KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 47.319/1
VAN 12 NOVEMBER 2009

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 16 oktober 2009 door de Minister van Sociale Zaken verzocht haar, binnen een termijn van dertig dagen, van advies te dienen over een ontwerp van amendement nr. 2 bij een ontwerp van wet "houdende sociale bepalingen", heeft het volgende advies gegeven:

STREKKING VAN HET AMENDEMENT

Het amendement dat om advies is voorgelegd strekt ertoe de door de Belgische grensarbeiders uit Nederland ontvangen invaliditeitsuitkeringen uit te sluiten van de grondslag voor de berekening van de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid (BBSZ).

In de begeleidende brief licht de Minister van Sociale Zaken het amendement als volgt toe:

> "De regelgeving betreffende de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid van werknemers voorziet in een aantal uitzonderingen waar de bijzondere bijdrage niet verschuldigd is, bijvoorbeeld in geval van grensarbeid.
>
> Door de wetswijziging van 2005 (artikel 184 van de wet houdende diverse bepalingen van 27 december 2005) werd de verwijzing naar de overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting met Nederland geschrapt gezien het bijzondere regime van de grensarbeiders in het betreffende verdrag werd opgeheven.
>
> Het gaat hier echter enkel om de inkomsten uit arbeid.
>
> Voor de Belgische grensarbeiders die een invaliditeitsuitkering ontvangen uit Nederland rijst hierdoor een probleem.
>
> Op grond van de bepalingen van de Belgisch-Nederlandse overeenkomst worden de invaliditeitsuitkeringen immers belast in de woonstaat. Het resultaat is bijgevolg dat grensarbeiders (die in beginsel niet onderworpen zijn aan de Belgische sociale zekerheid) die een invaliditeitsuitkering ontvangen uit Nederland de bijzondere bijdrage voor sociale zekerheid eventueel verschuldigd zijn op grond van de bepaling van het gezinsinkomen. Wanneer een deel van het gezinsinkomen in België verworven wordt door een persoon van het gezin die onderworpen is aan de Belgische sociale zekerheid, wordt de uitkering van de grensarbeider uit de grensstaat mee in rekening genomen voor de berekening van de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid.
>
> Hierdoor druist de huidige regelgeving in tegen de geest van de Europese sociale regelgeving (EEG-verordening 1408/71) welke bepaalt dat men in principe slechts onderworpen kan worden aan het sociale zekerheidsstelsel van één lidstaat.
>
> Het is bijgevolg noodzakelijk dat de regelgeving in dit verband gewijzigd wordt".

ALGEMENE BESPREKING

1. De bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid

De bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid is ingevoerd bij de wet van 30 maart 1994 houdende sociale bepalingen en wordt geregeld in titel XI van die wet.

Krachtens artikel 108, § 1, van de wet van 30 maart 1994 is de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid jaarlijks verschuldigd door de gezinnen (1) waarvan de in artikel 106, §§ 1 tot 3, van de wet bedoelde personen (2) deel uitmaken (artikel 108, § 1, eerste lid) en door de in artikel 106, § 1, van de wet bedoelde personen die geen deel uitmaken van een gezin dat een gezinsinkomen heeft in de zin van artikel 107, 2/ (3).

---

(1) In artikel 107, 1/, van de wet wordt "gezin" omschreven als "de persoon of de personen ten laste van wie een aanslag of een gemeenschappelijke aanslag in de inkomstenbelastingen wordt gevestigd, overeenkomstig de artikelen 126 en 243 tot 244*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992".

(2) Het gaat in hoofdzaak om personen die als werknemer of daarmee gelijkgestelde, geheel of gedeeltelijk, vallen onder het Belgische socialezekerheidsstelsel voor werknemers (nl. de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, de besluitwet van 10 januari 1945 betreffende de maatschappelijke zekerheid van de mijnwerkers en ermee gelijkgestelden of de besluitwet van 7 februari 1945 betreffende de maatschappelijke veiligheid van de zeelieden der koopvaardij) of die een sociale uitkering ontvangen geïndexeerd krachtens de wet van 2 augustus 1971 houdende inrichting van een stelsel waarbij de wedden, lonen, pensioenen, toelagen en tegemoetkomingen ten laste van de openbare schatkist, sommige sociale uitkeringen, de bezoldigingsgrenzen waarmee rekening dient gehouden bij de berekening van sommige bijdragen van de sociale zekerheid der arbeiders, alsmede de verplichtingen op sociaal gebied opgelegd aan de zelfstandigen, aan het indexcijfer van de consumptieprijzen worden gekoppeld of de wet van 1 maart 1977 houdende inrichting van een stelsel waarbij sommige uitgaven in de overheidssector aan het indexcijfer van de consumptieprijzen van het Rijk worden gekoppeld (wat dit laatste betreft, zie het koninklijk besluit van 15 juni 1995 tot uitvoering van artikel 106, § 3, van de wet van 30 maart 1994 houdende sociale bepalingen). Daarnaast is de regeling ook van toepassing op de personen vermeld in artikel 1, § 3, van het koninklijk besluit van 24 december 1993 ter uitvoering van de wet van 6 januari 1989 tot vrijwaring van 's lands concurrentievermogen.

(3) Die personen zijn een bijdrage verschuldigd ten bedrage van de op grond van artikel 109 van de wet te verrichten inhoudingen (artikel 108, § 1, tweede lid).

.../...

Voor de gezinnen wordt de bijdrage berekend op basis van het gezinsinkomen (zie artikel 108, § 1, eerste lid, van de wet). Volgens artikel 107, 2/, van de wet dient onder "gezinsinkomen" te worden verstaan:

> "de som van het totale netto-inkomen van elke persoon die bij toepassing van het 1/ deel uitmaakt van het gezin, vastgesteld overeenkomstig de artikelen 7 tot 116, 129 en 228 tot 242 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, hieronder niet begrepen de overeenkomstig artikel 171 van voormeld Wetboek afzonderlijk belaste inkomsten, verminderd met het bedrag van de in artikelen 34 en 228, § 2, 6/, van dat Wetboek vermelde pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen, de beroepsinkomsten bedoeld in de artikelen 155 en 156, 2/, van dat Wetboek, alsmede met het bedrag van de in artikel 23, § 1, 4/, van dat Wetboek vermelde bezoldigingen verkregen in Frankrijk waarop de artikelen 11, § 2, c, en 18, van de op 10 maart 1964 met Frankrijk gesloten overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is en die in Frankrijk aan een sociale wetgeving gelijkaardig aan die bedoelde in artikel 106, § 1, zijn onderworpen".

2. Kwalificatie van de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid

Alhoewel de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid op grond van artikel 108, § 2, van de wet van 30 maart 1994 bestemd is voor de financiering van de regelingen van de sociale zekerheid der werknemers, oordeelde de Raad van State, afdeling Wetgeving, in zijn advies bij het ontwerp dat de wet van 30 maart 1994 geworden is, dat de heffing als een belasting te beschouwen is [(4)].

De regering verdedigde het standpunt dat het gaat om "een specifieke bijdrage, gelijkgesteld met een sociale-zekerheidsbijdrage" [(5)].

De Raad van State, afdeling Wetgeving, ziet geen redenen om af te stappen van het standpunt verwoord in het advies 23.079/1/2/8.

---

(4) Zie het advies 23.079/1/2/8 van 27 en 28 januari 1994 over een voorontwerp van wet "houdende sociale bepalingen" (*Parl. St.*, Senaat, 1993-94, nr. 980/1, 224-227).

(5) *Parl. St.*, Senaat, 1993-94, nr. 980/1, 52. Ook in J. VAN LANGENDONCK en J. PUT, *Handboek socialezekerheidsrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2006, p. 318-319, nr. 749, wordt de bijdrage ondergebracht bij de quasi-fiscale heffingen.

In ieder geval, indien de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid niet met een eigenlijke socialezekerheidsbijdrage kan worden gelijkgesteld, dan is het uitgangspunt van de stellers van het amendement betwistbaar, nl. dat de regeling moet worden aangepast gelet op verordening (EEG) nr. 1408/71 van de Raad van de Europese Unie van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de socialezekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen, het EG-verdrag verleent in het algemeen de Europese autoriteiten trouwens geen bevoegdheden op het vlak van de fiscaliteit [(6)].

EG-verordening nr. 1408/71 beoogt een coördinatie - geen harmonisatie - van de wettelijke socialezekerheidsstelsels van de lidstaten. De lidstaten beschikken dus in principe over de volle vrijheid om de regelen van hun socialezekerheidssysteem te bepalen, onder meer de wijze van financiering door middel van belastingen of verplichte verzekeringsbijdragen [(7)].

Luidens haar artikel 4, leden 1 en 2, is de verordening van toepassing op

"alle wettelijke regelingen betreffende de volgende takken van sociale zekerheid:

a) prestaties bij ziekte en moederschap;
b) prestaties bij invaliditeit, met inbegrip van die tot instandhouding of verbetering van de verdiencapaciteit;
c) uitkeringen bij ouderdom;
d) uitkeringen aan nagelaten betrekkingen;
e) prestaties bij arbeidsongevallen en beroepsziekten;
f) uitkeringen bij overlijden;
g) werkloosheidsuitkeringen;
h) gezinsbijslagen."

---

(6) M. DREESMANN en H. VAN HOOGENBEMT, "Het grensarbeidersstatuut en het vrije verkeer van werknemers: het spanningsveld sociale zekerheid-fiscaliteit" in Y. JORENS (ed.), *Grensarbeid. Sociaalrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, 218; Y. JORENS, "Grensarbeid: algemene situering en probleemstelling" in Y. JORENS (ed.), *Grensarbeid. Sociaalrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Brugge, die Keure, 1997, 28.

(7) Y. JORENS, "Grensarbeid: algemene situering en probleemstelling" in Y. JORENS (ed.), *Grensarbeid. Sociaalrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Brugge, die Keure, 1997, 28. Zie p. 26 e.v. over het spanningsveld tussen sociale zekerheid en fiscaliteit en de invloed ervan op de situatie van grensarbeiders, alsook de bijdrage van M. DREESMANN en H. VAN HOOGENBEMT, "Het grensarbeidersstatuut en het vrije verkeer van werknemers: het spanningsveld sociale zekerheid-fiscaliteit" in hetzelfde verzamelwerk, pp. 215-241.

.../...

en

> "op de algemene en bijzondere stelsels van sociale zekerheid, welke al of niet op premie- of bijdragebetaling berusten, alsmede op de regelingen betreffende de verplichtingen van de werkgever of de reder met betrekking tot de in lid 1 bedoelde prestaties".

Volgens artikel 13, lid 1, van de verordening zijn degenen op wie de verordening van toepassing is [8], slechts aan de socialezekerheidswetgeving van één lidstaat onderworpen. Voor werknemers is dit in beginsel [9] de werkstaat (zie artikel 13, lid 2, a), van de verordening). Gelet op de bevoegdheid van de Europese autoriteiten kan deze regel slechts betrekking hebben op de premies of bijdragen die voor de verplichte verzekering m.b.t. de genoemde takken van sociale zekerheid dienen te worden betaald.

Als de EG-verordening nr. 1408/71 niet het motief kan zijn om de door de Belgische grensarbeiders uit Nederland ontvangen invaliditeitsuitkeringen uit te sluiten van de grondslag voor de berekening van de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid, dan zal daarvoor, in het licht van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, een andere, deugdelijke verantwoording moeten kunnen worden gegeven.

3. Beperking tot Frankrijk en Nederland

Daar het amendement ertoe strekt om ook ten aanzien van Nederland in een *ad hoc*-regeling te voorzien, rijst de vraag waarom enkel ten aanzien van Frankrijk en Nederland een dergelijke regeling noodzakelijk wordt geacht.

---

[8] Krachtens artikel 2, lid 1, van de verordening is ze van toepassing op, onder meer, werknemers op wie de wetgeving van een of meer lidstaten van toepassing is of geweest is en die onderdanen van een der lidstaten zijn, alsmede op hun gezinsleden.

[9] *Cf*. de bijzondere regels voor werknemers in artikel 14 van de verordening.

Volgens de gemachtigde blijkt uit de meeste dubbelbelastingverdragen - uitgezonderd de overeenkomsten met Frankrijk [(10)] en Nederland - dat de invaliditeitsuitkeringen afkomstig uit een ander land, niet belast worden in België. Daardoor volstaat voor die landen de verwijzing in artikel 107 van de wet van 30 maart 1994 naar de artikelen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 [(11)] (inzonderheid de verwijzing naar de artikelen 155 en 156, 2/ WIB 1992), om te vermijden dat de invaliditeitsuitkering in rekening zou kunnen worden gebracht voor de berekening van de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid. De gemachtigde heeft dit als volgt geïllustreerd met de regelingen ten aanzien van Duitsland en Luxemburg:

> "La convention du 11 avril 1967 entre la Belgique et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter la double imposition, prévoit en son article 19, § 3, que les pensions et toutes autres allocations, périodiques ou non, payées en exécution de la législation sociale d'un Etat contractant par cet Etat, par un Land ou par une de leurs subdivisions politiques, collectivités locales ou personnes morales de droit public, sont imposables dans cet État.
>
> La convention du 17 septembre 1970 entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter la double imposition, prévoit en son article 18, § 2, que les pensions et autres allocations, périodiques ou non, payées en exécution de la législation sociale d'un Etat contractant par cet Etat, par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ou par une personne morale ressortissant à son droit public, sont imposables dans cet État.
>
> Il résulte de ce qui précède que les indemnités d'invalidité payées par l'Allemagne ou par le Luxembourg à une personne qui réside en Belgique ne sont pas soumises à l'impôt belge et ne font donc pas partie des revenus du ménage (notion fiscale) qui servent de base pour calculer le montant dû pour la cotisation spéciale pour la sécurité sociale (qui relève de la sécurité sociale)."

---

(10) Bemerk dat op 12 december 2008 te Brussel een avenant is ondertekend bij de overeenkomst van 10 maart 1964 tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen (goedgekeurd bij de wet van 14 april 1965 houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen Belgie en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, van het slotprotocol en van de bijgevoegde brieven, ondertekend op 10 maart 1964 te Brussel). Die nieuwe overeenkomst - die vooralsnog geen uitwerking heeft - strekt ertoe een "aanvullend Protocol inzake grensarbeiders" toe te voegen aan de overeenkomst van 10 maart 1964. De gemachtigde heeft verklaard dat bij het opstellen van het amendement nog geen rekening is gehouden met die avenant.

