



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 77.286/3
van 16 december 2024

avis 77.286/3
du 16 décembre 2024

over

sur

een ontwerp van koninklijk besluit
‘ter invoering van de
investeringslijsten en de
klimaat- en milieu-uitsluitingslijst
bedoeld in de artikelen 69/1 en 75,
tweede lid, van het Wetboek van
de inkomstenbelastingen 1992 en
ter vastlegging van de digitale
investeringen die in aanmerking
komen voor de in artikel 69, derde
lid, van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992
bedoelde verhoogde basisaftrek’

un projet d’arrêté royal
‘introduisant les listes
d’investissements et la liste
d’exclusion climatique et
environnementale visées aux
articles 69/1 et 75, alinéa 2, du
Code des impôts sur les revenus
1992 et déterminant les
investissements numériques pris
en compte pour la déduction de
base majorée visée à l’article 69,
alinéa 3, du Code des impôts sur
les revenus 1992’

Op 9 december 2024 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘ter invoering van de investeringslijsten en de klimaat- en milieu-uitsluitingslijst bedoeld in de artikelen 69/1 en 75, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en ter vastlegging van de digitale investeringen die in aanmerking komen voor de in artikel 69, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde verhoogde basisaftrek’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 12 december 2024. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Yves DEPOORTER, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Lise VANDENHENDE, 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 16 december 2024.

*

Le 9 décembre 2024, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal ‘introduisant les listes d'investissements et la liste d'exclusion climatique et environnementale visées aux articles 69/1 et 75, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 et déterminant les investissements numériques pris en compte pour la déduction de base majorée visée à l'article 69, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 12 décembre 2024. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Yves DEPOORTER, greffier.

Le rapport a été présenté par Lise VANDENHENDE, 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 16 décembre 2024.

*

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd als volgt:

“De hervormde investeringsaftrek zal reeds van toepassing zijn op vanaf 1 januari 2025 verkregen of tot stand gebrachte vaste activa;

Het is dus van belang dat de belastingplichtigen zo vroeg mogelijk en in ieder geval voor 1 januari 2025 op de hoogte zijn van de lijsten met daarop de investeringen die in aanmerking komen en van de te volgen aanvraagprocedure.

Omwille van de lange adviesprocedures bij de samenstelling van de investeringslijsten, die de kern van de hervorming uitmaken, met daarbovenop een extra adviesaanvraag aan de Interministeriële Conferentie Leefmilieu, kon het ontwerp van KB tot vaststelling van de investeringslijsten niet sneller worden voorgelegd aan de Ministerraad dan deze van 6 december 2024.”

Aangezien de ontworpen regeling ook geldt voor belastingplichtigen wier belastbaar tijdperk niet samenvalt met een kalenderjaar, maar bijvoorbeeld loopt van 1 februari 2024 tot 31 januari 2025, en gelet op de samenhang met het (ontworpen) koninklijk besluit ‘tot aanpassing van de artikelen met betrekking tot de investeringsaftrek in het KB/WIB 92’, waarover de Raad van State advies 77.285/3 heeft gegeven op dezelfde dag als dit advies, kan de spoedeisendheid van de adviesaanvraag worden aanvaard.

*

2. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot 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.

*

VOORAFGAANDE OPMERKING

3. Rekening houdend met het ogenblik waarop dit advies wordt gegeven, vestigt de Raad van State de aandacht van de adviesaanvrager erop dat de ontbinding van de Wetgevende Kamers tot gevolg heeft dat de regering sedert die datum en totdat, na de verkiezing van de Kamer van volksvertegenwoordigers, een nieuwe regering is benoemd door de Koning, niet meer over de volheid van haar bevoegdheid beschikt. Dit advies wordt evenwel gegeven zonder dat wordt nagegaan of dit ontwerp in die beperkte bevoegdheid kan worden ingepast, aangezien de afdeling Wetgeving geen kennis heeft van het geheel van de feitelijke gegevens die de regering in aanmerking kan nemen als ze te oordelen heeft of het vaststellen of het wijzigen van verordeningen noodzakelijk is.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

4. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe, enerzijds, de investeringslijsten en de klimaat- en milieu-uitsluitingslijst zoals bedoeld in de artikelen 69/1 en 75, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) en, anderzijds, de digitale investeringen die in aanmerking komen voor de in artikel 69, derde lid, van het WIB 92 bedoelde verhoogde basisaftrek, vast te leggen (artikelen 1 tot 6 van het ontwerp).

De voormelde bepalingen van het WIB 92 zijn gewijzigd bij respectievelijk de artikelen 5, 11 en 4 van de wet van 12 mei 2024 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’, en zijn naar luid van artikel 21, tweede lid, ervan van toepassing op vanaf 1 januari 2025 verkregen of tot stand gebrachte vaste activa.

Het te nemen besluit treedt in werking de dag waarop het in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt (artikel 7).

RECHTSGROND

5. Voor het ontwerp kan rechtsgrond worden gevonden in de bepalingen die in de aanhef worden vermeld.

VORMVEREISTEN

6. Het ontwerp legt de investeringen in efficiënt energieverbruik en hernieuwbare energie, de investeringen in koolstofemissievrij vervoer, de milieuvriendelijke investeringen en de ondersteunende digitale investeringen vast als investeringen die in aanmerking komen voor een verhoogde thematische aftrek. Het valt niet uit te sluiten dat deze regeling, minstens deels, moet worden beschouwd als een regeling betreffende de toekenning van staatssteun in de zin van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU), die, behoudens de toepassing van één van de vrijstellingsregelingen, bij de Europese Commissie dient te worden aangemeld.¹ Gevraagd of het ontwerp werd aangemeld bij de Europese Commissie, antwoordde de gemachtigde als volgt:

¹ In de memorie van toelichting bij het voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 12 mei 2024 wordt bij artikel 5 ervan de staatssteunproblematiek als volgt uiteengezet: “In antwoord op de opmerking van de Raad van State in randnummer 2 van het advies nr. 74.859/3, werd het artikel aangevuld om de conformiteit met de Europese staatssteunregels te waarborgen. Om verder de respectering van de staatssteunregels te waarborgen, moet bij de opmaak van de lijsten aandacht worden besteed aan de Europese Staatssteunregels. Welke staatssteunregels van toepassing zullen zijn, hangt natuurlijk af van welke activa op de lijsten zullen worden opgenomen. Maximumbedragen zullen dus moeten worden opgenomen in lijn met de maximale steunintensiteit en drempels in de Europese regelgeving. Meer specifiek, maar niet uitsluitend, gaat het over de Verordening (EU) nr. 651/2014 (de Algemene Groepsvrijstellingsverordening), Verordening (EU) 2022/2472 (de Landbouwvrijstellingsverordening), Verordening (EU) 2023/1315 (de Visserijvrijstellingsverordening). Indien in deze lijsten de steunintensiteit of drempels zouden worden overschreden, moet de meldingsprocedure via ‘State Aid Notifications’ Interactive systeem ter goedkeuring aan de Europese Commissie worden gemeld”: zie *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3865/001, 12.

“Het ontwerp werd niet aangemeld. De investeringen die op de lijsten staan zullen zo goed als steeds onder de algemene groepsvrijstellingsverordening (AGVV) vallen, waardoor een algemene aanmelding niet noodzakelijk is. Er zal verder in voorkomend geval een individuele analyse gemaakt worden om na te gaan of een notificatie van individuele steun nodig is indien zou blijken dat een steun met betrekking tot een niet onder de AGVV of de de-minimisverordening zou kunnen worden geklasseerd.”

Met deze zienswijze kan niet worden ingestemd. De stellers van het ontwerp dienen vóór het uitvoeren van de steun na te gaan of de regeling dient te worden gelijkgesteld met een vorm van staatssteun. In dat geval dient immers te worden nagegaan of een aanmelding bij de Europese Commissie op grond van artikel 108, lid 3, van het VWEU is vereist, dan wel of een vrijstellingsregeling van toepassing is en, zo dit het geval is, of aan de voorwaarden voor de toepassing daarvan is voldaan. Uit het antwoord van de gemachtigde valt af te leiden dat het niet vaststaat dat alle investeringen onder een vrijstellingsregeling vallen.

In dit licht moet er worden op gewezen dat geen enkel steunvoornemen in beginsel mag worden uitgevoerd alvorens de Europese Commissie verklaart dat het geen staatssteun impliceert of, indien wel, het verenigbaar is met de interne markt.²

Gelet op de sanctie die aan niet-aanmelding is verbonden (nietigheid van de staatssteun zelfs indien ze verenigbaar zou kunnen worden verklaard met het Unierecht mocht ze zijn aangemeld), doen de stellers van het ontwerp er goed aan het ontwerp bij de Europese Commissie aan te melden.³

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 7

7. Naar luid van artikel 7 van het ontwerp treedt het te nemen besluit in werking de dag waarop het in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt.

De voor het ontwerp rechtsgrond biedende bepalingen zijn evenwel van toepassing op vanaf 1 januari 2025 verkregen of tot stand gebrachte vaste activa. Bijgevolg kan het te nemen besluit dat aan deze bepalingen uitvoering geeft, pas op 1 januari 2025 in werking treden.⁴

*

² Artikel 108, lid 3, van het VWEU; DE COCK W., *Belgische rechtscollèges als Europese staatssteunrechtters. Een pleidooi voor een staatssteunkader*, Larcier, 2023, 79.

³ Adv.RvS 74.859/3 van 29 januari 2024 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de wet van 12 mei 2024, *Parl.St.* Kamer 2023-24, nr. 55-3865/001, 201, opmerking 2.

⁴ Met dien verstande dat het te nemen besluit wel vóór 1 januari 2025 wordt bekendgemaakt.

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée comme suit :

« De hervormde investeringsaftrek zal reeds van toepassing zijn op vanaf 1 januari 2025 verkregen of tot stand gebrachte vaste activa;

Het is dus van belang dat de belastingplichtigen zo vroeg mogelijk en in ieder geval voor 1 januari 2025 op de hoogte zijn van de lijsten met daarop de investeringen die in aanmerking komen en van de te volgen aanvraagprocedure.

Omwille van de lange adviesprocedures bij de samenstelling van de investeringslijsten, die de kern van de hervorming uitmaken, met daarbovenop een extra adviesaanvraag aan de Interministeriële Conferentie Leefmilieu, kon het ontwerp van KB tot vaststelling van de investeringslijsten niet sneller worden voorgelegd aan de Ministerraad dan deze van 6 december 2024 ».

Dès lors que le régime en projet s'applique également à des contribuables dont la période imposable ne correspond pas à une année civile, mais court, par exemple, du 1^{er} février 2024 au 31 janvier 2025, et compte tenu de la connexité avec l'arrêté royal (en projet) 'adaptant les articles relatifs à la déduction pour investissement dans l'AR/CIR 92', sur lequel le Conseil d'État a donné l'avis 77.285/3 le même jour que le présent avis, l'urgence de la demande d'avis peut être admise.

*

2. Conformément à l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique ainsi que de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

3. Compte tenu du moment où le présent avis est donné, le Conseil d'État attire l'attention du demandeur de l'avis sur le fait que la dissolution des Chambres législatives emporte que, depuis cette date et jusqu'à ce que, à la suite de l'élection de la Chambre des représentants, le Roi nomme un nouveau gouvernement, le gouvernement ne dispose plus de la plénitude de ses compétences. Le présent avis est toutefois donné sans qu'il soit examiné si le projet relève bien des compétences ainsi limitées, la section de législation n'ayant pas connaissance de l'ensemble des éléments de fait que le gouvernement peut prendre en considération lorsqu'il doit apprécier la nécessité d'arrêter ou de modifier des dispositions réglementaires.

*

PORTÉE DU PROJET

4. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet, d'une part, d'établir les listes d'investissements et la liste d'exclusion climatique et environnementale visées aux articles 69/1 et 75, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) et, d'autre part, de déterminer les investissements numériques pris en compte pour la déduction de base majorée visée à l'article 69, alinéa 3, du CIR 92 (articles 1^{er} à 6 du projet).

Les dispositions précitées du CIR 92 ont été modifiées respectivement par les articles 5, 11 et 4 de la loi du 12 mai 2024 'portant des dispositions fiscales diverses' et, aux termes de l'article 21, alinéa 2, de celle-ci, sont applicables aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2025.

L'arrêté envisagé entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge (article 7).

FONDEMENT JURIDIQUE

5. Le projet peut trouver un fondement juridique dans les dispositions mentionnées dans le préambule.

FORMALITÉS

6. Le projet définit les investissements dans l'utilisation efficiente de l'énergie et les énergies renouvelables, les investissements dans des transports sans émission carbone, les investissements respectueux de l'environnement et les investissements de soutien numérique en tant qu'investissements entrant en ligne de compte pour une déduction majorée thématique. Il ne peut être exclu que ce régime, du moins en partie, doive être regardé comme un régime d'aides d'État au sens des articles 107 et 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE), qui doit être notifié à la Commission européenne, sous réserve de l'application de l'une des clauses d'exemption¹. À la question de savoir si le projet a été notifié à la Commission européenne, le délégué a répondu ce qui suit :

« Het ontwerp werd niet aangemeld. De investeringen die op de lijsten staan zullen zo goed als steeds onder de algemene groepsvrijstellingsverordening (AGVV) vallen, waardoor een algemene aanmelding niet noodzakelijk is. Er zal verder in voorkomend geval

¹ L'exposé des motifs de l'avant-projet devenu la loi du 12 mai 2024, dans le cadre de son article 5, développe la problématique des aides d'État comme suit : « En réponse au commentaire du Conseil d'État dans le numéro 2 de l'avis n° 74.859/3, l'article a été complété pour assurer la conformité avec les règles européennes en matière d'aides d'État. Pour mieux garantir le respect des règles en matière d'aides d'État, il convient de prêter attention aux règles européennes en matière d'aides d'État lors de l'établissement des listes. Les règles applicables en matière d'aides d'État dépendent naturellement des actifs qui seront inclus dans les listes. Des montants maximums devront donc être inclus conformément aux intensités d'aide maximales et aux seuils prévus par les règlements européens. Il s'agit plus particulièrement, mais pas exclusivement, du règlement (UE) 651/2014 (règlement général d'exemption par catégorie), du règlement (UE) 2022/2472 (règlement d'exemption secteurs agricole et forestier), du règlement (UE) 2023/1315 (règlement d'exemption secteurs pêche et aquaculture). Si, dans ces listes, l'intensité de l'aide ou les seuils sont dépassés, la procédure de notification via le système 'State Aid Notifications Interactive' doit alors être notifiée à la Commission européenne pour approbation » : voir *Doc. parl.*, Chambre, 2023-24, n° 55-3865/001, p. 12.

een individuele analyse gemaakt worden om na te gaan of een notificatie van individuele steun nodig is indien zou blijken dat een steun met betrekking tot een niet onder de AGVV of de de-minimisverordening zou kunnen worden geklasseerd ».

On ne peut se rallier à ce point de vue. Les auteurs du projet doivent vérifier avant la mise en œuvre de l'aide si le régime doit être assimilé à une forme d'aide d'État. Dans l'affirmative, en effet, il y a lieu de vérifier si une notification à la Commission européenne sur la base de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE est requise, ou si un régime de dispense est applicable, auquel cas on vérifiera si les conditions d'application de ce dernier sont respectées. Il se déduit de la réponse du délégué qu'il n'est pas établi que tous les investissements relèvent d'un régime de dispense.

À la lumière de ce qui précède, il convient de relever qu'aucun projet d'aide ne peut en principe être mis en œuvre avant que la Commission européenne ne déclare qu'il n'implique pas d'aide d'État ou, si tel est le cas, qu'il est compatible avec le marché intérieur ².

Vu la sanction qui frappe le défaut de notification (nullité de l'aide même s'il est vrai qu'elle pourrait être déclarée compatible avec le droit de l'Union en cas de notification régulière), les auteurs du projet seraient bien avisés de le notifier à la Commission européenne ³.

EXAMEN DU TEXTE

Article 7

7. Selon l'article 7 du projet, l'arrêté envisagé entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge.

Les dispositions procurant le fondement juridique au projet sont toutefois applicables aux immobilisations acquises ou constituées à partir du 1^{er} janvier 2025. Par conséquent, l'arrêté envisagé qui pourvoit à l'exécution de ces dispositions ne peut entrer en vigueur que le 1^{er} janvier 2025 ⁴.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Yves DEPOORTER

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

² Article 108, paragraphe 3, du TFUE ; DE COCK W., *Belgische rechtscolleges als Europese staatssteunrechtters. Een pleidooi voor een staatssteunkader*, Larcier, 2023, p. 79.

³ Avis C.E. 74.859/3 du 29 janvier 2024 sur un avant-projet devenu la loi du 12 mai 2024, *Doc. parl.*, Chambre, 2023-24, n° 55-3865/001, p. 201, observation 2.

⁴ Étant entendu que l'arrêté envisagé soit effectivement publié avant le 1^{er} janvier 2025.