



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 79.319/3
van 2 juni 2026

avis 79.319/3
du 2 juin 2026

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot het verzekeren van
de rechtszekerheid voor
investeringsaanmerkingen die in
aanmerking komen voor de
verhoogde investeringsaftrek
vóór de publicatie van de
attesterende
samenwerkingsakkoorden'

un projet d'arrêté royal 'visant
à garantir la sécurité juridique
pour les investissements
ouvrant le droit à la déduction
pour investissement majorée
avant la publication des
accords de coopération
d'attestation'

Op 4 mei 2026 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 het verzekeren van de rechtszekerheid voor investeringen die in aanmerking komen voor de verhoogde investeringsaftrek vóór de publicatie van de attesterende samenwerkingsakkoorden’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 26 mei 2026. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Steven LIERMAN, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Allan MAGEROTTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 2 juni 2026.

*

Le 4 mai 2026, 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 ‘visant à garantir la sécurité juridique pour les investissements ouvrant le droit à la déduction pour investissement majorée avant la publication des accords de coopération d'attestation’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 26 mai 2026. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Steven LIERMAN, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Allan MAGEROTTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 2 juin 2026.

*

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, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het stelsel van de investeringsaftrek is bij artikel 5 van de wet van 12 mei 2024 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’ aangevuld met een verhoogde thematische investeringsaftrek voor de inkomstenbelastingen (ingevoegd artikel 69/1 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92)).¹ Die regeling van de verhoogde thematische investeringsaftrek is in werking getreden op 1 januari 2025.

Naar luid van het door artikel 7 van die wet ingevoegde artikel 69/3 van het WIB 92 moet de belastingplichtige, om te kunnen genieten van de bedoelde investeringsaftrek, een attest van het bevoegde gewest of van de bevoegde federale minister bij de aangifte voegen. Die attesteringsprocedure voor investeringen die door de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ zijn toegewezen aan de gewesten, wordt momenteel vastgelegd in een samenwerkingsakkoord. Blijkens het verslag aan de Koning zorgt het structureel uitblijven van dat samenwerkingsakkoord en de aanhoudende onzekerheid op administratief vlak bij de uitrol van de gewijzigde investeringsaftrek voor rechtsonzekerheid bij de belastingplichtigen. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt er aldus toe die rechtsonzekerheid gedurende een tolerantieperiode van 1 januari 2025 tot 31 december 2026 weg te nemen.

Daartoe wordt artikel 47 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92) aangevuld met een tweede paragraaf die bepaalt dat, bij gebrek aan het in artikel 69/3 van het WIB 92 bedoelde attest, voor vaste activa aangeschaft of tot stand gebracht vanaf 1 januari 2025 tot en met 31 december 2026, en die onder de toepassing vallen van de investeringsaftrek bedoeld in artikel 69/1 van het WIB 92, bepaalde documenten of bescheiden ter beschikking worden gehouden van de fiscale administratie (artikel 1 van het ontwerp).

Daarnaast wordt van de gelegenheid gebruik gemaakt om artikel 49, §§ 2 en 5, van het KB/WIB 92 te wijzigen om de attesterende overheid de mogelijkheid te bieden een eigen model van attest op te stellen, op voorwaarde dat het ter kennis wordt gebracht aan de belastingplichtige en aan de Minister van Financiën (artikel 2, 1° en 2°, van het ontwerp).

Luidens artikel 49, § 7, eerste lid, van het KB/WIB 92 vraagt de belastingplichtige voor vaste activa aangeschaft of tot stand gebracht vanaf 1 januari 2025 tot en met 30 juni 2026 het

¹ De verhoogde thematische investeringsaftrek kent de volgende thema's waarbinnen de investeringen moeten gebeuren:

1° investering in efficiënt energieverbruik en hernieuwbare energie;

2° investering in koolstofemissievrij vervoer;

3° milieuvriendelijke investering;

4° ondersteunende digitale investering.

bedoelde attest aan op straffe van verval binnen de twaalf maanden na de laatste dag van het belastbare tijdperk waarin de vaste activa zijn aangeschaft of tot stand gebracht. Die bepaling wordt gewijzigd zodat die aanvraag geldt voor vaste activa aangeschaft of tot stand gebracht vanaf 1 januari 2025 tot en met 31 december 2026 (artikel 2, 3°, van het ontwerp).

Het te nemen besluit is van toepassing op vanaf 1 januari 2025 verkregen of tot stand gebrachte vaste activa (artikel 3 van het ontwerp).

RECHTSGROND

3. Voor het ontwerp wordt rechtsgrond gezocht in artikel 77, vijfde lid, van het WIB 92, naar luid waarvan de Koning wordt gemachtigd om de aanvraagprocedure, de vorm en de inhoud te bepalen van het in artikel 69/3 van het WIB 92 bedoelde attest dat de bevoegde ministers moeten afleveren.

4. Die bepaling biedt rechtsgrond voor artikel 2 van het ontwerp, maar niet voor artikel 1 ervan.

4.1. De bij artikel 1 ontworpen regeling beoogt rechtszekerheid te verschaffen voor de belastingplichtigen die in de zogenaamde tolerantieperiode, om redenen buiten hun wil om, geen attest voor de toepassing van de verhoogde thematische investeringsaftrek aan hun aangifte kunnen toevoegen, hetgeen nochtans wordt opgelegd bij artikel 69/3 van het WIB 92. Die belastingplichtigen hoeven in die periode geen attest bij de aangifte te voegen, maar dienen wel documenten of bescheiden ter beschikking te houden die aantonen dat ze het nodige hebben gedaan conform de investeringslijsten vervat in artikel 69/1 van het WIB 92 en, indien mogelijk, een aanvraag tot attest hebben gedaan. Aangezien artikel 77, vijfde lid, van het WIB 92 de wijze van aanvraag van dat attest regelt, terwijl de ontworpen regeling veeleer betrekking heeft op de te vervullen verplichtingen van de belastingplichtige om te kunnen genieten van de investeringsaftrek, biedt die bepaling dan ook geen rechtsgrond voor artikel 1 van het ontwerp. Het tijdelijke karakter van de ontworpen regeling verandert niets aan die vaststelling.

4.2. Het komt de Raad van State voor dat voor artikel 1 van het ontwerp wel rechtsgrond kan worden gevonden in de algemeen geformuleerde delegatie vervat in artikel 77, vierde lid, van het WIB 92, naar luid waarvan de Koning wordt gemachtigd om de verplichtingen te bepalen die de belastingplichtigen moeten naleven om recht te hebben op het voordeel van de investeringsaftrek.

Die rechtsgrond is evenwel wankel, aangezien, in strijd met artikel 69/3 van het WIB 92, op grond van de ontworpen regeling de belastingplichtige bij de aangifte het bedoelde attest nog steeds niet voegt. Daarom is het belangrijk dat de stellers van het ontwerp er alles aan doen om op korte termijn in een oplossing voor deze problematiek te voorzien. Blijkt dat onmogelijk te zijn, dan zal het WIB 92 zelf moeten worden aangepast zodat niet langer vereist is dat de belastingplichtige in dat geval het attest bij zijn aangifte voegt.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

5. In het eerste lid van de aanhef van het ontwerp moet de rechtsgrond ervan worden aangevuld met een verwijzing naar het vierde lid van artikel 77 van het WIB 92.
6. Artikel 77, vierde en vijfde lid, WIB 92, moet worden aangevuld met de wetshistoriek ervan.

Artikel 1

7. De Franse tekst van het ontworpen artikel 47, § 2, derde lid, van het KB/WIB 92 vangt aan met de zinsnede “En tout état de cause”, terwijl de Nederlandse tekst aanvangt met de zinsnede “Voor de activa waarvan sprake in deze paragraaf”. Ter wille van de duidelijkheid dient de Franse tekst van het ontwerp op dit punt te worden afgestemd op de Nederlandse tekst ervan.

8.1. Zoals uiteengezet in opmerking 2, moet de belastingplichtige op grond van artikel 69/3 van het WIB 92, om te kunnen genieten van de verhoogde thematische investeringsaftrek, een attest van het bevoegde gewest of van de bevoegde federale minister bij de aangifte voegen. Het samenwerkingsakkoord dat de attesteringsprocedure regelt, is evenwel nog niet gesloten. Aldus lijkt de belastingplichtige voor gewestelijke investeringen niet aan de wettelijke verplichting te kunnen voldoen en wordt bij de ontworpen regeling in een algemene tolerantieperiode voorzien. Meer bepaald moet luidens het ontworpen artikel 47, § 2, eerste lid, van het KB/WIB 92 de belastingplichtige in die periode voor elk activum het volgende ter beschikking van de fiscale administratie houden:

“- documenten of bescheiden die aantonen dat de belastingplichtige het nodige onderzoek heeft gedaan om de conformiteit met één van de in artikel 69/1 van hetzelfde wetboek bedoelde investeringslijsten vast te stellen;

- indien voorhanden, de documenten of bescheiden die de aanvraag van een attest bij de door artikel 69/3 van hetzelfde wetboek en eventuele samenwerkingsakkoorden aangeduide minister, bewijzen”.

8.2. In het licht van het gelijkheidsbeginsel rijst hierbij de vraag of bij de ontworpen regeling een gelijke behandeling wordt ingevoerd van onderscheiden categorieën belastingplichtigen, onder wie, enerzijds, belastingplichtigen die thans in de onmogelijkheid verkeren een gewestelijk attest aan te vragen en bij de aangifte te voegen, en, anderzijds, belastingplichtigen die wel reeds een federaal attest kunnen aanvragen of zelfs hebben verkregen en bij de aangifte zouden kunnen toevoegen. Beide categorieën zijn tijdens de tolerantieperiode niet verplicht een attest bij de aangifte te voegen. Voor beide categorieën staat de ontworpen regeling op gespannen voet met de verplichting vervat in artikel 69/3 van het WIB 92, maar in tegenstelling tot wat het geval is voor de eerste categorie, kan dat voor de tweede categorie niet worden verantwoord aan de hand van de onmogelijkheid om dat attest aan te vragen.

Om nadere toelichting gevraagd aangaande de operationalisering van het afleveren van attesten, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“Juridisch gezien zijn het inderdaad enkel de gewesten die momenteel nog geen attesten kunnen afleveren. Administratief gezien hebben de federale administraties ook extra tijd nodig gehad om de attestering mogelijk te maken. Het is daarom ook dat voor deze tijdelijke tolerantie is gekozen, om zeker te zijn dat door administratieve moeilijkheden de belastingplichtigen hun aftrek niet zouden verliezen.

(...)

Maar het de FOD Mobiliteit heeft (...) sinds kort een website voorzien hiervoor (<https://mobilit.belgium.be/nl/weg/investeringsaftrek-voor-het-wegvervoer>).

De andere federale ministers die attesten kunnen uitreiken, kunnen dit enkel doen voor technologie op de Noordzee. Hier zijn vooral de windmolenparken belangrijk en dit is gelinkt met de tenders die hiervoor worden uitgeschreven (<https://economie.fgov.be/nl/themas/energie/bronnen-en-dragers-van-energie/offshore/organisatie-offshore-tenders>).”

Bijkomend gevraagd of het de bedoeling is dat de ontworpen regeling ook geldt voor belastingplichtigen die al een attest (hebben) kunnen aanvragen maar het nog niet hebben verkregen, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Dit is ook (...) de bedoeling van deze bepaling. Er is immers op dit moment grote rechtsonzekerheid voor de investerende bedrijven of ze effectief recht zullen hebben op de investeringsaftrek. De keuzes en bepalingen van het samenwerkingsakkoord zijn nog niet publiek bekend.

Met dit KB willen we net dit aantonen aan de ondernemers: het uitblijven van het samenwerkingsakkoord zal jullie recht op investeringsaftrek niet in het gedrang brengen.”

In het licht van dat antwoord gevraagd wat met de zinsnede “indien voorhanden” (“le cas échéant”) in het tweede streepje van het ontworpen artikel 47, § 2, eerste lid, van het KB/WIB 92 wordt bedoeld, gaf de gemachtigde de volgende verduidelijking:

“Wij stellen voor om deze bewoording te vervangen door ‘Indien het aanvragen van een attest al mogelijk zou zijn op het moment van aangifte maar nog geen attesteringsbeslissing werd genomen,’.”

Met het tekstvoorstel van de gemachtigde kan worden ingestemd. Het verdient inderdaad aanbeveling om in de tekst van het ontwerp uitdrukkelijk te formuleren dat zodra de aanvraag van een attest mogelijk is, dat attest moet worden aangevraagd. Zoniet, staat de ontworpen regeling niet alleen op gespannen voet met het gelijkheidsbeginsel maar ook met de rechtsgrond vermeld in opmerking 4.2 in een geval waarin dat niet verantwoord kan worden door de onmogelijkheid om het attest bij de aangifte te voegen.

8.3. Voorts gaf de gemachtigde bij de ontworpen regeling nog de volgende toelichting:

“Dit KB heeft als voornaamste opzet om de overgangperiode van oud naar nieuw systeem te ondervangen. Vroeger diende het attest enkel ter beschikking gehouden te worden van de Fiscale Administratie om recht te hebben op de investeringsaftrek, maar het nieuwe artikel 69/3 WIB 92 vraagt expliciet dat er een attest bij de aangifte gevoegd wordt.

Het opzet van deze overgangperiode vertaalt zich uitdrukkelijk in de tijdelijkheid van de maatregel, door als uiterlijke datum 31 december 2026 voor te stellen. Na deze periode zou alles uitgerold moeten zijn en is het niet beschikken van een attest een reden voor de belastingadministratie om de investeringsaftrek te weigeren.

Door met een uitdrukkelijke datum te werken, en niet met een algemene bewoording, worden discussies in de toekomst vermeden waarbij geschillen zouden kunnen ontstaan waar belastingplichtige en belastingadministratie kunnen discussiëren over de al dan niet mogelijkheid om een attest aan te vragen.

In het onwaarschijnlijke geval dat tegen einde dit jaar door de Minister van Financiën geoordeeld zou worden dat er geen attesten kunnen aangevraagd worden, kan de datum van 31 december 2026 nog steeds worden uitgesteld.”

Gelet op de toelichting van de gemachtigde dat het niet beschikken na 31 december 2026 over een attest een reden is voor de fiscale administratie om de investeringsaftrek te weigeren, wordt het verval van het recht voor de belastingplichtige op de verhoogde thematische investeringsaftrek het best uitdrukkelijk in de tekst van het ontworpen artikel 47, § 2, van het KB/WIB 92 geregeld.

Overigens lijkt bij de einddatum van de ontworpen regeling, zijnde 31 december 2026, een voorbehoud te moeten worden gemaakt. De vraag rijst immers of, gelet op het gegeven dat ook de federale operationalisering meer tijd nodig heeft gehad dan aanvankelijk gedacht (opmerking 8.2), tegen die datum zowel het thans hangende samenwerkingsakkoord zal zijn gesloten en in werking getreden, als de aanvragen tot gewestelijke attestering zullen zijn verwerkt en de attesten reeds zullen zijn afgeleverd.

Artikel 2

9.1. Artikel 49, §§ 2 en 5, van het KB/WIB 92 wordt gewijzigd om de attesterende overheid de mogelijkheid te bieden een eigen model van attest op te stellen, op voorwaarde dat dat model ter kennis wordt gebracht van de belastingplichtige en de (federale) Minister van Financiën (artikel 2, 1° en 2°, van het ontwerp).

In zoverre het model betrekking heeft op gewestelijke attesten, lijkt met die ontworpen regeling bij koninklijk besluit een verplichting te worden opgelegd aan de gewesten. In dat verband wees de afdeling Wetgeving er reeds eerder op dat, gelet op de artikelen 35, 38 en 39 van de Grondwet, het niet aan de federale wetgever staat om bij een gewone wet bevoegdheden op te dragen aan de gemeenschappen en de gewesten.² Bovendien moet worden gewezen op het beginsel van de autonomie van de gemeenschappen en de gewesten, krachtens hetwelk de federale overheid, enerzijds, geen verplichtingen kan opleggen aan de gewesten terwijl ze, anderzijds, de uitoefening van haar eigen bevoegdheden inzake federale belastingverminderingen niet afhankelijk kan maken van de medewerking van de gewesten.³

² Met uitzondering van de Duitstalige Gemeenschap.

³ Adv.RvS 64.640/3 van 2 januari 2019 over een voorstel van wet ‘tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde de taxshelter uit te breiden tot de gamingindustrie’, *Parl.St.* Kamer 2018-19,

9.2. Gevraagd naar de rechtsgevolgen in het geval de betrokken overheid het eigen model niet ter kennis brengt van de (federale) Minister van Financiën, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Er is hier geen specifieke sanctie voor ingeschreven, maar de regels van gemeen recht moeten in het achterhoofd gehouden worden.

Hierbij kan dan bij een eventuele verwerping van de investeringsaftrek door een controleur bij een onherkenbaar attest de belastingadministratie niet ter verantwoording geroepen worden op basis van een eventuele burgerrechtelijke aansprakelijkheid.”

Erop gewezen dat uit het voorgaande toch lijkt te moeten worden begrepen dat een verplichting wordt opgelegd aan de gewesten, in die zin dat een model van attest dat niet ter kennis zou zijn gebracht zou leiden tot een verwerping van de investeringsaftrek, ondanks het gegeven dat het attest uitgaat van de bevoegde overheid, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“Het antwoord hierop is genuanceerder. In het waarschijnlijk zeer zelden voorkomende geval dat een voor een belastingambtenaar onherkenbaar attest zou worden overgemaakt, waardoor een investeringsaftrek wordt geweigerd, maar nadien een verbeterd attest zou komen waardoor de investeringsaftrek nog zou worden toegekend via een procedure van art. 371 WIB 92 of 376 WIB 92, kan belastingplichtige rekenschap vragen aan de attesterende overheid.

