales diverses 2019-I' – est entré en vigueur le 1er janvier 2018 (article 86, A, de la loi du 25 décembre 2017);
- l'article 3, a et b, de la proposition de loi, qui modifie l'article 11, 2°, de la loi du 25 décembre 2017, mais est déjà en vigueur depuis le 1er janvier 2020 (article 86, B2, de la loi du 25 décembre 2017).

[13] *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, n° 128, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

[14] *Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55-0871/001, p. 5.

[15] Le régime relatif à la limitation de la déductibilité des frais professionnels n'est en tout état de cause pas applicable à ces véhicules (article 66, § 2, du CIR 92).

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

6. Le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique aussi en matière fiscale [16]. 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 concernée 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 visé [17].

Cela signifie que si le législateur adopte la proposition de loi, il devra pouvoir justifier le choix des valeurs qui sont utilisées tant dans l'actuel (article 3, a, de la proposition de loi) que dans le futur (article 3, c, de la proposition de loi) article 66, § 1er, du CIR 92, au cas où ni une valeur NEDC [18] ni une valeur WLTP [19] ne serait disponible.

En outre, on observera à cet égard que les conséquences fiscales des valeurs pour les voitures diesel et essence donnent lieu à une différence de traitement fiscal importante. Pour les voitures essence, la valeur est réputée s'élever à 205 grammes, de sorte que le pourcentage est de 40% en application de l'actuel article 66, § 1er, alinéa 1er, 1°, du CIR 92. Pour les voitures diesel, la valeur est réputée s'élever à 195 grammes. Dès lors, il convient d'appliquer la formule mentionnée à l'actuel article 66, § 1er, alinéa 1er, 2°, du CIR 92 [20], mais le résultat est porté à 50% en vertu de l'actuel article 66, § 1er, alinéa 2, du CIR 92. Il s'impose aussi de pouvoir justifier cette différence de traitement.

7. Le choix de calculer les moyennes le premier jour de la période imposable – sous réserve de l'article 66, § 1er, alinéa 6, proposé, du CIR 92 (article 3, c, de la proposition de loi) [21], et de l'article 198*bis*, § 2, proposé, du CIR 92 (article 4 de la proposition de loi) – peut donner lieu à de grandes distorsions dans l'ampleur réelle du parc automobile et incite à postposer certains investissements ou à procéder à des glissements créatifs de biens d'investissement en début et en fin d'exercice.

8. L'article 66, § 1er, alinéa 6, proposé, du CIR 92 devra être formulé de telle façon qu'il ne porte pas sur la possession ou non d'un véhicule visé à l'article 65 du CIR 92, mais sur la possession ou non d'un véhicule de la catégorie pertinente. Dans le cas contraire, l'achat effectué

---

[16] 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. L'alinéa 1er de cette disposition est en effet une précision ou une application particulière du principe d'égalité formulé d'une manière générale à l'article 10 de la Constitution (voir notamment C.C., 7 mai 2015, n° 54/2015, B.4.3).

[17] 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 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

[18] NEDC = *New European Driving Cycle*.

[19] WLTP = *Worldwide Harmonised Light Vehicle Test Procedure*.

[20] Calcul selon la formule : 120% - (0,5%*1*195) = 22,5%.

[21] Cette disposition ne s'applique que si l'on ne dispose d'aucun véhicule au début de la période imposable.

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡

pendant la période imposable d'un véhicule essence pour un parc automobile qui était jusqu'alors exclusivement composé de voitures diesel aurait pour conséquence qu'aucune moyenne ne pourrait être calculée pour ce véhicule essence, le véhicule étant ainsi amortissable à 100% [22] quelles que soient ses émissions réelles.

9. La moyenne visée à l'article 66, § 1er, alinéas 1er et 3, proposé, du CIR 92 (article 3, c, de la proposition de loi) est calculée sur la base des véhicules achetés ou pris en leasing. Toutefois, l'article 66, § 1er, du CIR 92 a une portée plus large en soi, et ne limite pas les frais professionnels afférents à l'usage de véhicules visés à l'article 65 aux véhicules achetés ou pris en leasing, ainsi qu'il ressort de l'article 66, § 1er, alinéa 7, proposé, du CIR 92, qui instaure précisément un plafond de 75% pour ces cas.

Cependant, il en résulte de nouveau un certain nombre de conséquences contre-productives. Le fait de louer les véhicules les plus polluants pour de courtes périodes au lieu de les acheter ou de les prendre en leasing a pour effet qu'ils ne sont pas pris en compte pour établir la moyenne, et ces frais de location peuvent en outre être déduits à un pourcentage plus élevé. Ainsi, une entreprise qui loue uniquement des véhicules sur une base annuelle ne possèderait aucun véhicule, de sorte que le taux de déduction pour les frais professionnels resterait de 75% [23], même pour les véhicules les plus polluants.

Article 4

10. Les dispositions figurant dans les deux paragraphes de l'article 198*bis*, proposé, du CIR 92 ne semblent pas avoir de lien entre elle, si bien qu'il n'a guère de sens de les inscrire dans le même article.

11. L'article 198*bis*, § 2, proposé, du CIR 92 fait référence aux « articles 46, § 1er, [alinéa 1er,] 2° » et « 210, § 1er, 1° jusqu'à 1°*bis* [lire : 1° à 1°*bis*] » du CIR 92, qui fait état de fusion, de scission et d'apport. Toutefois, mieux vaut faire mention de « fusion, scission et opération assimilée à une fusion ou à une scission », notion qui est définie à l'article 2, § 1er, 6°/1, du CIR 92, et d'apport au sens de l'article 2, § 1er, 6°/2, du CIR 92. Ce faisant, les formes visées de restructurations, neutres ou non sur le plan fiscal, seraient décrites d'une manière plus complète.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jo BAERT

[22] Selon la formule, ce serait même 120%, mais selon l'article 66, § 1er, alinéa 7, proposé, du CIR 92, le plafond est de 100%.

[23] Selon la formule, ce serait même 120%, mais selon l'article 66, § 1er, alinéa 7, proposé, du CIR 92, le plafond pour les véhicules qui ne sont pas achetés ni pris en leasing est de 75%.

‡LW-CDDUMABFA-GGJEAVT‡