(11) Hierna: WIB 1992.

Uit de toelichting verstrekt door de gemachtigde blijkt echter niet met zekerheid dat er, naast Frankrijk en Nederland, niet nog andere, vergelijkbare gevallen zijn waarin de uitkeringen in België belast worden [(12)]. Bovendien blijkt niet vast te staan dat, op basis van het amendement, alle inkomsten die krachtens een buitenlands socialezekerheidsstelsel verworven worden, uitgesloten zullen zijn voor de berekening van de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid.

Gelet op de grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie moeten alle belastingplichtigen echter in beginsel gelijk worden behandeld.

Het komt dan ook aan de stellers van het amendement toe om na te gaan of de ontworpen regeling voldoende garanties biedt om discriminatie uit te sluiten. Indien dit niet kan worden gegarandeerd, verdient het aanbeveling om te voorzien in een algemene uitzondering, in plaats van de *ad hoc*-regeling die met het amendement wordt beoogd. Daarbij zouden uit het voor de berekening van de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid in aanmerking te nemen gezinsinkomen moeten worden gesloten, alle in België niet krachtens een dubbelbelastingverdrag vrijgestelde inkomsten of tegen verminderd tarief belastbare buitenlandse inkomsten die toegekend worden met toepassing van een buitenlands stelsel van sociale zekerheid waarop de verordening van toepassing is.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 11/1

Terwijl het de bedoeling van de stellers van het amendement is om invaliditeitsuitkeringen uit te sluiten, verwijst artikel 107, 2/, van de wet van 30 maart 1994 thans naar "de in artikel 23, § 1, 4/ [WIB 1992] vermelde *bezoldigingen*", zodat na

---

(12) Dat valt ook op te maken uit volgende verklaring van de gemachtigde:
"Ingevolge de artikelen 15, 18 en 21 van de dubbelbelastingverdragen kunnen bepaalde in het buitenland verkregen inkomsten onder bepaalde omstandigheden belastbaar zijn in België. Dit kan relevant zijn voor de BBSZ indien dergelijke inkomsten verkregen worden door personen die aan de BBSZ zijn onderworpen en ze onder de definitie van het «gezinsinkomen» zouden zijn begrepen".

.../...

de wijziging ook wordt gerefereerd aan bezoldigingen verkregen in Nederland, waarop artikel 18, lid 1, b), van de overeenkomst van 5 juni 2001 (13) van toepassing is en die in Nederland aan een sociale wetgeving gelijkaardig aan die vermeld in artikel 106, § 1, van de wet van 30 maart 1994 onderworpen zijn. Het is echter zeer de vraag of de bedoelde invaliditeitsvergoedingen in alle gevallen onder de term "bezoldigingen", zowel in de internrechtelijke als in de verdragsrechtelijke betekenis, kunnen worden begrepen (14), zodat het wenselijk is om een meer adequate terminologie te hanteren.

Artikel 11/2

Volgens artikel 11/2, § 1, van het amendement zal artikel 11/1 uitwerking hebben met ingang van het aanslagjaar 2005. Om ontheffing te kunnen krijgen van de in strijd met de nieuwe regeling reeds gevestigde belastingen, zullen de belastingplichtigen evenwel, binnen zes maand na de bekendmaking van de nieuwe regeling, een bezwaarschrift moeten indienen (15). Wie dat niet of niet tijdig doet, verliest aldus het recht op ontheffing.

Aangezien het om belastingen gaat die onrechtmatig gevestigd zijn en waaraan de belastingplichtige geen enkele schuld heeft, is er geen reden om niet tot een automatische herziening van de voor de betrokken dienstjaren verschuldigde belasting over te gaan, waarvoor inspiratie kan worden gezocht in artikel 376 WIB 1992.

---

(13) Overeenkomst van 5 juni 2001 tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.

(14) Vergelijk bijvoorbeeld de omschrijving "lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen (...) ter zake van een dienstbetrekking" (artikel 15, lid 1, van de overeenkomst van 5 juni 2001), met de socialezekerheidsuitkeringen bedoeld in artikel 18, lid 1, b), van dezelfde overeenkomst. Vergelijk bijvoorbeeld ook met de artikelen 31, tweede lid, 4/, 34, § 1, 1/ en 1/*bis*, en 39, § 1, eerste lid WIB 1992.

(15) Krachtens artikel 110, § 5, van de wet van 30 maart 1994 is titel VII WIB 1992 van toepassing op de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid.

Bovendien is niet duidelijk waarom een bezwaarschrift ingediend bij een andere directeur der directe belastingen dan de directeur der directe belastingen van de provincie of het gewest in wiens ambtsgebied de aanslag is gevestigd niet evenzeer geldig zou kunnen worden geacht (vgl. met de regeling opgenomen in artikel 366 WIB 1992, waarvan artikel 11/2, § 2, van het amendement afwijkt).

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
	M. TISON, L. DENYS,	assessoren van de afdeling Wetgeving,
Mevrouw	M. VERSCHRAEGHEN,	toegevoegd griffier.

Het verslag werd uitgebracht door de H. F. VANNESTE, adjunct-auditeur.

DE GRIFFIER DE VOORZITTER

M. VERSCHRAEGHEN M. VAN DAMME

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 47.319/1
DU 12 NOVEMBRE 2009

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par la Ministre des Affaires sociales, le 16 octobre 2009, d'une demande d'avis, dans un délai de trente jours, sur un amendement n/ 2 au projet de loi "portant des dispositions sociales", a donné l'avis suivant:

PORTÉE DE L'AMENDEMENT

L'amendement soumis pour avis a pour objet d'exclure de la base de calcul de la cotisation spéciale pour la sécurité sociale (CSSS), les indemnités d'invalidité perçues aux Pays-Bas par les travailleurs frontaliers belges.

Dans la lettre d'accompagnement, le Ministre des Affaires sociales justifie l'amendement ainsi qu'il suit:

"De regelgeving betreffende de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid van werknemers voorziet in een aantal uitzonderingen waar de bijzondere bijdrage niet verschuldigd is, bijvoorbeeld in geval van grensarbeid.

Door de wetswijziging van 2005 (artikel 184 van de wet houdende diverse bepalingen van 27 december 2005) werd de verwijzing naar de overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting met Nederland geschrapt gezien het bijzondere regime van de grensarbeiders in het betreffende verdrag werd opgeheven.

Het gaat hier echter enkel om de inkomsten uit arbeid.

Voor de Belgische grensarbeiders die een invaliditeitsuitkering ontvangen uit Nederland rijst hierdoor een probleem.

Op grond van de bepalingen van de Belgisch-Nederlandse overeenkomst worden de invaliditeitsuitkeringen immers belast in de woonstaat. Het resultaat is bijgevolg dat grensarbeiders (die in beginsel niet onderworpen zijn aan de Belgische sociale zekerheid) die een invaliditeitsuitkering ontvangen uit Nederland de bijzondere bijdrage voor sociale zekerheid eventueel verschuldigd zijn op grond van de bepaling van het gezinsinkomen. Wanneer een deel van het gezinsinkomen in België verworven wordt door een persoon van het gezin die onderworpen is aan de Belgische sociale zekerheid, wordt de uitkering van de grensarbeider uit de grensstaat mee in rekening genomen voor de berekening van de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid.

Hierdoor druist de huidige regelgeving in tegen de geest van de Europese sociale regelgeving (EEG-verordening 1408/71) welke bepaalt dat men in principe slechts onderworpen kan worden aan het sociale zekerheidsstelsel van één lidstaat.

Het is bijgevolg noodzakelijk dat de regelgeving in dit verband gewijzigd wordt".

DISCUSSION GÉNÉRALE

1. La cotisation spéciale pour la sécurité sociale

La cotisation spéciale pour la sécurité sociale a été instaurée par la loi du 30 mars 1994 portant des dispositions sociales et est régie par le titre XI de cette loi.

En vertu de l'article 108, § 1er, de la loi du 30 mars 1994, la cotisation spéciale pour la sécurité sociale est due annuellement par les ménages (1) dont font partie les personnes visées à l'article 106, §§ 1er à 3 (2) de la loi (article 108, § 1er, alinéa 1er) et par les personnes visées à l'article 106, § 1er, de la loi qui ne font pas partie d'un ménage ayant un revenu du ménage au sens de l'article 107, 2/ (3).

---

(1) L'article 107, 1/, de la loi définit le "ménage" comme "la personne ou les personnes à charge de laquelle ou desquelles une imposition ou une imposition commune est établie en matière d'impôts sur les revenus, conformément aux articles 126 et 243 à 244*bis* du Code des impôts sur les revenus 1992".

(2) Il s'agit principalement des personnes qui, en tant que travailleur ou assimilé, sont soumises, totalement ou partiellement, au régime belge de sécurité sociale des travailleurs (notamment la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, l'arrêté-loi du 10 janvier 1945 concernant la sécurité sociale des ouvriers mineurs et assimilés ou l'arrêté-loi du 7 février 1945 concernant la sécurité sociale des marins de la marine marchande) ou qui bénéficient d'une prestation sociale indexée en vertu de la loi du 2 août 1971 organisant un régime de liaison des prix à la consommation des traitements, salaires, pensions, allocations et subventions à charge du trésor public, de certaines prestations sociales, des limites de rémunération à prendre en considération pour le calcul de certaines cotisations de sécurité sociale des travailleurs, ainsi que des obligations imposées en matière sociale aux travailleurs indépendants ou la loi du 1er mars 1977 organisant un régime de liaison à l'indice des prix à la consommation du Royaume de certaines dépenses dans le secteur public (voir en ce qui concerne cette dernière, l'arrêté royal du 15 juin 1995 pris en exécution de l'article 106, § 3, de la loi du 30 mars 1994 portant des dispositions sociales). La mesure s'applique en outre aux personnes visées à l'article 1er, § 3, de l'arrêté royal du 24 décembre 1993 portant exécution de la loi du 6 janvier 1989 de sauvegarde de la compétitivité du pays.

(3) Ces personnes sont redevables d'une cotisation spéciale pour la sécurité sociale d'un montant équivalent aux retenues à effectuer en vertu de l'article 109 (article 108, § 1er, alinéa 2).

Pour les ménages, la cotisation est calculée sur la base du revenu du ménage (voir l'article 108, § 1er, alinéa 1er, de la loi). Selon, l'article 107, 2/, de la loi, par "revenu du ménage", il y a lieu d'entendre:

> "le total de l'ensemble des revenus nets imposables de chaque personne qui fait partie du ménage conformément au 1/, déterminé conformément aux articles 7 à 116, 129 et 228 à 242 du Code des impôts sur les revenus 1992, en ce non compris les revenus imposés distinctement conformément à l'article 171 dudit Code, sous déduction du montant des pensions, rentes et allocations en tenant lieu, visées aux articles 34 et 228, § 2, 6/, de ce Code, des revenus professionnels visés aux articles 155 et 156, 2/, de ce Code ainsi que du montant des rémunérations visées à l'article 23, § 1er, 4/, de ce Code percues en France auxquelles s'appliquent les articles 11, § 2, c, et 18 de la convention préventive de la double imposition conclue avec la France le 10 mars 1964 et qui sont soumises en France à une législation sociale analogue à celle visée à l'article 106, § 1er".

2. Qualification de la cotisation spéciale pour la sécurité sociale

Bien que l'article 108, § 2, de la loi du 30 mars 1994 indique que la cotisation spéciale pour la sécurité sociale est destinée au financement du régime de la sécurité sociale des travailleurs salariés, dans son avis sur le projet devenu la loi du 30 mars 1994, le Conseil d'État, section de législation, a jugé que la cotisation devait être considérée comme un impôt (4).

Le gouvernement a défendu la thèse selon laquelle il s'agissait d'une "cotisation spécifique pouvant être assimilée à une cotisation de sécurité sociale" (5).

---

(4) Voir l'avis 23.079/1/2/8 des 27 et 28 janvier 1994 sur un avant-projet de loi "portant des dispositions sociales" (*Doc. parl*., Sénat, 1993-94, n/ 980/1, 224-227).

(5) *Doc. parl.* Sénat, 1993-94, n/ 980/1, 52. J. VAN LANGENDONCK et J. PUT, *Handboek socialezekerheidsrecht,* Anvers, Intersentia, 2006, p. 318-319, n/ 749, rangent également la cotisation parmi les prélèvements quasi fiscaux.

Le Conseil d'État, section de législation, n'aperçoit pas de raison justifiant d'abandonner le point de vue formulé dans l'avis 23.079/1/2/8.

En toute hypothèse, si la cotisation spéciale pour la sécurité sociale ne peut pas être assimilée à une cotisation de sécurité sociale proprement dite, l'option de départ des auteurs de l'amendement, selon laquelle le règlement (CEE) n/ 1408/71 du Conseil de l'union européenne du 14 juin 1971 relatif à l'application des régimes de sécurité sociale aux travailleurs salariés, aux travailleurs non salariés et aux membres de leur famille qui se déplacent à l'intérieur de la Communauté impose d'adapter les règles, est alors contestable, le traité CE, au demeurant, ne donnant en général pas de compétence aux autorités européennes en matière de fiscalité [(6)].

Le règlement CE n/ 1408/71 a pour objet de coordonner - pas d'harmoniser - les régimes légaux de sécurité des États membres. Ceux-ci sont donc en principe entièrement libres de fixer les règles de leur régime de sécurité sociale, notamment le mode de financement par la voie d'impôts ou de cotisations obligatoires de sécurité sociale [(7)].

Selon son article 4, paragraphes 1 et 2, le règlement s'applique à:

"toutes les législations relatives aux branches de sécurité sociale qui concernent:

a) les prestations de maladie et de maternité;
b) les prestations d'invalidité, y compris celles qui sont destinées à maintenir ou à améliorer la capacité de gain;
c) les prestations de vieillesse;

---

(6) M. DREESMANN et H. VAN HOOGENBEMT, "Het grensarbeidersstatuut en het vrije verkeer van werknemers: het spanningsveld sociale zekerheid-fiscaliteit" in Y. JORENS (éd.), *Grensarbeid. Sociaalrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten,* 218; Y. JORENS, "Grensarbeid: algemene situering en probleemstelling" in Y. JORENS (éd.), *Grensarbeid. Sociaalrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten,* Bruges, die Keure, 1997, 28.

(7) Y. JORENS, "Grensarbeid: algemene situering en probleemstelling" in Y. JORENS (éd.), *Grensarbeid. Sociaalrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten,* Bruges, die Keure, 1997, 28. Voir p. 26 et s. en ce qui concerne la frontière entre sécurité sociale et fiscalité et son influence sur la situation des travailleurs frontaliers, ainsi que la contribution de M. DREESMANN et H. VAN HOOGENBEMT, "Het grensarbeidersstatuut en het vrije verkeer van werknemers: het spanningsveld sociale zekerheid-fiscaliteit" dans le même ouvrage collectif, p. 215-241.

d) les prestations de survivants;
e) les prestations d'accident du travail et de maladie professionnelle;
f) les allocations de décès;
g) les prestations de chômage;
h) les prestations familiales."

et

"aux régimes de sécurité sociale généraux et spéciaux, contributifs et non contributifs, ainsi qu'aux régimes relatifs aux obligations de l'employeur ou de l'armateur concernant les prestations visées au paragraphe 1".

L'article 13, paragraphe 1, du règlement dispose que ceux à qui le règlement est applicable [8] ne sont soumis qu'à la législation d'un seul État membre. Pour les travailleurs, il s'agit en principe [9] de l'État où ils sont occupés (voir l'article 13, paragraphe 2, a), du règlement). Eu égard à la compétence des autorités européennes, cette règle ne peut concerner que les primes ou cotisations dues pour l'assurance obligatoire qui concerne les branches citées de la sécurité sociale.

Si le règlement CE n/ 1408/71 ne peut justifier d'exclure de la base de calcul de la cotisation spéciale pour la sécurité sociale les indemnités d'invalidité que les travailleurs frontaliers belges perçoivent des Pays-Bas, le respect des articles 10 et 11 de la Constitution, impose alors de pouvoir donner une autre justification adéquate.

3. Limitation à la France et à aux Pays-Bas

L'amendement visant à également prévoir des règles *ad hoc* à l'égard des Pays-Bas, la question se pose de savoir pourquoi ces règles ne sont jugées nécessaires qu'à l'égard de la France et des Pays-Bas.

---

(8) L'article 2, paragraphe 1, du règlement dispose qu'il s'applique notamment aux travailleurs qui sont ou ont été soumis à la législation de l'un ou de plusieurs des États membres et qui sont des ressortissants de l'un des États membres, ainsi qu'aux membres de leur famille.

(9) *Cf*. les règles particulières pour les travailleurs visés à l'article 14 du règlement.

Selon le délégué, il résulte de la plupart des conventions préventives de la double imposition - les conventions avec la France et les Pays-Bas exceptées [10]- que les indemnités d'invalidité provenant d'un autre pays ne sont pas imposées en Belgique. Il s'ensuit que pour ces pays, il suffit que l'article 107 de la loi du 30 mars 1994 fasse référence aux articles du Code des impôts sur les revenus 1992 [11] (notamment la référence aux articles 155 et 156, 2/, du C.I.R. 1992) pour éviter que les indemnités d'invalidité puissent être prises en compte pour le calcul de la cotisation spéciale pour la sécurité sociale. Le délégué a pris l'exemple de l'Allemagne et du Luxembourg pour l'illustrer:

> "La convention du 11 avril 1967 entre la Belgique et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter la double imposition, prévoit en son article 19, § 3, que les pensions et toutes autres allocations, périodiques ou non, payées en exécution de la législation sociale d'un Etat contractant par cet Etat, par un Land ou par une de leurs subdivisions politiques, collectivités locales ou personnes morales de droit public, sont imposables dans cet État.
>
> La convention du 17 septembre 1970 entre la Belgique et le Luxembourg en vue d'éviter la double imposition, prévoit en son article 18, § 2, que les pensions et autres allocations, périodiques ou non, payées en exécution de la législation sociale d'un Etat contractant par cet Etat, par l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales ou par une personne morale ressortissant à son droit public, sont imposables dans cet État.
>
> Il résulte de ce qui précède que les indemnités d'invalidité payées par l'Allemagne ou par le Luxembourg à une personne qui réside en Belgique ne sont pas soumises à l'impôt belge et ne font donc pas partie des revenus du ménage (notion fiscale) qui servent de base pour calculer le montant dû pour la cotisation spéciale pour la sécurité sociale (qui relève de la sécurité sociale)".

---

(10) Il faut constater que, le 12 décembre 2008, a été signé à Bruxelles un avenant à la convention du 10 mars 1964 entre la France et la Belgique tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus (approuvée par la loi du 14 avril 1965 portant approbation de la Convention entre la Belgique et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur les revenus, du protocole final et des lettres annexes, signés à Bruxelles, le 10 mars 1964). Cette nouvelle convention - qui ne produit pas encore d'effets - a pour objet d'ajouter à la convention du 10 mars 1964 un "Protocole additionnel relatif aux travailleurs frontaliers". Le délégué a déclaré que lors de la rédaction de l'amendement, il n'avait pas encore été tenu compte de cet avenant.

(11) Ci-après: C.I.R. 1992.

Le commentaire du délégué ne permet cependant pas d'exclure avec certitude qu'il n'existe pas encore d'autres cas, similaires à ceux de la France et des Pays-Bas, dans lesquels les prestations sont imposées en Belgique [(12)]. En outre, il ne semble pas certain que l'amendement permette d'exclure du calcul de la cotisation spéciale pour la sécurité sociale tous les revenus perçus en vertu d'un régime de sécurité sociale étranger.

Les règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination imposent en principe de traiter tous les contribuables de la même manière.

Il appartient dès lors aux auteurs de l'amendement d'examiner si les règles en projet offrent suffisamment de garanties pour que la discrimination soit exclue. À défaut, il serait préférable de substituer une exception générale au régime *ad hoc* envisagé par l'amendement. Pour ce faire, il faudrait exclure du revenu du ménage à prendre en compte pour le calcul de la cotisation spéciale pour la sécurité sociale, tous les revenus qui ne sont pas exonérés en Belgique en vertu d'une convention préventive de la double imposition ou les revenus d'origine étrangère imposables à un tarif réduit qui sont octroyés en application d'un régime étranger de sécurité sociale auquel s'applique le règlement.

EXAMEN DU TEXTE

Article 11/1

Alors que l'intention des auteurs de l'amendement est d'exclure des indemnités d'invalidité, l'article 107, 2*/*, de la loi du 30 mars 1994, fait actuellement référence aux "*rémunérations* visées à l'article 23, § 1er, 4*/*, [du C.I.R. 1992]", de sorte qu'après la modification il sera aussi fait référence à des rémunérations perçues aux Pays-Bas, auxquelles s'applique l'article 18, paragraphe 1, b) de la convention du

---

(12) On peut également le déduire de la déclaration suivante du délégué:
"Ingevolge de artikelen 15, 18 en 21 van de dubbelbelastingverdragen kunnen bepaalde in het buitenland verkregen inkomsten onder bepaalde omstandigheden belastbaar zijn in België. Dit kan relevant zijn voor de BBSZ indien dergelijke inkomsten verkregen worden door personen die aan de BBSZ zijn onderworpen en ze onder de definitie van het «gezinsinkomen» zouden zijn begrepen".

5 juin 2001 (13) et qui sont soumises aux Pays-Bas à une législation sociale analogue à celle visée à l'article 106, § 1er, de la loi du 30 mars 1994. On peut toutefois se demander si les indemnités d'invalidité visées peuvent dans tous les cas s'accorder avec le terme de "rémunérations", tant en droit interne qu'en droit international (14), de sorte qu'il est souhaitable d'utiliser une terminologie plus adéquate.

Article 11/2

L'article 11/2, § 1er, de l'amendement dispose que l'article 11/1 produit ses effets à partir de l'exercice d'imposition 2005. Pour pouvoir obtenir le dégrèvement des impôts déjà établis en contradiction avec ce nouveau régime, les contribuables devront toutefois introduire une réclamation dans les six mois de la publication de celui-ci (15). Celui qui ne le fait pas ou le fait tardivement perd ainsi le droit au dégrèvement.

S'agissant d'impôts qui sont irrégulièrement établis en dehors de toute faute du contribuable, rien ne s'oppose à procéder à une révision automatique des impôts dus pour les exercices concernés, pour laquelle on peut s'inspirer de l'article 376 du C.I.R. 1992.

---

(13) Convention du 5 juin 2001 entre le Royaume de Belgique et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune.

(14) Comparer par exemple l'énonciation "les salaires, traitements et autres rémunérations (...) au titre d'un emploi salarié" (article 15, paragraphe 1, de la convention du 5 juin 2001) avec les prestations de sécurité sociale visées à l'article 18, paragraphe 1, b) de la même convention. Comparer par exemple également avec les articles 31, alinéa 2, 4/, 34, § 1er, 1/ et 1/*bis*, et 39, § 1er, alinéa 1er, du C.I.R. 1992.

(15) En vertu de l'article 110, § 5, de la loi du 30 mars 1994, le titre VII du C.I.R. 1992 s'applique à la cotisation spéciale pour la sécurité sociale.

En outre, on n'aperçoit pas pourquoi une réclamation introduite auprès d'un autre directeur des contributions directes que celui de la province ou de la région dans le ressort duquel l'imposition a été établie ne pourrait pas également être considérée comme régulière (comp. avec le régime figurant à l'article 366 du C.I.R. 1992, auquel l'article 11/2, § 2, de l'amendement déroge).

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
	M. TISON, L.DENYS,	assesseurs de la section de législation,
Madame	M. VERSCHRAEGHEN,	greffier assumé.

Le rapport a été présenté par M. F. VANNESTE, auditeur adjoint.

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

LE GREFFIER LE PRÉSIDENT

M. VERSCHRAEGHEN M. VAN DAMME