Dit is meer een soort concretisering van het gemeenrechtelijk zorgvuldigheidsprincipe en de federale loyaleit, maar dan concreet in een tekst gegoten zodat de gewesten en attesterende ministers een richting krijgen.”

Hierover om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Door de decentrale werking van de investeringsaftrek, waar verschillende overheidsadministraties over het hele land op verschillende niveaus werkzaam zijn, die niet altijd de juiste juridische expertise hebben, kan het risico bestaan dat er (al dan niet kleine) wijzigingen gebeuren aan de modellen. Via de digitalisering en online communicaties is een wijziging eenvoudig en snel, waardoor soms op verschillende snelheden kan gewerkt worden.

Door te verplichten eventuele wijzigingen aan de Minister van Financiën en belastingplichtige mede te delen, zijn eventuele verschillen sneller zichtbaar en kan ingegrepen worden om eenvoudiger te coördineren. Veel bedrijven zijn immers werkzaam in verschillende gewesten.”

Specifiek bevraagd over de wijze van kennisgeving aan de belastingplichtige en of dat model in het Belgisch Staatsblad moet worden bekendgemaakt, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Neen, het heeft een louter praktische reden. Het kan gepubliceerd worden in het Belgisch Staatsblad maar we wouden meer flexibiliteit voorzien zodat elk agentschap of FOD dit attest zou kunnen communiceren op hun gebruikelijke fora.”

Tot slot gevraagd of aangaande de voorwaarde dat de attesterende overheid het eigen model van attest ter kennis brengt aan de (federale) Minister van Financiën iets wordt voorzien in het in voorbereiding zijnde samenwerkingsakkoord, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“In het voorbereidende samenwerkingsakkoord wordt hier inderdaad in de bevoegdheidsverdeling hierop voorzien, in die zin dat de gewesten graag een model willen van de federale overheid, maar de praktische realiteit toonde dat er altijd specifieke zaken zijn die operationeel verschil maken waardoor absoluut unieke modellen onmogelijk te maken zijn.”

9.3. Gelet op het voorgaande komt het de Raad van State voor dat het van tweeën één is: ofwel mogen de onderscheiden attesterende overheden hun eigen model opstellen en dan moet erop worden vertrouwd dat dat model wordt afgestemd met dat van de federale overheid, zónder bijkomend als voorwaarde op te leggen dat dat model ter kennis moet worden gebracht van de federale Minister van Financiën, ofwel wordt de eenvormigheid van de attesten tussen de attesterende overheden in het samenwerkingsakkoord geregeld.

De conclusie luidt dan ook dat de voorwaarde na de komma in het ontworpen artikel 49, § 2, derde lid, en § 5, vierde lid, van het KB/WIB 92 moet worden weggelaten.

10.1. Artikel 49, § 7, eerste lid, van het KB/WIB 92 luidt thans als volgt:

“Voor vaste activa aangeschaft of tot stand gebracht vanaf 1 januari 2025 tot en met 30 juni 2026 vraagt de belastingplichtige in afwijking van § 1, eerste lid, eerste streepje, het attest op straffe van verval aan binnen de twaalf maanden na de laatste dag van het belastbare tijdperk waarin de vaste activa zijn aangeschaft of tot stand gebracht.”

Die bepaling biedt voor het aanvragen van een attest een termijn van twaalf maanden in plaats van drie maanden na de laatste dag van het belastbare tijdperk waarin de vaste activa zijn aangeschaft of tot stand gebracht. Artikel 2, 3°, van het ontwerp breidt in die bepaling de geviseerde activa uit naar deze aangeschaft of tot stand gebracht tot en met 31 december 2026.

10.2. Bij die ontworpen regeling rijst de vraag hoe die wijziging zich verhoudt tot het vereiste dat, eens de tolerantieperiode die het te nemen besluit invoert is afgelopen, na 31 december 2026 een attest moet kunnen worden voorgelegd (artikel 1 van het ontwerp; ontworpen artikel 47, § 2, derde lid, van het KB/WIB92). Aan de gemachtigde is te dien aanzien het voorbeeld voorgelegd van een onderneming die met een gebroken boekjaar werkt dat afsluit op 30 november waardoor het aanslagjaar samenvalt met het jaar van het afsluiten van het boekjaar⁴ en de aangifte bijgevolg *binnen de termijn* van de laatste dag van de zevende maand na balansdatum⁵ is ingediend *maar zonder attest*. Meer specifiek is gevraagd of er bijgevolg geen gevallen zijn waarin een belastingplichtige na 31 december 2026 een controle kan ondergaan waarbij al een attest moet worden voorgelegd, terwijl die belastingplichtige conform het ontworpen artikel 49, § 7, eerste lid, van het KB/WIB 92 nog tijd heeft om dat attest aan te vragen, met name twaalf maanden na de laatste dag van het belastbare tijdperk. De gemachtigde gaf hierop het volgende antwoord:

⁴ Artikel 202 van het KB/WIB 92.

⁵ Artikel 310, eerste lid, van het WIB 92.

“Het onderscheid tussen vennootschappen met een gebroken boekjaar en vennootschappen met een ‘gewoon’ boekjaar is een vraagstuk waar intern uitgebreid over is nagedacht. In deze overgangperiode was dit niet evident. De situatie die u voorlegt is iets dat effectief kan voorkomen.

De vrees die er voornamelijk was, is dat belastingplichtigen louter omwille van het gebroken boekjaar, hun investering zouden mislopen. Er werd daardoor voor een langere periode gekozen voor hen, en omdat een gebroken boekjaar en een gewoon boekjaar even lang duren in de tijd, lijkt het verschil in behandeling verantwoord.

De realiteit blijft bovendien wel dat, zelfs al zou er een controle komen na deze periode, (...) ook voor hen een terugvordering van de investeringsaftrek gevraagd [kan] worden. De oplossing om via art. 376 WIB 92 een ambtshalve ontheffing te vragen en het risico niet te nemen, blijft nog steeds een piste.”

Aldus verwijst de gemachtigde in zijn antwoord naar de mogelijkheid voor die belastingplichtige om op grond van artikel 376 van het WIB 92 een ambtshalve ontheffing te verzoeken van de overbelastingen die voortvloeien uit materiële vergissingen, uit dubbele belasting, alsmede van die welke zouden blijken uit afdoende bevonden nieuwe bescheiden of feiten waarvan het laattijdig overleggen of inroepen door de belastingschuldige wordt verantwoord door gewettigde redenen. De belastingplichtige beschikt in dat geval over een termijn van vijf jaar, vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd, om kennis te geven van de overbelastingen aan de administratie op voorwaarde dat de aanslag niet reeds het voorwerp uitmaakte van een bezwaarschrift dat leidde tot een definitieve beslissing.

10.3. De door de gemachtigde voorgestelde werkwijze kan niet worden bijgetreden, aangezien aldus opnieuw rechtsonzekerheid voor die categorie van belastingplichtige wordt gecreëerd. Het komt dan ook aan de stellers van het ontwerp toe om na te gaan of voor belastingplichtigen die werken met een gebroken boekjaar de patstelling tussen, enerzijds, het na 31 december 2026 ter beschikking moeten kunnen houden van een attest en, anderzijds, het nog steeds lopen van de periode waarin zij hun attest mogen aanvragen, kan worden opgelost door in een specifieke regeling voor die situatie te voorzien.

*

1. 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

2. L'article 5 de la loi du 12 mai 2024 'portant des dispositions fiscales diverses' a complété le régime de la déduction pour investissement par une déduction pour investissement majorée thématique dans le cadre des impôts sur les revenus (article 69/1, inséré, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92))¹. Ce régime de la déduction pour investissement majorée thématique est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2025.

Aux termes de l'article 69/3 du CIR 92, inséré par l'article 7 de cette loi, pour bénéficier de la déduction pour investissement visée, le contribuable doit joindre à la déclaration une attestation de la région ou du ministre fédéral compétent. Cette procédure d'attestation pour les investissements, qui, en vertu de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles', relèvent des compétences des régions, est actuellement en cours d'élaboration dans un accord de coopération. Selon le rapport au Roi, l'absence structurelle de cet accord de coopération ainsi que l'incertitude administrative persistante dans la mise en œuvre de la déduction pour investissement modifiée est source d'insécurité juridique pour les contribuables. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a donc pour objet de remédier à cette insécurité juridique pendant une période de tolérance allant du 1^{er} janvier 2025 au 31 décembre 2026.

À cet effet, le projet complète l'article 47 de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) par un paragraphe 2 qui dispose que, pour les immobilisations acquises ou constituées du 1^{er} janvier 2025 au 31 décembre 2026 inclus et relevant de l'application de la déduction pour investissement visée à l'article 69/1 du CIR 92, il faut, en l'absence de l'attestation visée à l'article 69/3 du CIR 92, tenir certains documents ou pièces à la disposition de l'administration fiscale (article 1^{er} du projet).

Par ailleurs, l'occasion est mise à profit pour modifier l'article 49, §§ 2 et 5, de l'AR/CIR 92 afin d'offrir à l'autorité certificatrice la possibilité d'établir son propre modèle d'attestation, à condition qu'il soit porté à la connaissance du contribuable et du ministre des Finances (article 2, 1^o et 2^o, du projet).

Aux termes de l'article 49, § 7, alinéa 1^{er}, de l'AR/CIR 92, pour les immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2025 jusqu'au 30 juin 2026 inclus, le contribuable demande l'attestation visée sous peine de déchéance endéans les douze mois qui suivent le dernier jour de la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées.

¹ La déduction pour investissement majorée thématique concerne les thèmes suivants dans le cadre desquels les investissements doivent être réalisés :

1^o investissement dans l'utilisation efficiente de l'énergie et les énergies renouvelables ;

2^o investissement dans des transports sans émission carbone ;

3^o investissement respectueux de l'environnement ;

4^o investissement de soutien numérique.

Cette disposition est modifiée afin que cette demande s'applique aussi pour les immobilisations acquises ou constituées du 1^{er} janvier 2025 au 31 décembre 2026 inclus (article 2, 3°, du projet).

L'arrêté envisagé est applicable aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2025 (article 3 du projet).

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Le projet trouve son fondement juridique dans l'article 77, alinéa 5, du CIR 92, selon lequel le Roi est habilité à déterminer la procédure de demande, la forme et le contenu de l'attestation visée à l'article 69/3 du CIR 92 qui doit être délivrée par les ministres compétents.

4. Cette disposition procure un fondement juridique à l'article 2 du projet, mais pas à l'article 1^{er} de celui-ci.

4.1. Le régime en projet à l'article 1^{er} vise à offrir une sécurité juridique aux contribuables qui, pour des raisons indépendantes de leur volonté, ne pourront pas, pendant la période dite de tolérance, joindre d'attestation à leur déclaration pour l'application de la déduction pour investissement majorée thématique, ce qui est néanmoins imposé par l'article 69/3 du CIR 92. Durant cette période, ces contribuables ne devront pas joindre d'attestation à leur déclaration, mais ils devront par contre tenir à disposition des documents ou pièces démontrant qu'ils ont fait le nécessaire conformément aux listes d'investissements contenues dans l'article 69/1 du CIR 92 et, si possible, qu'ils ont introduit une demande d'attestation. Dès lors que l'article 77, alinéa 5, du CIR 92 règle le mode de demande de cette attestation, alors que le régime en projet porte plutôt sur les obligations que les contribuables doivent remplir pour pouvoir bénéficier de la déduction pour investissement, cette disposition ne procure donc pas de fondement juridique à l'article 1^{er} du projet. Le caractère temporaire du régime en projet ne change rien à cette constatation.

4.2. Il apparaît au Conseil d'État que le fondement juridique de l'article 1^{er} du projet peut cependant être trouvé dans la délégation formulée de manière générale à l'article 77, alinéa 4, du CIR 92, aux termes duquel le Roi est habilité à déterminer les obligations auxquelles les contribuables doivent satisfaire pour bénéficier de la déduction pour investissement.

Toutefois, ce fondement juridique est fragile, étant donné qu'en violation de l'article 69/3 du CIR 92, le contribuable ne joint toujours pas l'attestation requise à sa déclaration en vertu du régime en projet. C'est la raison pour laquelle il est important que les auteurs du projet mettent tout en œuvre afin de prévoir à court terme une solution pour cette problématique. Si cela s'avère impossible, il conviendra d'adapter le CIR 92 même, de telle façon qu'il ne soit plus requis que le contribuable joigne l'attestation à sa déclaration dans ce cas.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

5. Au premier alinéa du préambule du projet, il y a lieu de compléter le fondement juridique par une référence à l'alinéa 4 de l'article 77 du CIR 92.
6. L'article 77, alinéas 4 et 5, du CIR 92 sera complété par son historique.

Article 1^{er}

7. Le texte français de l'article 47, § 2, alinéa 3, en projet, de l'AR/CIR 92 commence par le membre de phrase « En tout état de cause », tandis que le texte néerlandais commence par le membre de phrase « Voor de activa waarvan sprake in deze paragraaf ». Dans un souci de clarté, il convient d'aligner le texte français du projet sur le texte néerlandais de celui-ci sur ce point.

8.1. Ainsi qu'il a été observé au point 2, le contribuable doit, en vertu de l'article 69/3 du CIR 92, pour pouvoir bénéficier de la déduction pour investissement majorée thématique, joindre à sa déclaration une attestation délivrée par la région compétente ou le ministre fédéral compétent. L'accord de coopération qui règle la procédure d'attestation n'a toutefois pas encore été conclu. Il semble donc que le contribuable ne soit pas en mesure de se conformer à l'obligation légale pour ce qui est des investissements régionaux, raison pour laquelle le régime en projet prévoit une période de tolérance générale. Selon l'article 47, § 2, alinéa 1^{er}, en projet, de l'AR/CIR 92, le contribuable doit plus précisément, pendant cette période, tenir à la disposition de l'administration fiscale pour chaque immobilisation ce qui suit :

« - les documents ou pièces démontrant que le redevable a effectué les vérifications nécessaires afin d'établir la conformité à l'une des listes d'investissements visées à l'article 69/1 du même Code ;

- le cas échéant, les documents ou pièces attestant l'introduction d'une demande d'attestation auprès du ministre désigné par l'article 69/3 du même Code et par d'éventuels accords de coopération ».

8.2. À la lumière du principe d'égalité, la question se pose ici de savoir si le régime en projet instaure une égalité de traitement entre différentes catégories de contribuables, comprenant, d'une part, des contribuables qui se trouvent actuellement dans l'impossibilité de demander une attestation régionale et de la joindre à leur déclaration et, d'autre part, des contribuables qui peuvent déjà demander une attestation fédérale, voire qui l'ont déjà obtenue, et pourraient la joindre à leur déclaration. Durant la période de tolérance, les deux catégories sont exemptées de l'obligation de joindre une attestation à leur déclaration. Pour les deux catégories, le régime en projet s'avère contraire à l'obligation inscrite à l'article 69/3 du CIR 92, mais contrairement à ce qui est le cas pour la première catégorie, cette situation ne peut pas être justifiée pour la seconde catégorie par l'impossibilité de demander cette attestation.

Invité à fournir des précisions en ce qui concerne l'opérationnalisation de la délivrance des attestations, le délégué a donné les informations suivantes :

« Juridisch gezien zijn het inderdaad enkel de gewesten die momenteel nog geen attesten kunnen afleveren. Administratief gezien hebben de federale administraties ook extra tijd nodig gehad om de attestering mogelijk te maken. Het is daarom ook dat voor deze tijdelijke tolerantie is gekozen, om zeker te zijn dat door administratieve moeilijkheden de belastingplichtigen hun aftrek niet zouden verliezen.

[...]

Maar het de FOD Mobiliteit heeft (...) sinds kort een website voorzien hiervoor (<https://mobilit.belgium.be/nl/weg/investeringsaftrek-voor-het-wegvervoer>).

De andere federale ministers die attesten kunnen uitreiken, kunnen dit enkel doen voor technologie op de Noordzee. Hier zijn vooral de windmolenparken belangrijk en dit is gelinkt met de tenders die hiervoor worden uitgeschreven (<https://economie.fgov.be/nl/themas/energie/bronnen-en-dragers-van-energie/offshore/organisatie-offshore-tenders>) ».

Interrogé également sur le point de savoir si l'intention est que le régime en projet s'applique aussi aux contribuables qui ont déjà pu demander une attestation mais qui ne l'ont pas encore reçue, le délégué a répondu comme suit :

« Dit is ook (...) de bedoeling van deze bepaling. Er is immers op dit moment grote rechtsonzekerheid voor de investerende bedrijven of ze effectief recht zullen hebben op de investeringsaftrek. De keuzes en bepalingen van het samenwerkingsakkoord zijn nog niet publiek bekend.

Met dit KB willen we net dit aantonen aan de ondernemers: het uitblijven van het samenwerkingsakkoord zal jullie recht op investeringsaftrek niet in het gedrang brengen ».

Interrogé, à la lumière de cette réponse, pour savoir ce qu'il y a lieu d'entendre par le membre de phrase « le cas échéant » (« indien voorhanden ») au deuxième tiret de l'article 47, § 2, alinéa 1^{er}, en projet, de l'AR/CIR 92, le délégué a fourni les précisions suivantes :

« Wij stellen voor om deze bewoording te vervangen door 'Indien het aanvragen van een attest al mogelijk zou zijn op het moment van aangifte maar nog geen attesteringsbeslissing werd genomen,' ».

On peut se rallier à la proposition de texte du délégué. Il est en effet recommandé de prévoir expressément dans le texte du projet que dès qu'il est possible de demander l'attestation, cette demande doit être introduite. Dans le cas contraire, le régime en projet se heurterait au principe d'égalité ainsi qu'au fondement juridique mentionné à l'observation 4.2 dans un cas où ce cas de figure ne pourrait pas se justifier par l'impossibilité de joindre l'attestation à la déclaration.

8.3. En outre, le délégué a encore donné les informations suivantes concernant le régime en projet :

« Dit KB heeft als voornaamste opzet om de overgangperiode van oud naar nieuw systeem te ondervangen. Vroeger diende het attest enkel ter beschikking gehouden te worden van de Fiscale Administratie om recht te hebben op de investeringsaftrek, maar het nieuwe artikel 69/3 WIB 92 vraagt expliciet dat er een attest bij de aangifte gevoegd wordt.

Het opzet van deze overgangperiode vertaalt zich uitdrukkelijk in de tijdelijkheid van de maatregel, door als uiterlijke datum 31 december 2026 voor te stellen. Na deze periode zou alles uitgerold moeten zijn en is het niet beschikken van een attest een reden voor de belastingadministratie om de investeringsaftrek te weigeren.

Door met een uitdrukkelijke datum te werken, en niet met een algemene bewoording, worden discussies in de toekomst vermeden waarbij geschillen zouden kunnen ontstaan waar belastingplichtige en belastingadministratie kunnen discussiëren over de al dan niet mogelijkheid om een attest aan te vragen.

In het onwaarschijnlijke geval dat tegen einde dit jaar door de Minister van Financiën geoordeeld zou worden dat er geen attesten kunnen aangevraagd worden, kan de datum van 31 december 2026 nog steeds worden uitgesteld ».

Compte tenu de l'explication du délégué selon laquelle le fait de ne pas disposer d'une attestation après le 31 décembre 2026 constitue un motif pour l'administration fiscale de refuser la déduction pour investissement, mieux vaut régler expressément, dans le texte de l'article 47, § 2, en projet, de l'AR/CIR 92, la déchéance du droit pour les contribuables de bénéficier de la déduction pour investissement majorée thématique.

Du reste, il semble qu'il faille émettre une réserve s'agissant de la date de fin du régime en projet, à savoir le 31 décembre 2026. Compte tenu du fait que l'opérationnalisation au niveau fédéral a également pris plus de temps que prévu initialement (observation 8.2), la question se pose en effet de savoir si, d'ici cette date, l'accord de coopération actuellement en cours d'élaboration aura été conclu et sera entré en vigueur et si les demandes d'attestation régionale auront été traitées et les attestations seront déjà délivrées.

Article 2

9.1. L'article 49, §§ 2 et 5, de l'AR/CIR 92 est modifié afin d'offrir à l'autorité certificatrice la possibilité d'établir son propre modèle d'attestation, à condition que ce modèle soit porté à la connaissance du contribuable et du ministre (fédéral) des Finances (article 2, 1° et 2°, du projet).

Dans la mesure où le modèle concerne des attestations régionales, il semble que ce régime en projet impose une obligation aux régions par arrêté royal. À cet égard, la section de législation a déjà souligné précédemment qu'en égard aux articles 35, 38 et 39 de la Constitution, il n'appartient pas au législateur fédéral d'attribuer des compétences aux communautés et aux régions par une loi ordinaire². En outre, il convient d'attirer l'attention sur le principe de l'autonomie des communautés et des régions, en vertu duquel l'autorité fédérale, d'une part, ne peut pas imposer d'obligations aux régions, tandis que, d'autre part, elle ne peut pas subordonner l'exercice de ses propres compétences en matière de réductions d'impôt fédérales à la coopération des régions³.

² À l'exception de la Communauté germanophone.

³ Avis C.E. 64.640/3 du 2 janvier 2019 sur une proposition de loi 'modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue d'étendre le tax shelter à l'industrie du jeu vidéo', *Doc. parl.*, Chambre, 2018-2019, n° 54-3128/2, pp. 3-4, observation 4 ; avis C.E. 74.859/3 du 29 janvier 2024 sur un avant-projet devenu la loi du 12 mai 2024, *Doc. parl.*, Chambre, 2023-2024, n°s 55-3865/1 et 55-3866/1, pp. 209-210, observation 17.2.

9.2. Interrogé quant aux effets juridiques dans le cas où l'autorité concerné ne communiquerait pas son propre modèle au ministre (fédéral) des Finances, le délégué a répondu ce qui suit :

« Er is hier geen specifieke sanctie voor ingeschreven, maar de regels van gemeen recht moeten in het achterhoofd gehouden worden.

Hierbij kan dan bij een eventuele verwerping van de investeringsaftrek door een controleur bij een onherkenbaar attest de belastingadministratie niet ter verantwoording geroepen worden op basis van een eventuele burgerrechtelijke aansprakelijkheid ».

Son attention ayant été attirée sur le fait qu'il semble devoir se déduire de ce qui précède qu'une obligation est imposée aux régions, en ce sens qu'un modèle d'attestation qui n'aurait pas été notifié entraînerait un refus de la déduction pour investissement, bien que l'attestation émane de l'autorité compétente, le délégué a fourni les informations suivantes :

« Het antwoord hierop is genuanceerder. In het waarschijnlijk zeer zelden voorkomende geval dat een voor een belastingambtenaar onherkenbaar attest zou worden overgemaakt, waardoor een investeringsaftrek wordt geweigerd, maar nadien een verbeterd attest zou komen waardoor de investeringsaftrek nog zou worden toegekend via een procedure van art. 371 WIB 92 of 376 WIB 92, kan belastingplichtige rekenschap vragen aan de attesterende overheid.

Dit is meer een soort concretisering van het gemeenrechtelijk zorgvuldigheidsprincipe en de federale loyaleit, maar dan concreet in een tekst gegoten zodat de gewesten en attesterende ministers een richting krijgen ».

Invité à apporter des précisions à ce sujet, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Door de decentrale werking van de investeringsaftrek, waar verschillende overheidsadministraties over het hele land op verschillende niveaus werkzaam zijn, die niet altijd de juiste juridische expertise hebben, kan het risico bestaan dat er (al dan niet kleine) wijzigingen gebeuren aan de modellen. Via de digitalisering en online communicaties is een wijziging eenvoudig en snel, waardoor soms op verschillende snelheden kan gewerkt worden.

Door te verplichten eventuele wijzigingen aan de Minister van Financiën en belastingplichtige mede te delen, zijn eventuele verschillen sneller zichtbaar en kan ingegrepen worden om eenvoudiger te coördineren. Veel bedrijven zijn immers werkzaam in verschillende gewesten ».

Interrogé spécifiquement sur le mode de communication au contribuable et sur la question de savoir si ce modèle doit être publié au Moniteur belge, le délégué a répondu ce qui suit :

« Neen, het heeft een louter praktische reden. Het kan gepubliceerd worden in het Belgisch Staatsblad maar we wouden meer flexibiliteit voorzien zodat elk agentschap of FOD dit attest zou kunnen communiceren op hun gebruikelijke fora ».

Enfin, à la question de savoir si l'accord de coopération en cours de préparation prévoit quelque chose concernant l'obligation pour l'autorité certificatrice de communiquer son propre modèle de certificat au ministre (fédéral) des Finances, le délégué a répondu ce qui suit :

« In het voorbereidende samenwerkingsakkoord wordt hier inderdaad in de bevoegdheidsverdeling hierop voorzien, in die zin dat de gewesten graag een model willen

van de federale overheid, maar de praktische realiteit toonde dat er altijd specifieke zaken zijn die operationeel verschil maken waardoor absoluut unieke modellen onmogelijk te maken zijn ».

9.3. Compte tenu de ce qui précède, il apparaît au Conseil d'État qu'il n'y a que deux options possibles : soit les différentes autorités certificatrices peuvent établir leur propre modèle, auquel cas il faut partir du principe que ce modèle est harmonisé avec celui de l'autorité fédérale, sans imposer comme condition supplémentaire que ce modèle soit porté à la connaissance du ministre fédéral des Finances, soit l'uniformité des attestations entre les autorités certificatrices est réglée dans l'accord de coopération.

Il faut dès lors en conclure qu'il y a lieu d'omettre la condition figurant après la virgule à l'article 49, § 2, alinéa 3, et § 5, alinéa 4, en projet, de l'AR/CIR 92.

10.1. L'article 49, § 7, alinéa 1^{er}, de l'AR/CIR 92 s'énonce actuellement comme suit :

« Pour les immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2025 au 30 juin 2026, par dérogation au paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er}, premier tiret, le contribuable demande l'attestation sous peine de déchéance endéans les douze mois qui suivent le dernier jour de la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées ».

Cette disposition prévoit, pour la demande d'attestation, un délai de douze mois au lieu des trois mois qui suivent le dernier jour de la période imposable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées. L'article 2, 3^o, du projet, étend, dans cette disposition, les immobilisations visées à celles acquises ou constituées jusqu'au 31 décembre 2026 inclus.

10.2. À propos de ce régime en projet, la question se pose de savoir comment cette modification s'articule par rapport à la condition selon laquelle une fois que la période de tolérance instaurée par l'arrêté envisagé sera terminée, après le 31 décembre 2026, une attestation devra pouvoir être présentée (article 1^{er} du projet ; article 47, § 2, alinéa 3, en projet, de l'AR/CIR 92). À cet égard, il a été soumis au délégué l'exemple d'une entreprise avec un exercice comptable décalé qui se termine le 30 novembre, de sorte que l'année d'imposition coïncide avec l'année de clôture de l'exercice comptable ⁴, et qui a donc déposé sa déclaration *dans le délai fixé* au dernier jour du septième mois suivant la date de clôture du bilan ⁵, *mais sans attestation*. Plus spécifiquement, il a été demandé s'il n'existait pas, par conséquent, de cas dans lesquels un contribuable pourrait faire l'objet d'un contrôle après le 31 décembre 2026 et être tenu de présenter à cette occasion une attestation, alors que, conformément à l'article 49, § 7, alinéa 1^{er}, en projet, de l'AR/CIR 92, ce contribuable dispose encore de temps pour demander cette attestation, à savoir douze mois à compter du dernier jour de la période imposable. Le délégué a donné la réponse suivante :

⁴ Article 202 de l'AR/CIR 92.

⁵ Article 310, alinéa 1^{er}, du CIR 92.

« Het onderscheid tussen vennootschappen met een gebroken boekjaar en vennootschappen met een 'gewoon' boekjaar is een vraagstuk waar intern uitgebreid over is nagedacht. In deze overgangperiode was dit niet evident. De situatie die u voorlegt is iets dat effectief kan voorkomen.

De vrees die er voornamelijk was, is dat belastingplichtigen louter omwille van het gebroken boekjaar, hun investering zouden mislopen. Er werd daardoor voor een langere periode gekozen voor hen, en omdat een gebroken boekjaar en een gewoon boekjaar even lang duren in de tijd, lijkt het verschil in behandeling verantwoord.

De realiteit blijft bovendien wel dat, zelfs al zou er een controle komen na deze periode, (...) ook voor hen een terugvordering van de investeringsaftrek gevraagd [kan] worden. De oplossing om via art. 376 WIB 92 een ambtshalve ontheffing te vragen en het risico niet te nemen, blijft nog steeds een piste ».

Ainsi, dans sa réponse, le délégué renvoie à la possibilité pour ce contribuable de demander, en vertu de l'article 376 du CIR 92, un dégrèvement d'office des surtaxes résultant d'erreurs matérielles, de doubles emplois, ainsi que de celles qui apparaîtraient à la lumière de documents ou faits nouveaux probants, dont la production ou l'allégation tardive par le redevable est justifiée par de justes motifs. Le contribuable dispose dans ce cas d'un délai de cinq ans, à partir du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi, pour faire part des surtaxes à l'administration, à condition que la taxation n'ait pas déjà fait l'objet d'une réclamation ayant donné lieu à une décision définitive sur le fond.

10.3. Le procédé préconisé par le délégué n'est pas admissible, dès lors qu'il serait de nouveau source d'insécurité juridique pour cette catégorie de contribuables. Il appartient donc aux auteurs du projet de vérifier si, pour les contribuables dont l'exercice comptable est décalé, la situation de blocage entre, d'une part, l'obligation de pouvoir tenir à disposition une attestation après le 31 décembre 2026 et, d'autre part, le fait que la période pendant laquelle ils peuvent demander cette attestation est toujours en cours, peut être résolue en prévoyant un régime spécifique pour cette situation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE