

ROYAUME DE BELGIQUE

KONINKRIJK BELGIE

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Président du Sénat, le 26 octobre 1998, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur une proposition de loi "portant des dispositions en matière d'impositions communales" (Doc. Sénat, n° 1-908/1, 1997-1998) et sur les amendements n°s 1 et 2 (Doc. Sénat, n° 1-908/2, 1998-1999)", a donné le 2 décembre 1998 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 26 oktober 1998 door de Voorzitter van Senaat verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste een maand, van advies te dienen over een wetsvoorstel "houdende bepalingen "inzake gemeentelijke belastingen" (Gedr. St. Senaat nr. 1-908/1, 1997-1998) en over de amendementen nrs 1 en 2 (Gedr. St. Senaat nr. 1-908/2, 1998-1999), heeft op 2 december 1998 het volgende advies gegeven :

I. Objet de la proposition de loi

La proposition de loi tend à autoriser les communes
à

"lever un impôt sur les biens immeubles bâtis qui sont situés sur leur territoire et que le contribuable utilise comme résidence principale en vertu d'un droit personnel ou réel", et ce, en principe, "sur la base du revenu cadastral du bien immeuble bâti concerné, indexé ...".

Le développement de la proposition indique que celle-ci tend à imposer, non le revenu de l'immeuble, mais son utilisation comme résidence principale.

II. Rappel du régime actuel

Pour apprécier la portée de la proposition, il importe de rappeler le régime actuel.

1. En vertu de l'article 464 du Code des impôts sur les revenus, les communes ne sont pas autorisées à établir

"des centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés, à l'impôt des personnes morales et à l'impôt des non-résidents ou des taxes similaires sur la base ou sur le montant de ces impôts, sauf toutefois en ce qui concerne le précompte immobilier.".

.../...

Cette disposition réserve ainsi aux communes le pouvoir d'établir, sous le contrôle de l'autorité de tutelle, des centimes additionnels au précompte immobilier.

Le précompte immobilier est enrôlé chaque année à charge du propriétaire ou du titulaire d'un droit de jouissance sur l'immeuble (CIR 92, article 251).

Il est basé sur le revenu cadastral au 1er janvier de l'exercice d'imposition (CIR 92, article 255), adapté à l'indice des prix à la consommation (CIR 92, article 518).

Le revenu cadastral est censé représenter

"le revenu moyen normal net d'une année (CIR 92, article 471, § 2), sans distinction selon que le propriétaire retire de l'immeuble des revenus en espèces par la location ou jouit du revenu en nature par l'occupation personnelle de son immeuble.".

Lorsque le bail porte sur la résidence principale du preneur, le précompte immobilier ne peut être mis à charge de celui-ci (section II du chapitre du Code civil consacrée au louage de choses, article 5). Comme il s'agit d'un coût affectant le rendement de l'immeuble, il est inévitable, cependant, que le bailleur tienne compte de la charge du précompte immobilier et des centimes additionnels dans la fixation du montant du loyer.

2. Par ailleurs, les communes peuvent établir une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques (CIR 92, article 465). Cette taxe atteint les person-

.../...

nes physiques qui ont leur domicile fiscal dans la commune. Sauf preuve contraire, celui-ci est établi par l'inscription au registre de la population de la commune. Doivent y être inscrites toutes les personnes physiques qui ont leur résidence principale dans la commune (arrêté royal du 1er avril 1960, article 3).

Une commune ne bénéficie donc pas de la taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques en ce qui concerne les personnes physiques qui, sans y avoir leur domicile fiscal, ont dans la commune une seconde résidence, alors que ces personnes jouissent des mêmes services et infrastructure que les personnes ayant leur résidence principale dans la commune.

Afin de compenser ce manque à gagner, la plupart des communes du royaume établissent une taxe sur les secondes résidences, dont les modalités ont été définies dans diverses circulaires ministérielles adoptées depuis 1974 (1) (2).

(1) Voir réponse à une question parlementaire du 18 juillet 1989 concernant l'imposition des secondes résidences, Bull. des Q. et R., Chambre, 1989, p. 3425).

(2) Par un arrêt du 4 juin 1997 (n° 66.545, Lokale regionale belastingen, 1998, n° 1), le Conseil d'Etat a annulé un règlement-taxe de ce type pour atteinte au principe constitutionnel d'égalité au motif que n'y sont pas soumises les personnes qui sont inscrites au registre de la population de la commune alors que cette circonstance est sans rapport avec l'assiette de l'imposition, qui est l'usage d'un immeuble à titre de seconde résidence (voyez cependant, en sens contraire, Bruxelles, VIe chambre, 15 octobre 1998, RG 1989/FR/337 en cause Commune d'Ixelles).

Cette taxe est d'un montant fixe.

III. Observations sur la proposition de loi

La proposition de loi se heurte à plusieurs objections.

1. Contrairement à ce qui est dit dans les développements de la proposition, celle-ci ne respecte pas le principe non bis in idem.

Dans le cas où le propriétaire de l'immeuble y a lui-même sa résidence principale, la commune, qui bénéficie déjà des centimes additionnels au précompte immobilier sur le revenu cadastral de l'immeuble, serait autorisée, en outre, à percevoir un autre impôt basé sur le même revenu cadastral. La jouissance du même immeuble, qui constitue un revenu en nature, serait ainsi frappée deux fois dans le chef de la même personne.

La double imposition est assurément moins évidente dans le cas où le contribuable est locataire de l'immeuble dans lequel il a sa résidence principale.

En ce cas, le revenu cadastral serait frappé deux fois, mais dans le chef de contribuables différents. Au point de vue économique, la double imposition existe néanmoins, si l'on veut bien se rappeler que le montant des loyers est normalement fixé en fonction de la charge que

.../...

représente pour le propriétaire le précompte immobilier, majoré des centimes additionnels.

En cette dernière hypothèse, il est, en outre, anormal que le locataire soit taxé sur un revenu cadastral qu'il ne connaît pas et qu'il n'a pas été en mesure de contester.

2. Les développements de la proposition indiquent que ses auteurs n'ont

"certainement pas l'intention de faire augmenter la pression fiscale communale en instaurant le nouvel impôt en question.".

Le but de la proposition serait d'offrir aux communes

"un nouveau moyen ... de répartir plus équitablement qu'aujourd'hui leurs impôts entre tous leurs habitants, y compris ceux qui ne paient pas d'impôts sur les revenus en Belgique.".

A part les diplomates étrangers, le Conseil d'Etat n'aperçoit pas cependant comment une personne physique pourrait avoir sa résidence principale dans une commune du royaume sans payer d'impôts sur les revenus en Belgique : une telle personne est nécessairement un habitant du royaume soumise à l'impôt des personnes physiques.

A supposer même que la création de la nouvelle taxe communale envisagée s'accompagne d'une réduction des centimes additionnels au précompte immobilier dans la commune considérée, le Conseil d'Etat n'aperçoit pas comment

.../...

cette innovation serait de nature à assurer une répartition plus équitable de la charge fiscale.

Enfin, et surabondamment, un logement occupé à titre de résidence principale n'a pas nécessairement un revenu cadastral distinct : il peut s'agir, par exemple, d'une partie d'une maison de plusieurs étages. Cela rend techniquement impossible de taxer sur le revenu cadastral une personne autre que le propriétaire de l'immeuble (ou le titulaire du droit réel de jouissance sur celui-ci).

3. Un amendement tend à étendre la possibilité d'appliquer cette taxe communale à tous immeubles que le contribuable utilise "à des fins d'occupation permanente ou provisoire", sans même préciser qu'il s'agit d'occupation à des fins d'habitation. La taxe s'appliquerait ainsi aussi bien aux immeubles de bureaux, aux usines, aux commerces, etc

Cet amendement paraît trahir les intentions de son auteur.

4. Les mécanismes successifs envisagés par les auteurs de la proposition pour que la création de la nouvelle taxe envisagée n'engendre pas un accroissement de la pression fiscale dans la commune considérée ne paraissent guère praticables.

.../...

L'article 3 de la proposition de loi impose aux communes de réduire leurs taxes communales additionnelles à l'impôt des personnes physiques ou leurs centimes additionnels au précompte immobilier, ou même ces deux impôts en même temps, de manière que le produit global des deux derniers impôts cités, ajouté à celui de la nouvelle taxe communale, ne soit pas supérieur au produit des deux derniers impôts cités pour l'année précédant l'instauration de la nouvelle taxe communale.

Cette disposition en projet ne constitue pas une exception à l'autonomie fiscale communale "dont la nécessité est démontrée", au sens de l'article 170, § 4, de la Constitution. Or, il est douteux que l'Etat fédéral soit encore compétent pour prendre une mesure tendant, non pas à interdire la perception d'impôts déterminés, mais bien à limiter la pression fiscale communale. En effet, en vertu de l'article 6, § 1er, VIII, 2°, les régions sont compétentes pour "le financement général des communes".

Par ailleurs, la légalité d'une taxe communale ne peut dépendre d'une condition qui ne peut être vérifiée qu'a posteriori. Cette formule paraît radicalement impraticable et en tout cas génératrice de la plus grande insécurité tant pour les contribuables que pour les communes.

Le texte de l'amendement à l'article 3 se heurte aux mêmes objections.

I. Strekking van het wetsvoorstel

Het wetsvoorstel strekt ertoe de gemeenten te machtigen tot

"het heffen van een belasting op de gebouwde onroerende goederen die op hun grondgebied zijn gelegen en die door de belastingplichtige krachtens een persoonlijk of een zakelijk recht als hoofdverblijfplaats wordt gebruikt" en dit in principe "op basis van het (...) geïndexeerde kadastraal inkomen van het betrokken gebouwde onroerend goed."

In de toelichting bij het voorstel wordt gesteld dat dit wetsvoorstel er niet toe strekt het inkomen van het onroerend goed te belasten, maar wel het gebruik ervan als hoofdverblijfplaats.

II. Schets van de huidige regeling

Om de strekking van het voorstel te kunnen beoordelen, behoort nader te worden ingegaan op de huidige regeling.

1. Krachtens artikel 464 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 zijn de gemeenten niet gemachtigd tot het heffen van

"opcentiemen op de personenbelasting, op de vennootschapsbelasting, op de rechtspersonenbelasting en op de belasting van niet-inwoners of van gelijkaardige belastingen op de grondslag of op het bedrag van die belastingen, uitgezonderd evenwel wat de onroerende voorheffing betreft;".

.../...

Die bepaling machtigt dus de gemeenten om onder het toezicht van de daartoe bevoegde overheid opcentiemen te heffen op de onroerende voorheffing.

De onroerende voorheffing wordt elk jaar ingekohierd ten name van de eigenaar of van de houder van een genotsrecht op een onroerend goed (WIB 92, artikel 251).

Zij steunt op het kadastraal inkomen vastgesteld op 1 januari van het aanslagjaar (WIB 92, artikel 255), en wordt aangepast aan het indexcijfer van de consumptieprijzen (WIB 92, artikel 518).

Onder kadastraal inkomen wordt verstaan :

"het gemiddeld normaal netto-inkomen van één jaar" (WIB 92, artikel 471, § 2), ongeacht of de eigenaar door het verhuren van het onroerend goed inkomsten in speciën ontvangt, dan wel door het persoonlijk gebruik van zijn onroerend goed over een inkomen in natura beschikt.

Wanneer de huurovereenkomst betrekking heeft op de hoofdverblijfplaats van de huurder, kan de onroerende voorheffing niet ten laste van deze huurder worden gelegd (afdeling II van het hoofdstuk uit het Burgerlijk Wetboek dat gewijd is aan de huur van goederen, art. 5). Aangezien het echter om kosten gaat die de opbrengst van het onroerend goed mee bepalen, moet de verhuurder bij de bepaling van de huurprijs echter wel rekening houden met de onroerende voorheffing en de opcentiemen.

.../...

2. De gemeenten mogen bovendien een aanvullende belasting vestigen op de personenbelasting (WIB 92, artikel 465). Die belasting treft de natuurlijke personen wier fiscale woonplaats in de gemeente is gelegen. Behoudens bewijs van het tegendeel, wordt die fiscale woonplaats bepaald door de inschrijving in het bevolkingsregister van de gemeente.

In dat bevolkingsregister moeten alle natuurlijke personen worden ingeschreven wier hoofdverblijf in de gemeente is gelegen (koninklijk besluit van 1 april 1960, artikel 3).

Een gemeente heeft dus geen aanspraak op de aanvullende belasting op de personenbelasting wat de natuurlijke personen betreft die in de gemeente een tweede woning maar geen fiscale woonplaats hebben, terwijl zij gebruik maken van dezelfde diensten en infrastructuur als de personen wier hoofdverblijfplaats in die gemeente is gelegen.

Als compensatie voor die gederfde inkomsten, hebben de meeste gemeenten van het Rijk een belasting op de tweede woningen ingevoerd, waarvan de nadere regels zijn vastgelegd

.../...

in verschillende ministeriële circulaire's die sedert 1974 zijn aangenomen (1) (2).

Die belasting bestaat uit een vast bedrag.

III. Opmerkingen over het wetsvoorstel

Het wetsvoorstel stuit op verschillende bezwaren.

1. In tegenstelling tot hetgeen gesteld wordt in de toelichting, houdt het wetsvoorstel geen rekening met het principe non bis in idem.

Ingeval de eigenaar van het onroerend goed er zelf zijn hoofdverblijfplaats heeft, zou de gemeente, die reeds aanspraak heeft op de opcentiemen die geheven worden op de

(1) Zie het antwoord op een parlementaire vraag van 18 juli 1989 betreffende het heffen van belastingen op de tweede woningen, Parl. Vr. en Antw., Kamer, 1989, blz. 3425.

(2) Bij een arrest van 4 juni 1997 (nr. 66.545, Lokale regionale belastingen, 1998, nr. 1), heeft de Raad van State een belastingreglement in die zin vernietigd wegens schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, doordat de personen die in het bevolkingsregister van de gemeente zijn ingeschreven er niet aan onderworpen zijn, terwijl die omstandigheid geen uitstaans heeft met de grondslag voor die belasting, zijnde het gebruik van een onroerend goed als tweede woning (zie evenwel, in tegenovergestelde zin, Brussel, VIe Kamer, 15 oktober 1998, AG 1989/FR/337 inzake de Gemeente Elsene).

onroerende voorheffing op het kadastraal inkomen van het onroerend goed, daarenboven een andere belasting mogen heffen die hetzelfde kadastraal inkomen als grondslag heeft. Het genot van éénzelfde onroerend goed, dat een inkomen in natura vertegenwoordigt, wordt aldus tweemaal belast te name van dezelfde persoon.

De dubbele belasting is beslist minder evident ingeval de belastingplichtige het onroerend goed huurt en er zijn hoofdverblijfplaats heeft gevestigd.

In dat geval zou het kadastraal inkomen tweemaal worden belast maar dan wel ten name van verschillende belastingplichtigen. Vanuit een economisch standpunt is de dubbele belasting hoe dan ook een realiteit, gelet op het feit dat het bedrag van de huurprijzen gewoonlijk wordt bepaald rekening houdend met de mate waarin de onroerende voorheffing en de daarop berekende opcentiemen een financiële last vormen voor de eigenaar.

In dat laatste geval is het overigens niet normaal dat de huurder belast zou worden op een kadastraal inkomen dat hij niet kent en waartegen hij niets heeft kunnen inbrengen.

2. In de toelichting bij het wetsvoorstel wordt bepaald dat de indieners ervan

"zeker niet de bedoeling (hebben) om de belastingdruk op gemeentelijk niveau door de invoering van de nieuwe belasting te laten verhogen.".

.../...

Het doel van het wetsvoorstel zou erin bestaan de gemeenten

"een nieuw instrument (aan te reiken) waarmee ze op een ... en meer rechtvaardige manier dan vandaag het geval is hun belastingen kunnen spreiden over al hun inwoners, met inbegrip van degenen die in België geen inkomstenbelasting betalen.".

Het is de Raad van State evenwel niet duidelijk hoe een natuurlijk persoon zijn hoofdverblijfplaats in een gemeente van het Rijk kan hebben zonder inkomstenbelastingen te betalen in België : zulk een persoon is noodgedwongen een inwoner van het Rijk die onderworpen is aan de personenbelasting. Alleen de buitenlandse diplomaten vormen hierop een uitzondering.

Zelfs in de veronderstelling dat de nieuwe geplande gemeentebelasting gepaard gaat met een verlaging van de opcentiemen op de onroerende voorheffing in de desbetreffende gemeente, is het de Raad van State niet duidelijk hoe met die nieuwe regeling voor een meer rechtvaardige verdeling van de fiscale druk kan worden gezorgd.

Tot slot kan ten overvloede worden gesteld dat een woning die als hoofdverblijfplaats dienst doet, niet noodzakelijkerwijs een afzonderlijk kadastraal inkomen oplevert : het kan bijvoorbeeld gaan om een deel van een huis met verschillende verdiepingen. Daardoor wordt het technisch onmogelijk om iemand anders dan de eigenaar van het onroerend goed (of de houder van het zakelijk recht van genot op dat goed), te belasten op het kadastraal inkomen.

.../...

3. Een amendement heeft tot doel de mogelijkheid om die gemeentebelasting toe te passen, uit te breiden tot alle onroerende goederen die door de belastingplichtige "voor permanente of tijdelijke bewoning gebruikt worden", zonder zelfs te preciseren dat het een gebruik als woning betreft. De belasting zou aldus ook kunnen worden geheven op kantoorruimten, bedrijfsruimten, handelsruimten, enz. ...

Dit amendement lijkt in te gaan tegen de bedoelingen van de indiener ervan.

4. De opeenvolgende mechanismen waarin door de initiatiefnemers van het voorstel is voorzien, opdat de nieuwe vooropgestelde belasting geen aanleiding geeft tot een verhoging van de fiscale druk in de desbetreffende gemeente, lijken in de praktijk niet erg bruikbaar.

In artikel 3 van het wetsvoorstel wordt aan de gemeenten de verplichting opgelegd hetzij hun aanvullende gemeentebelastingen op de personenbelasting, hetzij hun opcentiemen op de onroerende voorheffing, hetzij deze beide samen, aldus te verminderen dat de totale ontvangst van de twee laatstvermelde belastingen samen met die van de nieuwe gemeentebelasting, niet meer bedraagt dan de opbrengst van die twee laatstvermelde belastingen, voor het jaar voorafgaand aan de invoering van de nieuwe gemeentebelasting.

Deze ontworpen bepaling vormt geen uitzondering op de fiscale autonomie van de gemeenten "waarvan de noodzakelijkheid blijkt", in de zin van artikel 170, § 4, van de Grondwet. Welnu, het is twijfelachtig dat de federale Staat nog bevoegd is om een maatregel te treffen, waarmee niet de

.../...

inning van welbepaalde belastingen verboden wordt, maar wel de belastingdruk op gemeentelijk niveau beperkt wordt. Immers, krachtens artikel 6, § 1, VIII, 2°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen zijn de gewesten bevoegd voor "de algemene financiering van de gemeenten".

De wettigheid van een gemeentebelasting mag overigens niet afhangen van een voorwaarde die pas a posteriori kan worden gecontroleerd. Die regeling lijkt volstrekt niet bruikbaar en geeft hoe dan ook aanleiding tot zeer grote onzekerheid voor zowel de belastingplichtigen als de gemeenten.

De tekst van het amendement op artikel 3 stuit op dezelfde bezwaren.

La chambre était composée de

Messieurs J.-J. STRYCKMANS,
de Heren

Y. KREINS,
P. QUERTAINMONT,

F. DELPEREE,

J.-M. FAVRESSE,

Madame B. VIGNERON,
Mevrouw

Le rapport a été présenté par
M. L. DETROUX, auditeur adjoint.
La note du Bureau de coordination
a été rédigée et exposée par
M. P. BROUWERS, référendaire
adjoint.

La concordance entre la
version française et la ver-
sion néerlandaise a été véri-
fiée sous le contrôle de
M. J.-J. STRYCKMANS.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

B. VIGNERON

De kamer was samengesteld uit

premier président,
eerste voorzitter,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

assesseurs de la
section de législation,
assessoren van de
afdeling wetgeving,

greffier assumé,
toegevoegd griffier.

Het verslag werd uitgebracht
door de H. L. DETROUX, adjunct-
auditeur. De nota van het
Coördinatiebureau werd opge-
steld en toegelicht door de
H. P. BROUWERS, adjunct-
referendaris.

De overeenstemming tussen de
Franse en de Nederlandse tekst
werd nagezien onder toezicht van
de H. J.-J. STRYCKMANS.

LE PREMIER PRESIDENT - DE
EERSTE VOORZITTER,

J.-J. STRYCKMANS