

AW

ROYAUME DE BELGIQUE

Avis 41.816/2

DE LA SECTION DE LÉGISLATION DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, le 1^{er} décembre 2006, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi "modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en matière de régime de taxation relatif à certaines indemnités payées ou attribuées à des chercheurs", a donné le 20 décembre 2006 l'avis suivant :

Portée de l'avant-projet

1. L'exposé des motifs explicite la portée de l'avant-projet comme suit :

"Le Gouvernement entend consolider la relance économique notamment par l'encouragement de la recherche scientifique. Ces dernières années, des dispenses de versement du précompte professionnel dû ont ainsi été octroyées, dans ce cadre, de :

- 65 p.c. pour les universités, les hautes écoles, le Fonds national de la Recherche Scientifique et le "Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen(");
- 50 p.c. pour les institutions de recherche reconnues, les partenariats entre les secteurs public et privé et les "young innovative companies";
- (-) 25 p.c. pour les entreprises qui emploient des chercheurs avec un diplôme de docteur ou d'ingénieur civil.

Toutefois, jusqu'à présent, rien n'a été prévu spécifiquement pour les chercheurs eux-mêmes.

Les articles 2 à 6 (en projet) tendent à combler cette lacune en qualifiant, par dérogation à l'article 31 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), les revenus que les universités, les hautes écoles et les organismes de recherche publics agréés par l'État rétrocèdent à leur chercheurs lorsqu'il s'agit de valoriser des résultats de recherches auxquelles ils ont participé, comme des revenus divers et en prévoyant pour ces revenus une imposition distincte à 33 p.c."

2. Pour atteindre cet objectif, l'avant-projet prévoit, en son article 2 ¹, de compléter l'article 90 du CIR 92, à savoir la disposition du Code des impôts qui définit ce qu'il faut comprendre par "revenus divers", par un 12° qui introduit, dans cette définition, "les indemnités personnelles provenant de l'exploitation d'une découverte payées ou attribuées à des chercheurs par une université, une haute école, le Fonds National de la Recherche Scientifique" et le "Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen" ou une institution agréée conformément à l'article 275 ³, § 1^{er}, alinéa 2, du même Code.

(1) Les autres dispositions concernent essentiellement la fixation de l'assiette de l'impôt dû sur ces indemnités.

La notion de "chercheur" est, par ailleurs, circonscrite au même article 90, en projet, par référence à la définition donnée dans l'article 275 ³, § 1^{er}, alinéas 1^{er} et 2 du CIR 92. La notion de "découverte" est également cernée dans ce même article en projet.

3. Le fonctionnaire délégué a encore apporté les précisions suivantes.

"1° Il est clair que la mesure envisagée a pour but d'alléger la charge de l'impôt dans le chef des chercheurs concernés afin de les inciter d'une part, à s'orienter vers la valorisation économique de leurs recherches plutôt que vers la simple publication des résultats de celles-ci et d'autre part, à ne pas quitter le secteur public de la recherche.

2° Le type d'indemnités en cause peut faire l'objet actuellement d'une imposition soit à titre de revenus professionnels soit à titre de revenus divers en fonction de circonstances de fait propre à chaque cas. Ceci entraîne des litiges fiscaux à cause d'une discordance de traitement entre chercheurs.

3° Les indemnités en cause peuvent être perçues plusieurs années après le moment où les recherches se sont déroulées et ces indemnités n'ont parfois plus de relations évidentes avec l'activité exercée par le contribuable lorsqu'il les reçoit.

4° (L'auteur du projet a) donc jugé qu'il convenait sur le plan fiscal de traiter toutes ces indemnités sur un strict pied d'égalité afin d'éviter toute discrimination entre chercheurs actifs dans le secteur public, d'assurer une réelle sécurité juridique pour les institutions publiques de recherches qui les versaient et de rendre de ce fait, plus attractif le nouveau régime proposé pour tous les intervenants, institutions comme chercheurs."

Observations générales

1. La question se pose de savoir si le 12° qu'ajoute l'article 2 de l'avant-projet de loi à l'article 90 du CIR 92 ne crée pas une ambiguïté voire une contradiction au sein de cette même disposition ? En effet, l'article 90 prévoit en son 1° que sont des revenus divers

"(...), les bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle (...)".

.../...

2. L'avant-projet soulève, tel qu'il est envisagé, une question quant au caractère discriminatoire de son champ d'application puisque sont exclus les chercheurs travaillant dans le secteur privé, d'autant plus que le parallélisme est fait, dans l'exposé des motifs ainsi que dans la définition de la notion de chercheur donnée aux articles 90, 12°, en projet, et 228, § 2, 9°, en projet, avec l'article 275³ du CIR 92 dont le champ d'application est bien plus large puisqu'il vise aussi les chercheurs du secteur privé.

Il appartient, dès lors, à l'auteur du projet de pouvoir, dans l'exposé des motifs, justifier par des éléments objectifs et pertinents la différenciation de traitement qu'induit la limitation que comporte le champ d'application de l'avant-projet.

3. De même, le champ d'application de la mesure est restreint aux applications industrielles ou agricoles. La question se pose de savoir si cette restriction peut se justifier au regard des articles 10 et 11 de la Constitution et si elle est vraiment d'actualité. Sur ce point, en effet, la portée de la disposition n'est pas illustrée par des exemples de ce qui relève ou non de ces deux branches de l'activité économique; par ailleurs, le secteur tertiaire de l'économie ayant acquis une grande importance, il y a lieu de s'interroger sur la pertinence de cette exclusion.

Certes, le fonctionnaire délégué a expliqué que le Conseil des ministres du 22 mars 2006 a décidé d'introduire un avant-projet de loi qui reprend plus ou moins le texte d'une proposition n° doc. 51 2273/001, déposée le 10 février 2006, qui contient effectivement cette même limitation à l'application industrielle ou agricole, mais sans la justifier non plus dans ses développements.

Sur ce point également, il appartient à l'auteur de l'avant-projet de justifier, dans l'exposé des motifs, la conformité de cette restriction du champ d'application aux articles 10 et 11 de la Constitution.

Observations particulières

1. Dans un souci d'uniformité de rédaction des dispositions en projet avec celles que comporte déjà le CIR 92 et plus particulièrement son article 275 ³, il y aurait lieu de remplacer les termes de "haute école" par ceux de "école supérieure" et les mots d' "institution de recherche" par ceux de "institution scientifique".

2. Les articles 90, en projet, et 228, § 2, 9°, en projet font tous deux référence à l'article 275 ³, § 1^{er}, alinéas 1^{er} et 2 du CIR 92. Étant donné que cette nouvelle présentation en paragraphes de l'article 275 ³ du CIR 92 ne sera effective qu'une fois entrée en vigueur la disposition de la loi-programme (I) ² qui y procède, il y aura lieu d'être attentif à ne faire entrer en vigueur ces deux nouvelles dispositions qu'une fois que la loi-programme aura sorti ses effets.

⁽²⁾ Sur laquelle le Conseil d'État a donné l'avis 41.662/1/2/3/4, le 17 novembre 2006 (article 32 de l'avant-projet de loi - Doc. parl., Chambre, 51-2773/023, article 30 du projet de loi).

La chambre était composée de

Messieurs	Y. KREINS,	président de chambre,
	J. JAUMOTTE,	conseillers d'État,
Madame	M. BAGUET,	
Messieurs	H. BOSLY,	assesseurs de la section de législation,
	G. KEUTGEN,	
Madame	B. VIGNERON,	greffier.

Le rapport a été présenté par M. J. REGNIER, premier auditeur chef de section.

LE GREFFIER,

LE PRÉSIDENT,

B. VIGNERON

Y. KREINS

AW

KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 41.816/2

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 1 december 2006 door de Vice-Eerste Minister en Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 inzake het aanslagstelsel van bepaalde vergoedingen betaald of toegekend aan onderzoekers", heeft op 20 december 2006 het volgende advies gegeven :

Draagwijdte van het voorontwerp

1. De draagwijdte van het voorontwerp wordt in de memorie van toelichting als volgt uiteengezet :

"De Regering wenst de economische heropbloei te bevestigen onder meer door de aanmoediging van het wetenschappelijk onderzoek. In dat kader werden de laatste jaren reeds vrijstellingen van doorstorting van verschuldigde bedrijfsvoorheffing toegekend van :

- 65 pct. voor de universiteiten, de hogescholen, het Nationaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek en het Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen (");
- 50 pct. voor de erkende wetenschappelijke instellingen, de samenwerkingsverbanden tussen de overheids- en de privé-sector en de "young innovative companies";
- (-) 25 pct. voor de ondernemingen die onderzoekers met een diploma van doctor of burgerlijk ingenieur tewerkstellen.

Tot op heden werd er echter niet voorzien in iets specifieks voor de onderzoekers zelf.

De artikelen 2 tot 6 (in ontwerp) proberen die leemte op te vullen door de inkomsten die universiteiten, hogescholen en door de Staat erkende openbare wetenschappelijke instellingen afstaan aan hun onderzoekers wanneer het gaat om het exploiteren van de onderzoeksresultaten waaraan zij hebben deelgenomen, in afwijking van artikel 31 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92), als divers (lees : diverse) inkomsten te kwalificeren en door voor die inkomsten, een afzonderlijke belasting tegen 33 pct. vast te leggen."

2. Om dat doel te bereiken bepaalt artikel 2 ¹ van het voorontwerp dat artikel 90 van het WIB 92, te weten de bepaling van het Wetboek van Inkomstenbelastingen die definieert wat verstaan moet worden onder "diverse inkomsten", aangevuld wordt met een punt 12°, dat in die definitie invoegt de "persoonlijke vergoedingen uit de exploitatie van een uitvinding die door een universiteit, een hogeschool, het Nationaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek" en het "Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen" of een onderzoeksinstituut erkend overeenkomstig artikel 275 ³, § 1, tweede lid, van hetzelfde Wetboek "worden betaald of toegekend aan onderzoekers".

⁽¹⁾ De overige bepalingen betreffen hoofdzakelijk de vaststelling van de grondslag van de belasting verschuldigd op die vergoedingen.

Het begrip "onderzoeker" wordt voorts omschreven in datzelfde ontworpen artikel 90, door verwijzing naar de definitie die wordt gegeven in artikel 275 ³, § 1, eerste en tweede lid, van het WIB 92. In datzelfde ontworpen artikel wordt ook het begrip "uitvinding" nader omschreven.

3. De gemachtigde ambtenaar heeft de volgende toelichtingen verstrekt :

"1° Il est clair que la mesure envisagée a pour but d'alléger la charge de l'impôt dans le chef des chercheurs concernés afin de les inciter d'une part, à s'orienter vers la valorisation économique de leurs recherches plutôt que vers la simple publication des résultats de celles-ci et d'autre part, à ne pas quitter le secteur public de la recherche.

2° Le type d'indemnités en cause peut faire l'objet actuellement d'une imposition soit à titre de revenus professionnels soit à titre de revenus divers en fonction de circonstances de fait propre à chaque cas. Ceci entraîne des litiges fiscaux à cause d'une discordance de traitement entre chercheurs.

3° Les indemnités en cause peuvent être perçues plusieurs années après le moment où les recherches se sont déroulées et ces indemnités n'ont parfois plus de relations évidentes avec l'activité exercée par le contribuable lorsqu'il les reçoit.

4° (L' auteur du projet a) donc jugé qu'il convenait sur le plan fiscal de traiter toutes ces indemnités sur un strict pied d'égalité afin d'éviter toute discrimination entre chercheurs actifs dans le secteur public, d'assurer une réelle sécurité juridique pour les institutions publiques de recherches qui les versaient et de rendre de ce fait, plus attractif le nouveau régime proposé pour tous les intervenants, institutions comme chercheurs."

Algemene opmerkingen

1. De vraag rijst of punt 12°, dat bij artikel 2 van het voorontwerp van wet toegevoegd wordt in artikel 90 van het WIB 92, geen dubbelzinnigheid, of zelfs een tegenstrijdigheid, doet ontstaan binnen diezelfde bepaling. Artikel 90, 1°, bepaalt immers dat onder "diverse inkomsten" verstaan moeten worden :

"(...) winst of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden (...)"

.../...

2. Het voorontwerp doet, zoals het is opgevat, vragen rijzen omtrent de discriminatie vervat in de werkingssfeer ervan, vermits het niet van toepassing is op onderzoekers werkzaam in de privé-sector, temeer daar zowel in de memorie van toelichting als in de definitie van het begrip onderzoeker verstrekt in de ontworpen artikelen 90, 12°, en 228, § 2, 9°, een parallellisme wordt gelegd met artikel 275³ van het WIB 92, waarvan de werkingssfeer veel ruimer is, daar deze ook de onderzoekers uit de privé-sector omvat.

De steller van het ontwerp moet derhalve in de memorie van toelichting bij wege van objectieve en pertinente gegevens de verschillende behandeling kunnen verantwoorden die de beperking van de werkingssfeer van het voorontwerp meebrengt.

3. Bovendien wordt de werkingssfeer van de maatregel beperkt tot industriële of landbouwkundige toepassingen. De vraag rijst of die beperking kan worden verantwoord in het licht van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en of ze nog actueel is. Op dat punt wordt de draagwijdte van de bepaling immers niet toegelicht bij wege van voorbeelden van wat al dan niet onder die twee takken van economische activiteit ressorteert; voorts kan men zich afvragen of het wel pertinent is die activiteit uit te sluiten van de werkingssfeer ervan, temeer daar de tertiaire sector van de economie van groot belang is geworden.

De gemachtigde ambtenaar heeft weliswaar uitgelegd dat op de Ministerraad van 22 maart 2006 besloten is een voorontwerp van wet in te dienen dat min of meer de tekst overneemt van voorstel nr. DOC 51 2273/001, ingediend op 10 februari 2006, dat effectief diezelfde beperking tot industriële of landbouwkundige toepassingen bevat, maar die evenmin wordt verantwoord in de toelichting.

Ook wat dit punt betreft, dient de steller van het voorontwerp in de memorie van toelichting aan te tonen dat die beperking van de werkingssfeer conform de artikelen 10 en 11 van de Grondwet is.

Bijzondere opmerkingen

1. Opdat de redactie van de ontworpen bepalingen eenvormig zal zijn met die welke vervat zijn in het huidige WIB 92, inzonderheid met artikel 275 ³ ervan, moet het woord "onderzoeksinstelling" vervangen worden door de woorden "wetenschappelijke instelling".

2. In de beide ontworpen artikelen 90 en 228, § 2, 9°, wordt verwezen naar artikel 275 ³, § 1, eerste en tweede lid, van het WIB 92. Aangezien die nieuwe indeling van artikel 275 ³ van het WIB 92 in paragrafen pas effectief zal zijn vanaf de inwerkingtreding van de bepaling ² van de programmawet (I) die daarin voorziet, moet ervoor gezorgd worden dat die twee nieuwe bepalingen pas in werking treden zodra de programmawet uitwerking heeft gekregen.

⁽²⁾ Waaroever de Raad van State op 17 november 2006 advies 41.662/1/2/3/4 heeft verstrekt (artikel 32 van het voorontwerp van wet - Gedr. Stuk Kamer, 51-2773/023, artikel 30 van het wetsontwerp).

De kamer was samengesteld uit

de Heren	Y. KREINS,	kamervoorzitter,
Mevrouw	J. JAUMOTTE, M. BAGUET,	staatsraden,
de Heren	H. BOSLY, G. KEUTGEN,	assessoren van de afdeling wetgeving,
Mevrouw	B. VIGNERON,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. J. REGNIER, eerste auditeur-afdelingshoofd.

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

DE GRIFFIER,

DE VOORZITTER,

B. VIGNERON

Y. KREINS