

ROYAUME DE BELGIQUE

KONINKRIJK BELGIË

AVIS 35.140/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

ADVIES 35.140/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 21 mars 2003, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas trois jours, sur un avant-projet de loi "modifiant l'article 171, 6°, 1^{er} tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne la taxation distincte du pécule de vacances payé anticipativement", a donné le 26 mars 2003 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 21 maart 2003 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste drie dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "tot wijziging van artikel 171, 6°, eerste streepje, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreffende de afzonderlijke taxatie van het vervroegd uitbetaald vakantiegeld", heeft op 26 maart 2003 het volgende advies gegeven :

Suivant l'article 84, alinéa 1^{er}, 2°, des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat, inséré par la loi du 4 août 1996, la demande d'avis doit spécialement indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

La lettre s'exprime en ces termes :

- "- dans un souci de sécurité juridique, il incombe au Gouvernement de prendre d'urgence les mesures qui s'imposent suite à l'arrêt de la Cour d'Arbitrage n° 185/2002 du 11 décembre 2002;
- il convient d'éviter que de nombreux litiges fiscaux (estimés à 10.000 cas) ne résultent de la non-adaptation de la législation;
- compte tenu des contingences pratiques, il n'est matériellement plus possible de modifier la déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2003, qui a fait l'objet de l'arrêté royal du 9 mars 2003, sans retarder de manière significative les travaux d'enrôlement de l'impôt et donc les recettes fiscales."

*

* *

Compte tenu du très bref délai qui lui est imparti et du nombre d'affaires qui lui sont soumises en urgence, le Conseil d'Etat se borne aux observations qui suivent.

1. Aux termes de l'article 171, 6°, du CIR,

"... le pécule de vacances acquis et payé à l'employé qui quitte l'entreprise est taxable distinctement au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables."

Dans le cas où un employé quitte l'entreprise, le pécule de vacances lui est payé anticipativement au moment de son départ (article 46 de l'arrêté royal du 30 mars 1967 relatif aux vacances annuelles des travailleurs) et l'article 171, 6°, a pour but d'éviter que ce pécule de vacances soit ajouté au revenu global soumis à l'impôt progressif par tranches.

Cette disposition ne concerne pas les ouvriers : en ce qui concerne ceux-ci, le pécule de vacances s'ajoute aux autres revenus imposables globalement.

.../...

Cette différence de traitement a été jugée contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution par l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 185/2002 du 11 décembre 2002, rendu sur question préjudicielle.

Le projet étend l'article 171, 6°, du CIR, à tous les travailleurs.

2. Par ailleurs, sous le régime actuellement en vigueur, l'article 171, 6°, du CIR, crée indirectement une différence de régime supplémentaire entre les employés prépensionnés et les ouvriers prépensionnés en ce qui concerne le pécule de vacances.

En effet, dès lors que le pécule de vacances n'est payé à un ouvrier prépensionné que l'année qui suit son départ (article 23 de l'arrêté royal du 30 mars 1967 relatif aux vacances annuelles des travailleurs), il est cumulé avec les revenus de remplacement de l'ouvrier, avec cette conséquence que celui-ci est privé totalement ou partiellement du bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 147, 1°, du CIR (article 147, 2°). Au contraire, l'employé prépensionné ne reçoit, l'année qui suit son départ, que des revenus de remplacement et peut dès lors bénéficier pleinement de la réduction d'impôt prévu par l'article 147, 1°, du CIR.

Aussi, par le même arrêt, la Cour d'arbitrage a considéré que l'article 147 du CIR viole le principe constitutionnel d'égalité

"... en tant qu'il exclut du bénéfice de l'application de son 1° le revenu de l'ouvrier prépensionné comprenant le pécule de vacances payé du fait de sa prépension" (lire : "du fait de sa mise à la prépension").

Le projet ne prévoit cependant aucune modification de l'article 147 du CIR pour remédier à cette inégalité de traitement.

L'auteur du projet a sans doute considéré que, du moment que le champ d'application de l'article 171, 6°, du CIR, est étendu à tous les travailleurs, cela suffit à écarter la discrimination résultant de l'application de l'article 147, 2°, du CIR, au pécule de vacances.

Selon cette disposition, "lorsque le revenu se compose partiellement de pensions ou d'autres revenus de remplacement", la réduction prévue au 1° de l'article (consistant en une somme fixe) est réduite à une quotité de cette somme "déterminée par le rapport qu'il y a entre, d'une part, le montant net des pensions et autres revenus de remplacement et, d'autre part, le montant de l'ensemble des revenus nets".

Sans doute l'auteur du projet considère-t-il que "le montant de l'ensemble des revenus nets" au sens de l'article 147 du CIR s'entend du "montant de l'ensemble des revenus nets imposables globalement".

Afin d'assurer la sécurité juridique, il serait préférable que cette précision figure dans la loi et que les mots "imposables globalement" soient ajoutés en finale du 2°, comme des 4°, 6° et 8° de l'article 147 du CIR.

3. Suivant l'article 3 du projet, la loi produit ses effets à partir de l'exercice d'imposition 2003.

Or, suivant un communiqué de presse du Ministre des Finances du 7 mars 2003, l'administration a décidé, sans attendre le vote de la loi en projet, de s'incliner devant l'arrêt de la Cour d'arbitrage, précité. En conséquence, ce communiqué invite les ouvriers qui ont été prépensionnés en 2000 et qui ont encore perçu en 2001 un pécule de vacances afférent à leurs prestations durant l'année 2000 à introduire une réclamation contre la cotisation afférente à l'exercice d'imposition 2002, et éventuellement à des exercices d'imposition antérieurs, pour autant du moins que le délai de réclamation ne soit pas expiré. Ce communiqué indique, en outre, qu'un dégrèvement d'office peut éventuellement aussi être demandé en raison du "fait nouveau" que constitue l'arrêt de la Cour d'arbitrage : ce dégrèvement peut être demandé dans un délai de trois ans à compter du 1^{er} janvier de l'année au cours de laquelle l'impôt a été établi (CIR, article 376, § 1^{er}, 1°) ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Fiscologue 883 du 21 mars 2003, p. 3.

Pour mettre la date d'entrée en vigueur de la loi en projet en conformité avec cette circulaire administrative, il y a lieu de remplacer l'article 3 du projet par la disposition suivante :

"Art. 3. La présente loi produit ses effets à partir de l'exercice d'imposition 2001.

Toutefois, l'application de la présente loi à des cotisations enrôlées avant la publication de celle-ci est subordonnée à la condition que le contribuable introduise une réclamation dans le délai légal ou, si ce délai est expiré, une demande de dégrèvement d'office dans le délai de trois ans à dater du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition."

Overeenkomstig artikel 84, eerste lid, 2°, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State, gewijzigd bij de wet van 4 augustus 1996, dienen in de adviesaanvraag in het bijzonder de redenen te worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval luidt de brief aldus :

- "- dans un souci de sécurité juridique, il incombe au Gouvernement de prendre d'urgence les mesures qui s'imposent suite à l'arrêt de la Cour d'Arbitrage n° 185/2002 du 11 décembre 2002;
- il convient d'éviter que de nombreux litiges fiscaux (estimés à 10.000 cas) ne résultent de la non-adaptation de la législation;
- compte tenu des contingences pratiques, il n'est matériellement plus possible de modifier la déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2003, qui a fait l'objet de l'arrêté royal du 9 mars 2003, sans retarder de manière significative les travaux d'enrôlement de l'impôt et donc les recettes fiscales."

*

* *

Gelet op de zeer korte termijn die de Raad van State is toegemeten en op het grote aantal zaken dat hem met verzoek om spoedbehandeling is voorgelegd, beperkt hij zich tot het maken van de volgende opmerkingen.

1. Luidens artikel 171, 6°, van het WIB is

"... (het verkregen vakantiegeld dat wordt betaald aan een hoofdarbeider die de onderneming verlaat) ... afzonderlijk belastbaar, tegen de aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de andere belastbare inkomsten ...".

Ingeval een bediende de onderneming verlaat, wordt het vakantiegeld hem vervroegd uitgekeerd op het ogenblik dat hij de onderneming verlaat (artikel 46 van het koninklijk besluit van 30 maart 1967 tot bepaling van de algemene uitvoeringsmodaliteiten van de wetten betreffende de jaarlijkse vakantie van de werknemers) en artikel 171, 6°, heeft tot doel te voorkomen dat dit vakantiegeld wordt samengevoegd met het totale inkomen waarop de progressieve belasting per schijf wordt geheven.

.../...

Deze bepaling heeft niet betrekking op de arbeiders, voor wie het vakantiegeld wordt samengevoegd met de andere gezamenlijk belastbare inkomsten.

Het Arbitragehof heeft in arrest nr. 185/2002 van 11 december 2002, dat het over een prejudiciële vraag gewezen heeft, geoordeeld dat dit verschil in behandeling strijdig is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Het ontwerp breidt artikel 171, 6°, van het WIB uit tot alle werknemers.

2. Onder de regeling die thans gelding heeft, doet artikel 171, 6°, van het WIB bovendien onrechtstreeks een bijkomend verschil in regeling ontstaan tussen de bedienden met vervroegd pensioen en de arbeiders met vervroegd pensioen wat het vakantiegeld betreft.

Doordat immers het vakantiegeld aan een arbeider met vervroegd pensioen pas het jaar na zijn vertrek wordt uitgekeerd (artikel 23 van het koninklijk besluit van 30 maart 1967 tot bepaling van de algemene uitvoeringsmodaliteiten van de wetten betreffende de jaarlijkse vakantie van de werknemers), wordt het samengevoegd met zijn vervangingsinkomsten, met het gevolg dat hij de vermindering van belasting waarin artikel 147, 1°, van het WIB voorziet geheel of gedeeltelijk verliest (artikel 147, 2°). De bediende met vervroegd pensioen, daarentegen, ontvangt het jaar na zijn vertrek alleen vervangingsinkomsten en geniet derhalve ten volle de belastingvermindering waarin artikel 147, 1°, van het WIB voorziet.

Bij hetzelfde arrest heeft het Arbitragehof dan ook geoordeeld dat artikel 147 van het WIB het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel schendt

"in zoverre het het inkomen van de arbeider met brugpensioen met inbegrip van het vakantiegeld dat naar aanleiding van zijn brugpensioen wordt betaald, uitsluit van het voordeel van de toepassing van artikel 147, 1°, van hetzelfde wetboek ...".

Het ontwerp voorziet echter in geen enkele wijziging van artikel 147 van het WIB om dit verschil in behandeling te verhelpen.

.../...

De steller van het ontwerp is er wellicht van uitgegaan dat zodra het toepassingsgebied van artikel 171, 6°, van het WIB uitgebreid wordt tot alle werknemers, dit volstaat om de discriminatie weg te werken die het gevolg is van de toepassing van artikel 147, 2°, van het WIB op het vakantiegeld.

Dit artikel bepaalt dat "als het inkomen gedeeltelijk uit pensioenen of andere vervangingsinkomsten bestaat", de vermindering vermeld in onderdeel 1° van het artikel (die een vast bedrag is) beperkt wordt tot een gedeelte van dit bedrag, waarbij dat gedeelte "wordt bepaald naar de verhouding tussen het nettobedrag van de pensioenen en andere vervangingsinkomsten enerzijds en het totale netto-inkomen anderzijds".

De steller van het ontwerp gaat er wellicht van uit dat "het totale netto-inkomen" in de zin van artikel 147 van het WIB dient te worden opgevat als "het totale netto-inkomen dat gezamenlijk wordt belast".

Om de rechtszekerheid te waarborgen, is het verkieslijk deze precisering in de wet op te nemen en de woorden "dat gezamenlijk wordt belast" aan het eind van onderdeel 2°, evenals aan het eind van de onderdelen 4°, 6° en 8° van artikel 147 van het WIB toe te voegen.

3. Volgens artikel 3 van het ontwerp heeft de wet uitwerking vanaf aanslagjaar 2003.

Volgens een perscommuniqué van de Minister van Financiën van 7 maart 2003 heeft de administratie evenwel besloten, zonder te wachten op de goedkeuring van de ontworpen wet, zich neer te leggen bij het voormelde arrest van het Arbitragehof. Bij dit communiqué worden de arbeiders die in 2000 met vervroegd pensioen zijn gegaan en die in 2001 nog een vakantiegeld hebben ontvangen voor hun prestaties gedurende het jaar 2000, derhalve verzocht bezwaar in te dienen tegen de aanslag betreffende het aanslagjaar 2002, en eventueel betreffende voorgaande aanslagjaren, tenminste voor zover de termijn om bezwaar in te dienen niet verstreken is. In dat communiqué wordt bovendien aangegeven dat eventueel ook een ambtshalve ontheffing kan worden aangevraagd wegens het "nieuwe feit" dat het arrest van het Arbitragehof heeft opgeleverd

.../...

: deze ontheffing kan worden aangevraagd binnen drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd (WIB, artikel 376, § 1, 1°) ⁽¹⁾ .

Om de datum van de inwerkingtreding van de ontworpen wet in overeenstemming te brengen met deze administratieve circulaire, dient artikel 3 van het ontwerp te worden vervangen door de volgende bepaling :

"Art. 3. Deze wet heeft uitwerking met ingang van het aanslagjaar 2001.

Opdat deze wet kan worden toegepast op aanslagen die vóór de bekendmaking ervan in het kohier ingeschreven zijn, is evenwel vereist dat de belastingplichtige een bezwaarschrift indient binnen de wettelijke termijn of, indien deze termijn verstreken is, een verzoek om ambtshalve ontheffing binnen de termijn van drie jaar te rekenen van 1 januari van het aanslagjaar."

⁽¹⁾ Fiskoloog 883 van 21 maart 2003, blz. 3.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs
de Heren

Y. KREINS,

président de chambre,
kamervoorzitter,

Madame
Mevrouw

J. JAUMOTTE,
M. BAGUET,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

Monsieur
de Heer

J. KIRKPATRICK,

assesseur de la section de législation,
assessor van de afdeling wetgeving,

Madame
Mevrouw

B. VIGNERON,

greffier,
griffier.

Le rapport a été rédigé par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section. La note du Bureau de coordination a été présentée par M. P. BROUWERS, référendaire.

Het verslag werd opgesteld door de H. J. REGNIER, eerste auditeur-afdelingshoofd. De nota van het Coördinatiebureau werd uitgebracht door de H. P. BROUWERS, referendaris.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M. J. JAUMOTTE.

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

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PRÉSIDENT - DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS