

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

7 avril 2020

PROPOSITION DE LOI

**modifiant le Code des impôts sur
les revenus 1992 en vue de promouvoir
l'économie des arts plastiques**

**AVIS DU CONSEIL D'ÉTAT
N° 66.947/3 DU 11 MARS 2020**

Voir:

Doc 55 **0922/ (2019/2020):**

- 001: Proposition de loi de MM. Leysen et Piedboeuf.
- 002: Amendements.
- 003: Avis du Conseil d'État.

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

7 april 2020

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van het Wetboek van
de inkomstenbelastingen 1992 ter promotie
van de economie van de beeldende kunsten**

**ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE
NR. 66.947/3 VAN 11 MAART 2020**

Zie:

Doc 55 **0922/ (2019/2020):**

- 001: Wetsvoorstel van de heren Leysen en Piedboeuf.
- 002: Amendementen.
- 003: Advies van de Raad van State.

01884

N-VA	: Nieuw-Vlaamse Alliantie
Ecolo-Groen	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
PS	: Parti Socialiste
VB	: Vlaams Belang
MR	: Mouvement Réformateur
CD&V	: Christen-Democratisch en Vlaams
PVDA-PTB	: Partij van de Arbeid van België – Parti du Travail de Belgique
Open Vld	: Open Vlaamse liberalen en democraten
sp.a	: socialistische partij anders
cdH	: centre démocrate Humaniste
DéFI	: Démocrate Fédéraliste Indépendant
INDEP-ONAFH	: Indépendant - Onafhankelijk

Abréviations dans la numérotation des publications:		Afkorting bij de numering van de publicaties:	
DOC 55 0000/000	Document de la 55 ^e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi	DOC 55 0000/000	Parlementair document van de 55 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA	Questions et Réponses écrites	QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral	CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV	Compte Rendu Analytique	CRABV	Beknopt Verslag
CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)	CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN	Séance plénière	PLEN	Plenum
COM	Réunion de commission	COM	Commissievergadering
MOT	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT	Moties tot besluit van interpellaties (beige gekleurd papier)

Le 22 janvier 2020, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Président de la Chambre des représentants à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur une proposition de loi "modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de promouvoir l'économie des arts plastiques" (*Doc. Parl.*, Chambre, 2019-2020, n° 55 0922/001).

La proposition a été examinée par la troisième chambre les 20 février 2020 et 10 mars 2020. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, premier 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 11 mars 2020.

*

PORTÉE DE LA PROPOSITION DE LOI

1. La proposition de loi soumise pour avis a pour objet de compléter l'article 52 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après: CIR 92) par un point 6°*bis*, afin de faire en sorte que, moyennant le respect de certaines conditions, les amortissements afférents à des œuvres d'art plastique soient désormais toujours¹ considérés comme des frais professionnels déductibles (article 2 de la proposition de loi).

Ces conditions sont inscrites dans un article 63*bis*, nouveau, du CIR 92 (article 3 de la proposition de loi). Le contribuable doit pouvoir présenter un certificat d'authenticité, délivré par une personne physique ou une personne morale reconnue par le ministre des Finances soit en qualité d'artiste, soit en qualité d'"intermédiaire en arts plastiques"² (alinéa 1^{er} de l'article 63*bis*, § 1^{er}, proposé du CIR 92). À cet effet, le Roi détermine, en concertation avec les communautés, les conditions et modalités de reconnaissance (*idem*, alinéa 3). Les amortissements ne peuvent être considérés comme des frais professionnels que pour autant que "la reconnaissance en qualité d'artiste de l'œuvre d'art plastique concernée" n'ait pas été obtenue plus de cinq années civiles avant l'acquisition de l'œuvre concernée, et que l'artiste visé soit encore en vie au moment de l'acquisition de l'œuvre concernée (*idem*, alinéa 2).

Les amortissements doivent être basés sur la valeur d'investissement ou de revient, c'est-à-dire, suivant le cas, sur le prix d'acquisition, le prix de revient ou la valeur d'apport. La quotité de la valeur d'investissement ou de revient qui correspond

¹ Ce n'est actuellement possible que dans certains cas particuliers (voir l'observation 3).

² Sont visés les intermédiaires qui vendent des œuvres d'art, tels que les galeristes, les maisons de vente aux enchères ou les antiquaires (*Doc. parl.*, Chambre 2019-20, n° 55 0922/001, p. 6).

Op 22 januari 2020 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de voorzitter van de Kamer van volksvertegenwoordigers verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een wetsvoorstel "tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 ter promotie van de economie van de beeldende kunsten" (*Parl. St.* Kamer, 2019-20, nr. 55 0922/001).

Het voorstel is door de derde kamer onderzocht op 20 februari 2020 en 10 maart 2020. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, eerste 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 11 maart 2020.

*

STREKKING VAN HET WETSVORSTEL

1. Het om advies voorgelegde wetsvoorstel strekt tot de aanvulling van artikel 52 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) met een punt 6°*bis*, zodat afschrijvingen op beeldende kunstwerken onder bepaalde voorwaarden voortaan steeds¹ aftrekbaar worden als beroepskosten (artikel 2 van het wetsvoorstel).

Die voorwaarden worden opgenomen in een nieuw artikel 63*bis* van het WIB 92 (artikel 3 van het wetsvoorstel). De belastingplichtige moet een originaliteitsattest kunnen voorleggen, afgeleverd door een natuurlijke persoon of rechtspersoon die door de minister van Financiën erkend is als kunstenaar of als "tussenpersoon voor de beeldende kunst"² (eerste lid van het voorgestelde artikel 63*bis*, § 1, van het WIB 92). De Koning bepaalt daartoe, in overleg met de gemeenschappen, de voorwaarden en "modaliteiten" (lees: nadere regels) tot erkenning (*idem*, derde lid). De afschrijving kan slechts als beroepskosten in aanmerking worden genomen voor zover "de erkenning als kunstenaar van het betreffende beeldende kunstwerk" ten hoogste vijf kalenderjaren voor de aanschaf van het kunstwerk werd bekomen en de kunstenaar niet overleden was op het ogenblik van het aanschaffen (*idem*, tweede lid).

De afschrijvingen moeten gebaseerd zijn op de aanschaffings- of beleggingswaarde, dat wil al naar het geval zeggen de aanschaffingsprijs, de vervaardigingsprijs of de inbrengwaarde. Ook het gedeelte van de aanschaffings- of beleggingswaarde

¹ Nu is dat slechts in welbepaalde gevallen mogelijk (zie opmerking 3).

² Bedoeld worden tussenpersonen die de kunstwerken te koop aanbieden, zoals galeriehouders, veilinghuizen of antiquairs (*Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 55 0922/001, blz. 6).

au montant global des frais accessoires au prix d'achat ou aux coûts indirects de production, ainsi que les frais d'établissement, peuvent également être amortis, soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés, soit par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'années déterminé par le contribuable (alinéas 1^{er} et 2 de l'article 63bis, § 2, proposé, du CIR 92). Si la valeur d'investissement ou de revient dépasse 50 000 euros, elle est plafonnée à ce montant (*idem*, alinéa 3). L'amortissement doit être opéré par annuités fixes étalées sur une durée qui ne peut être inférieure à 10 ans (*idem*, alinéa 4).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

2. Comme il est exposé dans les développements de la proposition³, l'acquisition d'œuvres d'art n'est en règle générale pas assimilée à des frais professionnels par l'administration fiscale (voir également l'observation 3). Conformément à l'article 49 du CIR 92, seuls sont en effet déductibles à titre de revenus professionnels "les frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable *en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables*". Il doit donc y avoir un lien nécessaire avec l'activité professionnelle⁴, et dans le cas de l'acquisition d'œuvres d'art plastique, ce dernier fera souvent défaut.

Les auteurs de la proposition de loi visent cependant une application beaucoup plus large de la réglementation, de sorte qu'il ne doit pas nécessairement s'agir de frais professionnels proprement dits.

En étant intégré dans l'article 52 du CIR 92, qui s'appuie sur l'article 49, précité, le dispositif ne sera toutefois applicable que dans la mesure où il s'agit effectivement de frais professionnels au sens de cette dernière disposition, c.-à-d. de frais visant à obtenir ou à conserver des revenus imposables⁵. Si l'intention est de ne pas toucher aux règles de base relatives aux frais professionnels, énoncées à l'article 49 du CIR 92, le dispositif peut en effet être inscrit dans l'article 52 du CIR 92.

Si, toutefois, une application plus large du dispositif est visée, en dehors également du cadre strict des frais professionnels, il faudra élaborer un régime distinct, qu'il y aura lieu d'inscrire à un autre endroit du CIR 92, en dehors de la partie relative aux frais professionnels. Dans ce cas, la mesure soulève cependant à nouveau des questions au regard du principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination (voir l'observation 4).

3. Selon l'article 52, 6°, en vigueur, du CIR 92, constituent des frais professionnels "les amortissements relatifs aux frais

dat overeenstemt met het totale bedrag van de bij de aankoop komende kosten of van de onrechtstreekse productiekosten, en de oprichtingskosten mogen worden afgeschreven, hetzij ineens tijdens het belastbare tijdperk waarin die kosten zijn gemaakt, hetzij bij gelijke fracties zonder onderbreking gespreid over het aantal jaren dat de belastingplichtige bepaalt (eerste en tweede lid van het voorgestelde artikel 63bis, § 2, van het WIB 92). Als de aanschaffings- of beleggingswaarde meer dan 50 000 euro bedraagt, wordt ze tot dat bedrag beperkt (*idem*, derde lid). Er dient te worden afgeschreven met vaste annuïteiten en gespreid over minstens tien jaar (*idem*, vierde lid).

ALGEMENE OPMERKINGEN

2. Zoals in de toelichting bij het wetsvoorstel wordt uiteengezet,³ wordt de aankoop van kunst in de regel niet als beroepskosten aanvaard door de fiscale administratie (zie ook opmerking 3). Overeenkomstig artikel 49 van het WIB 92 zijn immers slechts als beroepskosten aftrekbaar "de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen *om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden*". Dat impliceert een noodzakelijk verband met de uitoefening van het beroep,⁴ en bij het verwerven van beeldende kunst zal dat noodzakelijk verband veelal ontbreken.

De indieners van het wetsvoorstel beogen echter een veel ruimere toepassing van de regeling, zodat het niet noodzakelijk om eigenlijke beroepskosten dient te gaan.

Door de regeling op te nemen in artikel 52 van het WIB 92 dat voortbouwt op het voormelde artikel 49, zal de regeling echter slechts toepasbaar zijn voor zover het effectief om beroepskosten in de zin van die laatste bepaling gaat, dat wil zeggen kosten om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.⁵ Indien het de bedoeling is om geen afbreuk te doen aan de basisregels voor beroepskosten vermeld in artikel 49 van het WIB 92, kan de regeling inderdaad ingeschreven worden in artikel 52 van het WIB 92.

Indien evenwel vastgehouden wordt aan een ruimere toepassing van de regeling, ook buiten het strikte kader van de beroepskosten, zal een aparte regeling uitgewerkt moeten worden die elders in het WIB 92 ondergebracht dient te worden, buiten het deel dat betrekking heeft op de beroepskosten. In dat geval doet de maatregel echter weer vragen rijzen in het licht van het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie (zie opmerking 4).

3. Krachtens het geldende artikel 52, 6°, van het WIB 92 worden als beroepskosten aangemerkt "afschrijvingen die

³ *Doc. Parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55 0922/001, p. 3.

⁴ A. TIBERGHIE e.a., *Manuel de Droit fiscal 2018-2019*, Liège, Wolters Kluwer, 2019, pp. 269-271, n° 1195, et la jurisprudence citée.

⁵ Les développements de la proposition comportent un certain nombre d'exemples, à savoir des œuvres d'art qui sont intégrées dans un bâtiment et des objets d'art qui ont une utilité fonctionnelle pour l'entreprise (*Doc. parl.*, Chambre, 2019-20, n° 55 0922/001, 3-4).

³ *Parl.St. Kamer* 2019-20, nr. 55 0922/001, blz. 3.

⁴ A. TIBERGHIE e.a., *Handboek voor Fiscaal Recht 2019-2020*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2019, p. 283-286, nr. 1195, en de aldaar vermelde rechtspraak.

⁵ De toelichting bij het wetsvoorstel bevat een aantal voorbeelden, namelijk kunstwerken die zijn ingewerkt in gebouwen en kunstvoorwerpen die functioneel zijn voor de onderneming (*Parl.St. Kamer* 2019-20, nr. 55 0922/001, 3-4).

d'établissement et aux immobilisations incorporelles et corporelles dont l'utilisation est limitée dans le temps".

En vertu de l'article 24, alinéa 3, du CIR 92, les bénéfices imposables sont – en principe – déterminés "conformément à la législation belge relative aux obligations comptables des entreprises". En ce qui concerne le traitement comptable de l'acquisition d'œuvres d'art, la Commission des normes comptables a notamment écrit dans son avis 2011/6 du 16 mars 2011⁶ ce qui suit:

"Les œuvres d'art ont, généralement, une durée de vie économique illimitée. Par conséquent, elles ne peuvent pas faire l'objet d'un amortissement. Par contre, les immobilisations corporelles dont l'utilisation n'est pas limitée dans le temps font l'objet de réductions de valeur en cas de moins-value ou de dépréciation durable"⁷.

Il peut également être renvoyé au commentaire administratif du CIR 92, notamment au:

— n° 61/58:

"Les objets d'art (peintures, sculptures, antiquités, etc.) qui ne font pas partie intégrante des locaux où ils se trouvent ne sont pas susceptibles d'être amortis sur base de la durée normale d'utilisation, étant donné que de tels objets ne subissent en général aucune dépréciation par suite de l'exercice de la profession".

— n° 61/233:

"Des bas ou des hauts-relief, des fresques, des statues ou autres œuvres d'art, exécutés par des artistes résidant en Belgique et incorporés dans les bâtiments professionnels à construire, peuvent être amortis suivant les modalités exposées ci-après.

Le prix d'acquisition de ces œuvres d'art peut être amorti en une ou plusieurs fois, jusqu'à concurrence de 2 % de la valeur d'investissement de la partie professionnelle du bâtiment industriel ou commercial dans lequel elles sont incorporées".

Le dispositif proposé par les auteurs de la proposition y déroge et implique que la valeur d'investissement ou de revient d'œuvres d'art plastique peut être "amortie"⁸, et considérée comme "frais professionnels" jusqu'à un montant de 50 000 euros, même si, en principe, le temps qui s'écoule n'a pas pour effet de réduire la valeur de l'œuvre d'art. L' "amortissement" de celle-ci doit être étalé sur une durée minimale de 10 ans, de sorte que l'acquisition ne pourrait être prise en compte qu'à concurrence de 5 000 euros maximum par

betrekking hebben op oprichtingskosten en op immateriële en materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is".

Krachtens artikel 24, derde lid, van het WIB 92 wordt de belastbare winst – in beginsel – vastgesteld "overeenkomstig de Belgische wetgeving met betrekking tot de boekhoudkundige verplichtingen van ondernemingen". Inzake de boekhoudkundige verwerking van de aankoop van kunstwerken schrijft de Commissie voor Boekhoudkundige Normen in advies 2011/6 van 16 maart 2011 onder meer het volgende:⁶

"Wat betreft kunstwerken wordt doorgaans aangenomen dat zij een onbeperkte economische levensduur hebben. Bijgevolg worden zij niet afgeschreven. Voor materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur niet is beperkt wordt slechts tot waardeverminderingen overgegaan in geval van duurzame minderwaarde of ontwaarding."⁷

Er kan ook verwezen worden naar de administratieve commentaar bij het WIB 92, meer bepaald naar:

— nr. 61/58:

"Kunstvoorwerpen (schilderijen, beeldhouwwerken, antiquiteiten enz.) die geen integrerend deel uitmaken van de lokalen waarin ze zijn geplaatst, komen niet in aanmerking voor afschrijving op grond van de normale gebruiksduur, aangezien zulke voorwerpen in de regel geen waardevermindering ondergaan ingevolge de uitoefening van de beroepswerkzaamheid."

— nr. 61/233:

"Half-verheven en verheven beeldhouwwerken, fresco's, beelden of andere kunstwerken, uitgevoerd door in België verblijvende kunstenaars en ingewerkt in op te richten ondernemingsgebouwen, mogen volgens de hierna uiteengezette regels worden afgeschreven.

De aanschaffingsprijs van die kunstwerken mag in één of meer malen worden afgeschreven tot beloop van 2 % van de aanschaffingswaarde van het beroepsgedeelte van het nijverheids- of handelsgebouw waarin ze zijn ingewerkt."

De door de initiatiefnemers voorgestelde regeling wijkt daarvan af en houdt in dat de aanschaffings- of beleggingswaarde van beeldende kunstwerken kan worden "afgeschreven"⁸, en als "beroepskosten" mag worden beschouwd tot een bedrag van 50 000 euro, ook als de waarde van het kunstwerk met het verstrijken van de tijd in de regel niet vermindert. Het "afschrijven" ervan moet over minstens 10 jaar worden gespreid, zodat door het verwerven van zo'n kunstwerk jaarlijks tot maximum 5000 euro in rekening zou kunnen worden

⁶ Voir <https://www.cnc-cbn.be/fr/avis/traitement-comptable-de-lachat-dor-et-doeuvres-dart>.

⁷ Voir également l'article 3:39, § 2, de l'arrêté royal du 29 avril 2019 "portant exécution du Code des sociétés et des associations".

⁸ Dans ce contexte, il est malvenu d'utiliser le terme "amortissement", dès lors qu'il est dérogé à sa signification usuelle, à savoir "l'imputation en comptabilité des sommes nécessaires au maintien en état du capital qui se déprécie dans le temps" (Robert). Si le terme est malgré tout maintenu, il faudra en ajouter une définition.

⁶ Zie <https://www.cbn-cnc.be/nl/adviezen/boekhoudkundige-verwerking-van-de-aankoop-van-goud-en-kunstwerken>.

⁷ Zie ook artikel 3:39, § 2, van het koninklijk besluit 29 april 2019 "tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen".

⁸ De term "afschrijving" kan in deze context bezwaarlijk gebruikt worden, vermits wordt afgeweken van de gebruikelijke betekenis ervan, namelijk "het in rekening brengen van verlies of waardevermindering" (van Dale). Indien de term toch zou worden behouden, zal een definitie ervan moeten worden toegevoegd.

année. Le délégué a en outre confirmé que le montant-limite de 5 000 euros prévu pour l'amortissement annuel s'applique *par œuvre d'art* (voir également l'observation 9). Si aucun montant maximal n'est avancé pour l'imputation de pareils "frais professionnels", il n'y a pas de limite au montant total qui peut ainsi être pris en compte, de sorte que si plusieurs œuvres d'art sont acquises, l'avantage fiscal pourra être accru sans limite.

Dès lors que l'avantage fiscal ne requiert pas l'existence de frais ou de dépenses nécessaires à l'obtention ou à la conservation de revenus imposables, ni une réelle déperdition de valeur, il s'agit d'un avantage fiscal plutôt exceptionnel.

Celui qui fait usage de cet avantage fiscal et "amortit" la dépense exposée, peut cependant être imposé sur la plus-value, lors de la vente de l'œuvre d'art ou de la cessation de l'activité, par application des articles 24, alinéa 1^{er}, 2^o, 27, alinéa 2, 3^o, 28 et 41 et suivants du CIR 92. En vertu de l'article 41, 2^o, première phrase, du CIR 92, les immobilisations ou la partie de celles-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement "sont considérées comme affectées à l'exercice de l'activité professionnelle"⁹. Il s'ensuit que si le législateur fiscal décide que des "amortissements" fiscaux peuvent être admis sur des œuvres d'art, celles-ci doivent être réputées avoir été utilisées pour l'exercice d'activités professionnelles si elles ont fait effectivement l'objet d'amortissements fiscaux.

4. Le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique en matière fiscale¹⁰. 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 visé¹¹.

gebracht. De gemachtigde heeft bovendien bevestigd dat het grensbedrag van 5000 euro voor de jaarlijkse afschrijving *per kunstwerk* geldt (zie ook opmerking 9). Als er geen jaarlijks maximum wordt vooropgesteld voor het inbrengen van dergelijke "beroepskosten", staat er geen limiet op het totale bedrag dat aldus in rekening kan worden gebracht, zodat door het aankopen van meerdere kunstwerken het belastingvoordeel onbeperkt kan worden vergroot.

Omdat tegenover het belastingvoordeel dus geen kosten of uitgaven moeten staan die noodzakelijk zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, en evenmin een reëel waardeverlies, gaat het om een eerder uitzonderlijk belastingvoordeel.

Wie gebruik maakt van dit belastingvoordeel en de gedane uitgave "afschrijft", kan bij de verkoop van het kunstwerk of bij de stopzetting van de activiteit op de meerwaarde echter worden belast op grond van de artikelen 24, eerste lid, 2^o, 27, tweede lid, 3^o, 28 en 41 en volgende van het WIB 92. Krachtens artikel 41, 2^o, eerste zin, van het WIB 92 moeten de vaste activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen, "worden geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt"⁹. Dit betekent dat indien de fiscale wetgever beslist dat op kunstwerken fiscale "afschrijvingen" kunnen worden aanvaard, deze kunstwerken geacht moeten worden te zijn gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid als er effectief fiscaal afschrijvingen op zijn gebeurd.

4. In belastingzaken geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel.¹⁰ 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.¹¹

⁹ L'utilisation des mots "sont considérées" indique qu'il s'agit d'une présomption légale. Il s'ensuit que la circonstance que ces œuvres d'art ne sont pas utilisées effectivement pour l'exercice de l'activité professionnelle est sans importance.

¹⁰ 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 1^{er} 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).

¹¹ 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.

⁹ Het gebruik van de woorden "worden geacht" duidt aan dat het om een wettelijk vermoeden gaat. De omstandigheid dat deze kunstwerken niet effectief voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, is daardoor van geen tel.

¹⁰ 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).

¹¹ 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.

Une justification adéquate ne doit pas uniquement pouvoir être fournie pour le traitement différencié de situations substantiellement identiques. Le principe d'égalité et de non-discrimination s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes¹².

4.1. En qualifiant également de frais professionnels des investissements en arts plastiques, alors qu'ils ne s'inscrivent pas dans le cadre du concept de ces frais au sens du CIR 92, des situations substantiellement différentes sont traitées de la même manière.

L'égalité de traitement de ces situations différentes devra pouvoir être adéquatement justifiée, à défaut de quoi le dispositif proposé ne pourra se concrétiser.

4.2. Il ressortira ci-après (voir l'observation 11) que le montant total pouvant ainsi être pris en compte par exercice d'imposition à titre de "frais professionnels" – dès lors qu'il ne doit pas s'agir de frais qui ont été faits ou supportés *en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables*, il ne s'agit généralement pas de véritables frais professionnels – n'est pas limité.

Cette situation est en contraste avec d'autres avantages fiscaux, comme par exemple la réduction d'impôt pour libéralités ou la réduction d'impôt pour garde d'enfant. En vertu de l'article 145/33, § 1^{er}, alinéa 4, du CIR 92, le montant total des libéralités est limité par période imposable à 10 % de l'ensemble des revenus nets et à 250 000 euros (à indexer). En vertu de l'article 145/35 du CIR 92 et de l'article 63/18/8 de l'arrêté royal du 27 août 1993 "d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992" (AR/CIR 92), le montant maximum des dépenses à prendre en considération pour la réduction d'impôt pour garde d'enfant est fixé à 11,20 euros par jour de garde et par enfant.

Il n'en demeure pas moins que même les frais professionnels ne peuvent pas non plus toujours être pris en considération de manière illimitée. L'article 52*bis* du CIR 92 limite ainsi les frais de garde d'enfant à 5 250 euros (à indexer) par période imposable.

Cette différence de traitement devra pouvoir être dûment justifiée: le législateur doit pouvoir justifier pourquoi un maximum est fixé dans un cas et pas dans la réglementation en cause en l'occurrence.

Niet enkel voor het verschillend behandelen van in wezen gelijke situaties moet een deugdelijke verantwoording geboden kunnen worden. Het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel verzet zich evenzeer er tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de aangevochten maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.¹²

4.1. Door ook investeringen in beeldende kunst als beroepskosten te kwalificeren terwijl zij niet passen in het concept van de beroepskosten in de zin van het WIB 92, worden wezenlijk verschillende situaties gelijk behandeld.

Voor het gelijk behandelen van deze verschillende situaties, zal een deugdelijke verantwoording gegeven moeten kunnen worden, zo niet kan de voorgestelde regeling geen doorgang vinden.

4.2. Uit wat volgt (zie opmerking 11) zal blijken dat het totale bedrag dat aldus per aanslagjaar als "beroepskosten" – doordat het niet moet gaan om kosten die zijn gedaan of gedragen *om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden*, gaat het veelal niet om echte beroepskosten – in rekening kan worden gebracht, niet beperkt wordt.

Dit staat in contrast met andere belastingvoordelen, zoals bijvoorbeeld de belastingvermindering voor giften of de belastingvermindering voor kinderoppas. Krachtens artikel 145/33, § 1, vierde lid, van het WIB 92 is het totale bedrag van de giften per belastbaar tijdperk beperkt tot 10 % van het totale netto-inkomen en tot (te indexer) 250 000 euro. Krachtens artikel 145/35 van het WIB 92 en artikel 63/18/8 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 "tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992" (KB/WIB 92) is het maximumbedrag van de inzake de belastingvermindering voor kinderoppas in aanmerking te nemen uitgaven bepaald op 11,20 euro per oppasdag en per kind.

Doch zelfs ook beroepskosten kunnen niet steeds onbeperkt in aanmerking worden genomen. Artikel 52*bis* van het WIB 92 beperkt zo de kosten voor kinderopvang per belastbaar tijdperk tot (te indexer) 5250 euro.

Voor deze verschillende behandeling, zal een deugdelijke verantwoording gegeven moeten kunnen worden: de wetgever moet kunnen verantwoorden waarom in het ene geval wel een maximum wordt gehanteerd, en in de hier aan de orde zijnde regeling niet.

¹² Voir notamment C.C., 23 novembre 2017, n° 134/2017, B.5.

¹² Zie o.m. GwH 23 november 2017, nr. 134/2017, B.5.

EXAMEN DU TEXTEArticle 2

5. La portée précise des termes “œuvres d'art plastique” est sujette à interprétation. Il est recommandé, dès lors, de mieux définir cette notion.

Article 3

6. Dans le CIR 92, l'article 63 est suivi d'un article 63/1. Sans doute s'agit-il d'insérer l'article 63*bis*, proposé, à la suite de ce dernier article, si bien qu'il serait préférable de le renuméroter en article 63/2. Le maintien éventuel de la numérotation actuelle créerait une ambiguïté quant à l'endroit où l'article 63*bis*, proposé, doit être inséré.

7. L'article 63*bis*, § 1^{er}, alinéa 3, proposé, du CIR 92 dispose que les conditions et modalités de reconnaissance en qualité d'artiste ou d'intermédiaire en arts plastiques sont déterminées “par le Roi en concertation avec les Communauté[s]”. Ce faisant, des obligations sont imposées aux communautés.

Eu égard aux articles 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 ordinaire. 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 communautés ou aux régions, tandis que, d'autre part, elle ne peut pas subordonner l'exercice de ses propres compétences – l'autorité fédérale est exclusivement compétente pour les réductions fédérales d'impôt – à la coopération des communautés ou des régions.

Dès lors, une loi ordinaire ne saurait imposer aux communautés l'obligation de se concerter. D'autre part, l'exercice, par le Roi, de sa propre compétence fédérale ne peut être subordonné à la coopération des communautés.

Si l'autorité fédérale veut s'assurer de la coopération des communautés, il conviendra de conclure à cet effet un accord de coopération au sens de l'article 92*bis*, § 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 “de réformes institutionnelles”.

8. La deuxième phrase de l'alinéa 3 de l'article 63*bis*, § 2, proposé, du CIR 92 et son alinéa 4 sont identiques. Une de ces deux dispositions est superflue.

Il est préférable de supprimer la deuxième phrase de l'alinéa 3. Les matières réglées dans la première phrase de l'alinéa 3 (maximum 50 000 euros) et dans le dernier alinéa (annuités fixes, pas moins de 10) sont différentes, si bien qu'elles doivent faire l'objet d'alinéas distincts.

ONDERZOEK VAN DE TEKSTArtikel 2

5. Wat de omschrijving “beeldende kunstwerken” precies inhoudt, is vatbaar voor interpretatie. Het verdient daarom aanbeveling deze notie nader te bepalen.

Artikel 3

6. In het WIB 92 wordt artikel 63 gevolgd door een artikel 63/1. Het is allicht de bedoeling om het voorgestelde artikel 63*bis* te laten volgen op dat laatste artikel, zodat het beter als artikel 63/2 wordt genummerd. Indien de huidige nummering wordt behouden ontstaat er onduidelijkheid over de plaats waar het voorgestelde artikel 63*bis* moet worden ingevoegd.

7. In het voorgestelde artikel 63*bis*, § 1, derde lid, van het WIB 92 wordt gesteld dat de voorwaarden en “modaliteiten” (lees: nadere regels) tot erkenning als kunstenaar of als tussenpersoon voor de beeldende kunst bepaald worden “door de Koning in overleg met de Gemeenschappen”. Daarmee worden verplichtingen opgelegd aan de gemeenschappen.

Gelet op de artikelen 38 en 39 van de Grondwet staat het niet aan de federale wetgever om bij een gewone wet bevoegdheden op te dragen aan de gemeenschappen en de gewesten. 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 gemeenschappen of de gewesten terwijl zij, anderzijds, de uitoefening van haar eigen bevoegdheden – voor federale belastingverminderingen is de federale overheid exclusief bevoegd – niet afhankelijk kan maken van de medewerking van de gemeenschappen of de gewesten.

Gelet daarop kan er bij gewone wet geen verplichting opgelegd worden aan de gemeenschappen om overleg te plegen. Anderzijds kan de uitoefening door de Koning van de eigen federale bevoegdheid niet afhankelijk gemaakt worden van de medewerking van de gemeenschappen.

Indien de federale overheid zich wil verzekeren van de medewerking van de gemeenschappen, dient daartoe een samenwerkingsakkoord als bedoeld bij artikel 92*bis*, § 1, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 “tot hervorming der instellingen” te worden gesloten.

8. De tweede zin van het derde lid van het voorgestelde artikel 63*bis*, § 2, van het WIB 92 en het vierde lid ervan zijn identiek. Een van beide is overbodig.

Het verdient de voorkeur om de tweede zin van het derde lid te schrappen. De aangelegenheden die worden geregeld in de eerste zin van het derde lid (maximum 50 000 euro) en in het laatste lid (vaste annuïteiten, niet minder dan 10) zijn verschillend, zodat ze in aparte leden thuis horen.

9. L'article 63*bis*, § 2, alinéa 3, première phrase, proposé, du CIR 92 limite la valeur à prendre en compte à 50 000 euros. La formulation utilisée ne fait pas clairement apparaître qu'il s'agit d'un maximum pour l'ensemble des applications de l'article 52, 6°*bis*, proposé, du CIR 92, alors que c'est ce qui paraît se déduire des développements de la proposition: "Le montant maximum pouvant être pris en compte à titre de frais professionnels est en outre plafonné à 50 000 euros"¹³.

Le délégué a toutefois déclaré qu'il s'agit par contre de fixer un maximum pour le montant pouvant être imputé *par œuvre d'art* (50 000 euros au total par œuvre d'art et maximum 5 000 euros par exercice d'imposition). Il conviendra de l'indiquer expressément.

10. La limitation à 50 000 euros porte sur la valeur d'investissement ou de revient.

Selon l'article 63*bis*, § 2, alinéa 2, proposé, du CIR 92, la valeur d'investissement ou de revient comprend également le "montant global des frais accessoires au prix d'achat ou aux coûts indirects de production, ainsi que les frais d'établissement". Cette quotité peut être amortie, soit intégralement pendant la période imposable au cours de laquelle ces frais ou coûts sont exposés, soit par annuités fixes échelonnées sans interruption sur un nombre d'années déterminé par le contribuable. Cette quotité de la valeur d'investissement ou de revient ne peut dès lors être soumise à l'obligation d'amortir "les œuvres d'art plastique (...) par annuités fixes dont le nombre ne peut être inférieur à 10" (article 63*bis*, § 2, alinéa 4, proposé, du CIR 92).

Étant donné que, pour les obligations en matière d'amortissement, il faut donc faire la distinction entre la quotité de la valeur d'investissement ou de revient pouvant être amortie intégralement ou de manière échelonnée sur un certain nombre d'années à déterminer librement et l'autre quotité qui doit être amortie sur dix ans au moins, on n'aperçoit pas clairement comment le plafond de 50 000 euros doit être appliqué. Conformément aux dispositions proposées, la valeur d'investissement ou de revient paraît d'abord devoir être limitée, si nécessaire, à 50 000 euros pour ensuite être répartie entre, d'une part, le "montant global des frais accessoires au prix d'achat ou aux coûts indirects de production, ainsi que les frais d'établissement" et, d'autre part, le solde restant. Le montant total peut être amorti intégralement, alors que le solde doit l'être sur dix ans au moins.

Il convient d'apporter des précisions dans le texte de la loi à adopter.

11. Il est prévu que les œuvres d'art plastique doivent être "amorties par annuités fixes dont le nombre ne peut être inférieur à 10", mais il n'est pas fixé de maximum.

En ce qui concerne les actifs amortissables, le délai d'amortissement doit normalement être fixé en fonction de l'évolution de la moins-value, mais étant donné que les œuvres d'art sont généralement réputées avoir une durée de vie économique

9. In het voorgestelde artikel 63*bis*, § 2, derde lid, eerste zin, van het WIB 92 wordt de in aanmerking te nemen waarde beperkt tot 50 000 euro. Uit de gebruikte formulering valt niet duidelijk af te leiden dat het om een maximum voor alle toepassingen van het voorgestelde artikel 52, 6°*bis*, van het WIB 92 samen gaat, terwijl dit uit de toelichting bij het wetsvoorstel lijkt te volgen: "Het bedrag dat maximaal als beroepskost kan worden aangemerkt wordt bovendien beperkt tot 50 000 euro."¹³

De gemachtigde heeft echter verklaard dat het integendeel de bedoeling is om een maximum te bepalen voor het bedrag dat *per kunstwerk* kan worden ingebracht (50 000 euro in totaal per kunstwerk en maximum 5000 euro per aanslagjaar). Dit zal uitdrukkelijk moeten worden bepaald.

10. De beperking tot 50 000 euro heeft betrekking op de aanschaffings- of beleggingswaarde.

Tot die aanschaffings- of beleggingswaarde behoort volgens het voorgestelde artikel 63*bis*, § 2, tweede lid, van het WIB 92 ook "het totale bedrag van de bij de aankoop komende kosten of van de onrechtstreekse productiekosten, en de oprichtingskosten". Dat gedeelte mag worden afgeschreven, ofwel ineens tijdens het belastbare tijdperk waarin de kosten zijn gemaakt, ofwel bij gelijke fracties zonder onderbreking gespreid over het aantal jaren dat de belastingplichtige bepaalt. Dat gedeelte van de aanschaffings- of beleggingswaarde kan derhalve niet vallen onder de verplichting om "de beeldende kunstwerken [af te schrijven] met vaste annuïteiten waarvan het aantal niet minder dan 10 mag bedragen" (voorgestelde artikel 63*bis*, § 2, vierde lid, van het WIB 92).

Vermits dus voor de verplichtingen inzake het afschrijven een onderscheid dient te worden gemaakt tussen het deel van de aanschaffings- of beleggingswaarde dat ineens of gespreid over een vrij te bepalen aantal jaren kan worden afgeschreven en het andere deel dat over minstens tien jaar dient te worden afgeschreven, is het niet duidelijk hoe het grensbedrag van 50 000 euro moet worden toegepast. Op grond van de voorgestelde bepalingen lijkt men eerst de de aanschaffings- of beleggingswaarde zo nodig te moeten beperken tot 50 000 euro en die waarde daarna op te splitsen in, enerzijds, "het totale bedrag van de bij de aankoop komende kosten of van de onrechtstreekse productiekosten, en de oprichtingskosten" en, anderzijds, het saldo dat overblijft. Het totale bedrag kan ineens worden afgeschreven, terwijl het saldo minstens over tien jaar dient te worden afgeschreven.

Een en ander is te verduidelijken in de tekst van de aan te nemen wet.

11. Er wordt bepaald dat de beeldende kunstwerken "afgeschreven" moeten worden "met vaste annuïteiten waarvan het aantal niet minder dan 10 mag bedragen", maar er wordt geen maximum vooropgesteld.

Bij afschrijfbaar activa moet de afschrijvingstermijn normaal worden bepaald in functie van de evolutie van de waardevermindering, maar vermits kunstwerken in de regel geacht worden een onbeperkte economische levensduur te hebben,

¹³ Doc. parl., Chambre, 2019-20, n° 55-0922/001, p. 7.

¹³ Parl.St. Kamer 2019-20, nr. 55-0922/001, blz. 7.

illimitée, des critères solides font défaut de repère. Cela signifierait que le nombre d'annuités n'est soumis à aucune limite.

12. Les positions adoptées par l'administration fiscale, qui sont exprimées dans le commentaire administratif (voir l'observation 3), ne peuvent être maintenues comme telles sous le nouveau régime¹⁴. Il est dès lors nécessaire d'adopter un régime transitoire, comme par exemple une disposition prescrivant que la réglementation en vigueur reste applicable aux œuvres d'art déjà acquises.

Le greffier,

Astrid TRUYENS

Le président,

Jo BAERT

is er geen houvast. Dat zou betekenen dat er geen enkele limiet staat op het aantal annuïteiten.

12. De door de belastingadministratie gehanteerde uitgangspunten die zijn verwoord in de administratieve commentaar (zie opmerking 3), kunnen als zodanig niet worden gehandhaafd onder de nieuwe regeling.¹⁴ Er is dan ook nood aan een overgangsregeling, bijvoorbeeld een bepaling dat de van kracht zijnde regeling van toepassing blijft voor kunstwerken die reeds zijn aangeschaft.

De griffier,

Astrid TRUYENS

De voorzitter,

Jo BAERT

¹⁴ C'est ainsi que si la moins-value effective intervient dans le délai d'amortissement minimum de 10 ans prévu (par exemple, endommagement de la fresque dans le délai de 10 ans ou si l'œuvre d'art est uniquement acquise en usufruit), elle ne pourra plus être comptabilisée immédiatement.

¹⁴ Zo zal, indien de werkelijke waardevermindering zich voordoet binnen de vooropgestelde minimale afschrijvingstermijn van 10 jaar (bijvoorbeeld beschadiging van het fresco binnen de termijn van 10 jaar of wanneer het kunstwerk enkel in vruchtgebruik wordt aangeschaft), de waardevermindering niet meer onmiddellijk kunnen worden geboekt.